

Skatterättsligt företrädaransvar

Gällande rätt och rättstillämpning efter HFD 2018 ref. 4

Emil Almqvist

Förord

Början till den globala hälsokrisen sammanfaller med slutet på min juristutbildning. Tre år på juristprogrammet, som avslutas med detta examensarbete, har gått förbi i rasande tempo. Jag vill rikta ett stort och hjärtligt tack till alla personer som har stöttat mig under resans gång! En person som behöver nämnas särskilt i detta sammanhang är Christer Silfverberg som gav mig idén till detta examensarbete.

Min förhoppning är att den nya verkligheten efter krisen kommer att bli ännu ljusare än den gamla!

Stockholm, maj 2020

Emil Almqvist

Abstract

Two distinct features of a limited liability company are separate legal existence and consequently limited liability. Those features are also expressed in the principle of limited liability whereby risks are capped by the invested capital. The liability cannot be extended to personal assets. An exception to this principle is made if there has been fraud or other serious wrongdoings. The Swedish Companies Act (2005:551) contains several action-based rules aimed at the company's representatives. Moreover, business companies have freedom of contract based on mutual agreement and free choice. The Swedish Tax Agency, on the other hand, is not operating by the free market rules. Tax liabilities are thus another exception from the principle. Chapter 59 of the Swedish Tax Procedures Act (2011:1244) stipulates that a representative of a company may be liable to pay the amount of tax together with the company, if this person intentionally or through gross negligence fails to pay tax at the right time and in the right way. This separate framework for taxes has been an object of criticism throughout the years, mostly directed at the aspects of legal security and predictability as well as low probability of success in court proceedings against the claims pursued by the state. The Confederation of Swedish Enterprise is driving those issues by lobbying for a revision of the tax liability of representatives. However, the confederation's biased role together with relatively recent development by Supreme Administrative Court ruling warrants an in-depth study of the current regulations.

This thesis will investigate and analyze Chapter 59, Section 12-13 and 15 of the Swedish Tax Procedures Act (2011:1244) in administrative courts' application after precedent HFD 2018 ref. 4. This is done by explaining the regulatory framework behind tax liability of representatives, the obligation of a court to follow the law of a superior court, explaining the circumstances in the precedent and lastly by conducting an investigative study of a selection of judgments rendered between years 2018 and 2019.

The conclusion shows that current regulations require a balanced view of the situation that preceded the omission of tax payments when deciding upon personal liability through gross negligence. This was confirmed by Supreme Administrative Court in HFD 2018 ref. 4. Most courts' judgments show an awareness of this fact by either referring to the precedent directly or by describing options available to each representative. Although the liability is not strict, all the studied judgments ended in favor of The Swedish Tax Agency. The precedent is mostly followed by courts, but because of its unusual circumstances, it has limited impact on the outcome of judgments on tax liability.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
Bet.	Betänkande
Dir.	Direktiv
EY	Ernst & Young
FL	Förvaltningslag (2017:900)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
JK	Justitiekanslern
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
Rskr.	Riksdagsskrivelse
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SkBrL	Skattebrottslag (1971:69)
SkL	Skadeståndslag (1972:207)
SOU	Statens offentliga utredningar
UBL	Uppbördslag (1953:272)
UF	Uppbördsförordning (1953:272)
VD	Verkställande direktör

Innehåll

Abstract.....	5
Förkortningar.....	6
1 Inledning.....	11
1.1 Bakgrund.....	11
1.2 Syfte och frågeställningar	13
1.3 Avgränsning.....	13
1.4 Metod och material.....	15
1.5 Disposition.....	18
2 Bakgrund till skatterättsligt företrädaransvar.....	20
2.1 Allmänt	20
2.2 Tiden innan den första regleringen.....	20
2.3 Första lagstiftningen på området.....	22
2.4 Fortsatt utveckling genom lag och praxis	24
2.5 Företrädaransvaret och skatteförfarandelagen	26
2.6 Sammanfattning	27
3 Företrädaransvaret enligt SFL.....	29
3.1 Allmänt	29
3.2 Företrädare	30
3.2.1 Legal företrädare.....	31
3.2.2 Annan företrädare.....	33
3.3 De subjektiva rekvisiten.....	34
3.3.1 Uppsät	35
3.3.2 Grov oaktsamhet.....	36
3.4 Befrielsegrunder och praktisk tillämpning.....	42
3.5 Sammanfattning	46
4 Referat och analys av HFD 2018 ref. 4	48
4.1 Allmänt	48
4.2 Prejudikatens roll i skatterätten.....	49
4.3 Allmänt om omständigheterna i HFD 2018 ref. 4	51
4.4 Underinstansernas ställningstagande	52
4.5 Förutsättningar för företrädaransvar enligt HFD 2018 ref. 4	52
4.5.1 Innebörden av uppsätsrekvisitet i HFD 2018 ref. 4.....	53

4.5.2	Innebörden av grov oaktsamhet i HFD 2018 ref. 4	53
4.6	Analys av HFD 2018 ref. 4	54
4.7	Sammanfattning	55
5	Studier över rättstillämpningen.....	56
5.1	Allmänt	56
5.2	Tidigare undersökningar kring skatterättsligt företrädaransvar	57
5.2.1	Undersökning av Ernst & Young i SOU 2009: 58	57
5.2.2	Utredning av Persson Österman och Svernlöv från 2013.....	58
5.2.3	Statskontoret 2018: 14.....	59
5.2.4	Rapport av Skeppsbron skatt från 2019.....	61
5.3	Sammanfattning	61
6	Underrättspraxis från 2018 och 2019	63
6.1	Allmänt om bakgrund och syfte	63
6.2	Tillvägagångsätt för datainsamling och urval.....	64
6.3	Utfallet i kartläggningen	64
6.3.1	Rättstillämpningen i förvaltningsrätterna	65
6.3.2	Rättstillämpningen i kammarrätterna	67
6.4	Rättsfallsreferat.....	69
6.4.1	Förvaltningsrätten i Luleå mål nr 1203–18.....	69
6.4.2	Förvaltningsrätten i Karlstad mål nr 594–19	70
6.4.3	Kammarrätten i Göteborg mål nr 1015–18.....	71
6.5	Sammanfattning	71
7	Avslutande analys av ansvarsregleringen	73
7.1	Allmänt	73
7.2	Nyanserad bedömning av enskilda förhållanden	74
7.3	Praktisk tillämpning av bestämmelser i gällande rätt.....	75
7.4	Ansvarsbefrielse.....	76
7.5	Slutsatser och sammanfattande kommentarer	77
	Källförteckning	78
	Bilaga 1	84

1 Inledning

1.1 Bakgrund

All form av mänsklig aktivitet medför ett risktagande, inte minst när det rör sig om ekonomisk verksamhet. Personer som bedriver näringsverksamhet, antingen som enskild firma eller i bolagsform, gör en avvägning mellan den potentiella nyttan som verksamheten medför och den beräknade kostnaden vid ett misslyckande. Att bedriva verksamhet genom aktiebolag, under manteln av en juridisk person, innebär som huvudregel att ägarnas betalningsansvar begränsas till det satsade aktiekapitalet enligt 1 kap. 3 § aktiebolagslagen (2005:551) [cit. ABL]. Frihet från personligt ansvar för bolagets förpliktelser är ägnat att främja innovation och företagsamhet, med positiva samhällsekonomiska effekter; skattebasen som finansierar vårt välfärdssamhälle stärks.

Under vissa förhållanden kan ägare och företrädare för bolag åläggas personligt ansvar. Det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret skyddar borgenärer från att bolagets eget kapital urholkas till en nivå understigande hälften av det registrerade aktiekapitalet, det ska finnas utmättningsbara tillgångar. Skyddet fungerar genom att företrädare åläggs att agera utifrån särskilt föreskrivna regler vid vetenskap eller misstanke om underfinansiering. Dessa personer har en handlingsplikt enligt 25 kap. 18–19 §§ ABL.¹ Om kapitalet inte kan återställas återstår likvidation och avveckling. Om företrädare underlåter att agera efter föreskrivna regler, riskerar de att bli betalningsansvariga för bolagets skulder och förpliktelser. Genom gradvis sänkning av kravet på lägsta möjliga aktiekapital för privata aktiebolag, kan finansieringskravet framstå närmast symboliskt.² Dessutom har det ifrågasatts i doktrin om ett skyddsbehov för borgenärer verkligen är påkallat, inte minst eftersom dessa intressenter kan tillgodose sina behov på avtalsrättslig väg genom krav på säkerhet.³

Staten har inte samma möjlighet som privata aktörer att skydda sig mot insolventa kontrahenter eller, annorlunda uttryckt, Skatteverket kan inte välja sina

¹ Dock kan det vara svårt att fastställa om och när en företrädare har förhållit sig passiv. Reglernas effektivitet kan därmed ifrågasättas, se Sandström, s. 339 f.

² Kapitalkravet uppgår sedan årsskiftet till 25 000 kronor, 1 kap. 5 § ABL. Sänkningen ska underlåta att bedriva näringsverksamhet i aktiebolagsform, samtidigt som borgenärsskydd och en spärr mot oseriöst och ogenomtänkt företagande ska säkerställas, se prop. 2019/20:21 s. 9. I samma dokument anges även att 95 procent av alla aktiebolag bildas med lägsta tillåtna kapital, s. 10.

³ Se Sacklén, s. 155 för argumentation kring marknadsaktörernas förmåga att självreglera.

gäldenärer.⁴ Det skatterättsliga företrädaransvaret, vilket regleras i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) [cit. SFL], tar sikte på denna problematik. Dessa regler utgör också ett undantag från huvudregeln om ekonomisk ansvarsfrihet för företrädare.⁵ På ytan utgör reglerna i aktiebolags- samt skatteförfarandelagen två parallella system, en dubbelreglering av ansvaret för den juridiska personens skatte- och avgiftsskulder. Den största skillnaden mellan systemen måste dock sägas vara att aktiebolagslagen inte kräver omedelbara avvecklingsåtgärder vid insolvens.

Det skatterättsliga företrädaransvaret är, trots sin relativt långa historia, föremål för aktuell kritik från näringslivet samt i doktrin.⁶ Kritikerna har inte talat för döva öron. Riksdagen har i två tillkännagivanden riktade till regeringen, begärt att reglerna blir föremål för granskning utifrån rättssäkerhetsaspekten samt villkoren för företagande.⁷ Den senaste hemställan frambringade att en särskild utredare ska överväga och presentera nödvändiga ändringsförslag.⁸ Det återstår att se vilken effekt den nuvarande utredningen kommer att medföra. Föregående genomsyn har inte, till dags dato, resulterat i någon lagändring.⁹ Juridiken och politiken tangerar varandra på skatteområdet, reella skattepolitiska hänsynstaganden måste vägas mot grundläggande krav på förutsebarhet i rättstillämpningen.¹⁰

Det finns flera skäl till att analysera den rådande regleringen avseende företrädaransvar och dess tillämpning i underrätterna. Argumenten, som ofta aktualiseras, mot reglernas utformning är att dessa motverkar syftet i aktiebolagslagen rörande skäligt rådrum för företag att fatta avvecklingsbeslut. Vidare menar kritikerna att reglerna aktualiserar konsekvenser som liknar ett strikt betalningsansvar åt företrädare i bolag baserat på objektiva förutsättningar, snarare än bedömning av uppsåt och grov oaktsamhet som föreskrivs i 59 kap. 13 § SFL. Lagstiftningen och förarbetena definierar inte vem kan anses vara en företrädare och åläggas ansvar och dessutom saknas en redovisning av godtagbara ansvarsbefrielsegrunder. Istället behöver praxis på området beaktas, som i princip sträcker sig tillbaka till den ursprungliga uppbördsförordningen (1953:272) [cit. UF].

⁴ Ett motargument till deisen är att staten i praktiken självförsäkras genom att majoriteten av skattebetalare sköter sina åtagande. Däremot måste konkurrensaspekterna mellan företagen beaktas, enbart av den anledning behövs en reglering av ansvaret oavsett de bakomliggande principiella ställningstagandena till institutet skatterättsligt företrädaransvar. Jfr Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 438

⁵ Institutet skatterättsligt företrädaransvar innebär ett avsteg från huvudprincipen om ett begränsat ekonomiskt ansvar för företrädare i aktiebolag och andra juridiska personer. Reglerna medför, under vissa förutsättningar, ett ansvarsombrott där faktiska och formella företrädare kan bli medansvariga för samtliga skatter som den juridiska personen har ådragit sig.

⁶ Se till exempel Svernlöv & Persson Österman, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* Kristoffersson (2018), s. 32–35 samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*. Den sistnämnda boken behandlar lagen utifrån bland annat ett rättssäkerhetsperspektiv.

⁷ Bet. 2014/15:SkU20 punkt 7, rskr. 2014/15:169, bet. 2017/18:SkU12 punkt 12 samt rskr. 2017/18:202.

⁸ Dir. 2019:74, uppdraget kommer att redovisas den 30 oktober 2020.

⁹ Statskontoret.

¹⁰ Se Ahlin för introduktion till samspelet mellan juridik och politik.

Den 15 januari 2018 meddelade Högsta Förvaltningsdomstolen [cit. HFD] ett prejudikat, HFD 2018 ref. 4, som kan medföra en uppluckring av den kritiserade strikta tillämpningen vid utkrävandet av företrädaransvar. För att avgöra om en företrädare har agerat med uppsåt eller grov oaktsamhet behöver en nyanserad prövning av de subjektiva rekvisiten tas till. Utöver konstaterandet att företrädaren inte vidtagit avvecklingsåtgärder senast på skattefordrans förfallodag behöver hänsyn tas även till förevarande handlingsalternativ samt andra omständigheter i det enskilda fallet som pekar på grov oaktsamhet eller uppsåt.

1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med uppsatsen är att beskriva gällande rätt för skatterättsligt företrädaransvar vid bedömningen av ansvars- och befrielsegrunder enligt 59 kap. 12–13 samt 15 §§ SFL för att utröna huruvida avgörandet HFD 2018 ref. 4 har påverkat tolkningen av de subjektiva rekvisiten. Vidare ska det undersökas om prejudikatet återspeglas i rättstillämpningen på underrättsnivå samt om utfallet i underinstanserna förändrades till företrädarnas fördel. Ett särskilt fokus kommer att ligga på en kritisk analys av förutsättningar för ansvar och ansvarsfrihet vid den praktiska rättstillämpningen. För att uppnå syftet kommer arbetet att behandla följande frågeställningar:

- Vem kan anses vara en företrädare för en juridisk person?
- Vilka krav ställs det för att de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, ska anses vara uppfyllda?
- Vilka särskilda skäl kan åberopas som befrielsegrunder för en möjlighet till hel eller delvis jämkning?
- Har rättsläget vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten påverkats till följd av prejudikatet?
- Har avgörandet någon påvisbar effekt i underinstansernas ställningstaganden till företrädarnas fördel?

1.3 Avgränsning

Det skatterättsliga företrädaransvaret kan aktualiseras för företrädare i alla typer av juridiska personer som kan uppkomma på associationsrättslig grund och kan genombryta huvudregeln om begränsat ansvar. Uppsatsen är inriktad till att endast behandla aktiebolag eftersom denna företagsform är den mest dominerande bolagsformen i Sverige¹¹ och institutet skatterättsligt företrädaransvar uppkom delvis för att stävja problemet med oredovisad skatt från fåmansbolagen.¹² Även

¹¹ Sandström (2018), s. 14.

¹² SOU 1965:23 s. 181 ff.

om reglerna är tillämpliga på delägarbeskattade personer, handelsbolag, kommanditbolag och andra juridiska personer samt ekonomiska och ideella föreningar kommer endast aktiebolag behandlas för att främja en stringent framställning och argumentation.

Eftersom det pågår en utredning med syfte att överväga och föreslå ändringsbehov i SFL när det gäller det skatterättsliga företrädaransvaret och om anstånd till fördel för det allmänna,¹³ kommer uppsatsen inte försöka förekomma utredningens slutsatser eller precisera förslag de lege ferenda. Istället kommer tidigare kritik mot den nuvarande lagstiftningen sammanvägas och diskuteras på egna meriter i de aspekter som berör uppsatsens frågeställningar.

Bestämmelser om företrädaransvar finns upptagna i 59 kap. 12–21 §§ SFL. I uppsatsen kommer huvudfokus att läggas på innebörden av 59 kap. 12–13 samt 15 §§ SFL, som tar sikte på uteblivet skatteavdrag, eller inbetalning av föreskriven skatt kopplat till de subjektiva rekvisiten och befrielsegrunder. Ansvar i de fall där en företrädare har lämnat oriktiga uppgifter enligt 59 kap. 14 § SFL behandlas enbart översiktligt. Regeln tillkom senare och med ett syfte, att skydda statens utbetalningar av mervärdesskatt.

Associationsrättsligt företrädaransvar enligt 25 kap. ABL, som berör företrädarens försummelse att erlägga skatter och avgifter, diskuteras inte i uppsatsen eftersom förfarandet följer egna kriterier.

Under perioden mellan åren 1997–2003, när skattebetalningslagen (1997:483) [cit. SBL] reglerade skatterättsligt företrädaransvar, tillämpades inte de subjektiva rekvisiten. Praxis under denna period exkluderas huvudsakligen från uppsatsen med anledning av bristande relevans. Däremot diskuteras själva lagändringen för att belysa vikten av den subjektiva prövningen, som är en förutsättning vid ansvarsutkrävande.

En av uppsatsens frågeställningar som ska besvaras är huruvida den materiella frågan som bekräftades genom HFD 2018 ref. 4 kan utläsas ur de granskade domarna. En närbesläktad fråga är om domstolar är tillräckligt noggranna och övertygande i sina domskrivningar. Eftersom det finns en risk för sammanblandning mellan dessa två aspekter, när domstolar beskriver de subjektiva rekvisiten men samtidigt inte bemöter företrädarens argumentation, kommer den sistnämnda frågan att exkluderas. Uppsatsen kommer inte heller att beröra olika krav och strategier för domskrivning vid granskning av underrättspraxis.

Slutligen kommer ansvarsfrihetsgrunder i form av objektiva omständigheter såsom överenskommelse om betalningsskyldighet, betalningsanstånd, ackord och preskription att behandlas översiktligt eller inte alls. Dessa omständigheter hindrar ett utkrävande av företrädaransvar, eller kan leda till nedsättning av det utkrävda beloppet. Dessa aspekter är dock perifera till uppsatsens syfte. De subjektiva rekvisiten och särskilda skäl för befrielse är av huvudintresse för uppsatsen eftersom deras bedömning är underkastad domstolsprövning. Det hade varit intressant att titta närmare på myndighetspraxis, som ett komplement till

¹³ Dir. 2019:74.

kartläggningen av underrättspraxis, men detta låter sig inte göras på ärendenivå på grund av sekretess. Skattemyndighetens arbete beskrivs därför på ett mer övergripande plan.

1.4 Metod och material

Uppsatsen består huvudsakligen av två delar: en rättsdogmatisk del som fastställer och analyserar gällande rätt vid skatterettsligt företrädaransvar och en empirisk del bestående av kartläggning av underrättspraxis som granskar hur de aktuella rättsreglerna omsätts i praktisk tillämpning. Metodvalet har gjorts med utgångspunkt i arbetets syfte med därtill kopplade frågeställningar. För att bäst uppfylla det uppställda syftet fordras det mer än att enbart fastställa och kritisk tolka gällande rätt utifrån den traditionella rättsdogmatiska metoden. Arbetet kommer att ta sitt avstamp i de auktorativa och allmänt accepterade rättskällorna: lagstiftning, förarbetena, doktrin och praxis från prejudikatinstanserna för att därefter undersöka lagtolkningen och rättstillämpningen i underinstanserna i mål om skatterettsligt företrädaransvar. Analysen av de subjektiva rekvisiten och särskilda skäl för befrielse från ansvar kommer att ske både på rättskälle- och rätts-tillämpningsnivån. Av den anledningen är rättsanalytisk metod ett optimalt analysverktyg. Metoden bygger på en rättsdogmatisk grund, samtidigt som den lämnar utrymme för vidare kritisk tolkning av rättssystemet ur en rättsrealistisk synvinkel. Rättsanalytisk metod kan användas för att studera i vilken utsträckning lägre instanser avviker från prejudikat.¹⁴ De källor som kan beaktas vid bestämning av en rättsfråga är fler än de som ingår i den traditionella rättskälleläran.¹⁵ Slutsatserna som framkommer vid en kritisk analys av gällande rätt, inbegripet HFD 2018 ref. 4, läggs till grund för en bedömning av hur rättsreglerna omsätts i praktisk tillämpning. Av särskilt intresse är om domstolarnas bedömningar avviker från gällande rätt.

Även materialvalet har gjorts med utgångspunkt i arbetets syften och frågeställningar. Materialet bestående av bland annat doktrin, praxis, tidigare studier samt domar erbjuder ett brett underlag för en mångfacetterad diskussion och analys. Samtidigt som den genom sin mängd kan leda till urvalsproblem.¹⁶ Eftersom begreppen företrädare, uppsåt, grov oaktsamhet samt särskilda skäl inte definieras i lagtext kommer förarbetsuttalanden granskas tillsammans med praxis från prejudikatinstanser, Högsta domstolen [cit. HD]¹⁷ och Högsta

¹⁴ Sandgren, s. 50 ff.

¹⁵ Kleineman, s. 21.

¹⁶ Sandgren, s. 51.

¹⁷ Tidigare kulminerades skattebrottsmål ofta med processer om företrädaransvar. Överflyttning av företrädaransvarsmål från allmän domstol till förvaltningsdomstol har skett först 2004, se prop. 2002/03:128 s. 23 samt 66 f.

förvaltningsdomstolen [cit. HFD].¹⁸ Mängden praxis som behandlar skatterättsligt företrädaransvar är omfattande och svåröverskådlig, inte minst eftersom lagstiftaren valt att inte närmare precisera rekvisiten vars uppfyllnad aktualiserar tillämpning av företrädaransvar enligt 59 kap. 12–13 samt 15 §§ SFL. För att identifiera den praxis som har ansetts relevant för att uppnå uppsatsens syfte är litteratur och artiklar till stor nytta. Simon-Almendals monografi från 2015 tillskrivs stor betydelse i uppsatsen.¹⁹ Detta framkommer genom täta och återkommande referenser till verket. Boken behandlar samtliga relevanta aspekter av skatterättsligt företrädaransvar. Samtidigt kan bokens omfattning i vissa lägen vara till nackdel, enligt min uppfattning, eftersom den behandlar flera företeelser i ett sammanhang.²⁰ Kompletterande litteratur som förtjänar att nämnas särskilt är en bok av Löfgren m.fl. från 2016 samt Forsséns bok som utkom i sin senaste upplaga i mitten av 2019.²¹ Den sistnämnda boken behandlar HFD 2018 ref. 4 genom kort analys kopplat till domstolens uttalanden i domen. Eftersom den berörda lagstiftningen är underkastad en ständig förändring genom praxisutveckling är det viktigt att granska hur andra har tolkat senaste utvecklingslinjer för skatterättsligt företrädaransvar.²² Genom att komplettera litteratur med annan juridisk doktrin i form av artiklar och rapporter underlättas ett kritiskt förhållningssätt till lagtext och förarbeten. Diversifiering av rättslitteraturen främjar en samlad uppfattning om rättens innehåll.²³ Samtidigt är den författarkrets som behandlar ämnet, av förklarliga skäl, begränsad.

Efter databassökning i tidskrifter kopplade till det skatterättsliga området identifierades ett antal artiklar som har en koppling till uppsatsens frågeställningar. För att identifiera mer material granskades litteraturlistor i dessa artiklar. Utifrån ett relevansperspektiv används huvudsakligen nyare artiklar, författade efter SFL ikraftträdande, trots att det materiella innehållet i lagen inte har förändrats i större utsträckning.²⁴ Ett flertal rättsfall av betydelse för tolkning av gällande rätt kring skatterättsligt företrädaransvar är avgjorda inte långt efter att den ursprungliga lagen trädde i kraft. Trots att lagstiftningen har omarbetats under årens lopp har äldre rättsfall inte förlorat sin roll som prejudikat.

Att beskriva och analysera lagutveckling i ett eget, historiskt, kapitel främjar en djupare förståelse av den nuvarande regleringen och underlättar en teleologisk lagtolkning. Den historiska framställningen bygger inte på en rent kronologisk

¹⁸ Regeringsrätten ändrade namn till Högsta förvaltningsdomstolen från den 1 januari 2011, av praktiska skäl kommer samtliga hänvisningar ske till den nya benämningen även när det gäller avgöranden som meddelades innan reformen.

¹⁹ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*.

²⁰ Denna konstaterande ska inte i någon mån betraktas som kritik mot bokens högkvalitativa innehåll. Även andra uttryckte sig positivt om Simon-Almendals verk. Se t.ex. Pahlsson (2016).

²¹ Löfgren.

²² Jfr. Vogel, s. 186 som uttalar att mycket att den juridiska litteraturen är ”färskvare med begränsad hållbarhet”.

²³ Jfr. Vogel, s. 185 ff.

²⁴ Se Forssén (2012) för en lagteknisk jämförelse mellan SBL och SFL.

beskrivning av rättsutvecklingen av samtliga tidigare lagar på området, utan kretsar snarare kring vissa utvecklingspunkter av vikt för den subjektiva prövningen. Rättsgenetiken, som syftar till att belysa vilka rättspolitiska och systematiska val som präglat framväxten av den gällande rätten, kan dessutom förse juristen med rättsdogmatiska argument.²⁵

Undersökningen av gällande rätt bygger till stor del på doktrin och däri presenterad praxis. Eftersom flera av uppsatsens frågeställningar är kopplade till bedömningen av de subjektiva rekvisiten kommer tyngdpunkten i kartläggningen av gällande rätt att läggas på begreppsparet uppsåt och grov oaktsamhet. Uppsåt är svårast att bevisa vid domstolsprövning. En oaktsamhetsprövning är däremot mer komplex, eftersom företrädarens agerande befinner sig närmare den oaktsamhet som kan anses ursäktlig. Avsnittet som berör kvalificerad culpa kommer därför att tilldelas störst textutrymme.

Avgörandet HFD 2018 ref. 4 beskrivs och analyseras i syfte att utreda hur domstolen kom fram till att företrädarnas agerande inte kunde anses utgöra grov culpa. Denna analys innefattar även avgörandets påverkan på gällande rätt vid tolkningen av de subjektiva rekvisiten. Rättsfallsanalys är något av det svåraste i juridiken.²⁶ Spörsmålet huruvida HFD 2018 ref. 4 är av vikt för rättstillämpningen kommer att beröras på ett flertal platser i uppsatsen och kommer därför inte behandlas som en renodlad metodfråga.²⁷ Dock kan det nämnas redan här att min syn på prejudikatet är densamma som Forsséns. Domstolen bekräftar tidigare fastslagna bedömningsprinciper.²⁸ Av denna anledning blir det mindre problematiskt att argumentera för att rättsfallet bör tillmätas prejudikatvärde.²⁹

Tidigare studier av rättstillämpningen utgör en god grund för att få en insikt i hur bestämmelserna om skatterettsligt företrädaransvar används. Samtidigt medför senare års rättsutveckling en risk för att tidigare undersökningar inte längre presenterar en rättvisande bild, jämfört med dagens situation. Dessutom kan tillförlitligheten hos tidigare undersökningar diskuteras, inte minst eftersom majoriteten av dessa företogs på uppdrag av arbetsgivarorganisationen, Svenskt Näringsliv. Min lösning för att hantera detta potentiella problem är att jämföra innehållet i de beskrivna studierna med varandra, annan litteratur på området samt mot min egen undersökning av rättstillämpningen. Jag har förhållit mig kritisk och försiktig till de slutsatser som andra har uttryckt genom att fokusera huvudsakligen på det underliggande undersökningsmaterialet samt de undersökningsmetoder som användes. Tidigare studier användes även som en språngbräda för min egen undersökning. Burmeister och Abdali har undersökt följsamheten kring HFD 2018 ref. 4.³⁰ Dock är det svårt att validera och kritiskt granska

²⁵ Schelin, s. 84 f.

²⁶ Pahlsson, s. 114.

²⁷ Se kapitel 4 för närmare analys och beskrivning av det aktuella prejudikatets ställning som rättskälla.

²⁸ Forssén (2019), s. 62.

²⁹ Jfr. Pahlsson, s. 124.

³⁰ Burmeister & Abdali, *Det skatterettsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*.

grunden till deras slutsatser, relaterat till den korta rapportformen som deras arbete redovisas i samt andra, efterkommande utvecklingstrender.

För att utreda om prejudikatet har någon påvisbar effekt i underinstanserna företog jag en ny kartläggning av rättstillämpningen. Kriterier för urval och datainsamling utvecklades för att säkerställa ett representativt och hanterbart analysunderlag. Alla detaljer kring studiens utformning togs fram av huvudpersonerna i utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret, med Christer Silfverberg som särskild utredare och Stina Pettersson som utredningssekreterare.³¹ Min roll i utredningen innefattade undersökning av urvalsmaterialet utifrån vissa förutbestämda parametrar. Resultatet av kartläggningen som redovisas i kapitel 6 inklusive samtliga slutsatser som presenteras inom ramen för uppsatsen är mina egna. Av denna anledning är viss försiktighet påkallad, olika personer kan uppmärksamma olika mönster hos det underliggande materialet. Dock har min ambition hela tiden varit att behandla den empiriska undersökningen utan förutfattade meningar eller preferenser kring reglernas tillämpning eller ändamålsenlighet.³²

1.5 Disposition

I uppsatsen ämnas att utifrån det givna syftet presentera innehållet på ett självbärande, koherent, och pedagogiskt sätt. Arbetet indelas därför i totalt sju kapitel, där varje kapitel kan studeras enskilt utifrån läsarens intresse och preferens. Genom denna framställningsmetod har det varit nödvändigt att göra vissa upprepningar i uppsatsens olika delar. I varje kapitlet påbörjas textframställningen med ett inledande avsnitt som utgör en inledning och introduktion till det i kapitlet presenterade materialet. Dessutom avslutas varje kapitel med en sammanfattning som inkluderar en kritisk diskussion av där upptagna innehållet. I uppsatsens andra kapitlet redogörs för uppkomst och utveckling av institutet skatterättsligt företrädaransvar för att ge läsaren en bakgrund och historiskt perspektiv till den nuvarande regleringen. I det tredje kapitlet lämnas en presentation om gällande rätt, genom analys av lagtext, förarbeten och ett urval av praxis. Kapitel fyra redogör för innehållet i HFD 2018 ref. 4 och underinstansernas ställningstaganden i den föregående rättsliga prövningen, tillsammans med en analys och diskussion om prejudikatets betydelse för rättstillämpningen av skatterättsligt företrädaransvar. I det efterföljande kapitlet presenteras en sammanställning av tidigare undersökningar över tillämpningen av bestämmelser om skatterättsligt företrädaransvar i underrättspraxis. Kapitel sex utgörs av en empirisk studie där rättstillämpningen på förvaltnings- och kammarrättsnivå studeras under 2018 samt 2019. Efter beskrivning av tillvägagångssättet för datainsamling och urval presenteras utfallet i kartläggningen uppdelat enligt instansordning följt av ett antal

³¹ Dir. 2019:74.

³² Tillvägagångssättet för den empiriska undersökningen beskrivs närmare i uppsatsens näst sista kapitel.

rättsfallsreferat tagna ur den totala mängden av analyserade mål. Det sjunde och avslutande kapitlet består av analys och slutsatser utifrån tidigare presenterat innehåll mot bakgrund av uppsatsens syfte och frågeställningar. Till uppsatsen bifogas en fullständig förteckning över samtliga mål som ingick i kartläggningen, där även min bedömning i varje enskilt fall finns presenterad.³³

³³ Se bilaga 1.

2 Bakgrund till skatterättsligt företrädaransvar

2.1 Allmänt

I detta kapitel lämnas en rättshistorisk redogörelse kring skatterättsligt företrädaransvar utifrån reglernas funktion, med redovisning av bakomliggande syften och behov. Texten bygger på en kronologisk redovisning över utvecklingen av institutet skatterättsligt företrädaransvar. Denna framställning kombineras med en diskussion kring vissa händelser som kan anses vara av vikt för studier av den nuvarande regleringen, som presenteras i nästföljande kapitel.³⁴ Ett historiskt perspektiv har betydelse för att förstå gällande reglering samt den intresseavvägning och konsekvensbedömning som aktualiseras vid praktisk tillämpning.

2.2 Tiden innan den första regleringen

Före år 1947 skulle skatteinbetalningen till det allmänna ske först efter att taxeringen var fastställd, vilket ledde till problem för samtliga parter. Skatteuttaget framstod som osäkert fram till att inbetalningen skedde. Det var inte garanterat att erfordrade medel skulle finnas kvar hos gäldenären efter lång tidsutdräkt.³⁵ Samtidigt behövde den betalningsskyldige sväva i osäkerhet om skattebeloppets storlek, vilket försvårade ekonomiplaneringen. Lösningen på problemet kom med en reform som medförde att arbetsgivarna ålades att göra ett adekvat skatteavdrag på den utbetalda lönen och fortlöpande inbetala pengarna till staten. För att garantera efterlevnaden av denna regel infördes ett straffrättsligt ansvar³⁶ riktat mot företrädare som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet försummade att redovisa s.k. källskatt.³⁷ Reglerna skärptes ytterligare år 1968 med konsekvensen att den som gjorde avsteg från redovisningsföreskrifterna dessutom kunde åläggas ett ekonomiskt medansvar. Företrädaransvaret för uteblivna skatteinbetalningar fick därmed en ekonomisk dimension. Prövningen av objektiva och subjektiva

³⁴ För den som vill fördjupa sig i ämnet ur ett rättshistoriskt perspektiv rekommenderas läsning av numera upphävda och ersatta lagar föregående SFL, t.ex.: uppborrdförordningen SOU 1965:23, prop. 1967:130, uppborrdslagen prop. 1973:163, prop. 1979/80:128, prop. 1983/84:167, skattebetalningslagen SOU 1996:100, prop. 1996/97:100, SOU 2002:8, prop. 2002/03:128, skatteförfarandelagen prop. 2010/11:165 samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s 25–40.

³⁵ Löfgren, s. 106.

³⁶ Se 80 § 1 mom. 2 st. UF.

³⁷ Persson Österman & Nyquist, *Företrädaransvaret*, s. 85 f.

omständigheter för ekonomiskt medansvar skedde på samma sätt som prövningen av förutsättningar för straff. Eftersom ansvarstalan för både den skatte- och straffrättsliga frågan byggde på gemensamma rekvisit kunde målet kumuleras och prövas i allmän domstol.

Reglerna om skatterättsligt företrädaransvar trädde ikraft den 1 januari 1968 genom ändringar i UF.³⁸ Före denna tidpunkt saknades det effektiva rättsliga medel för staten att kräva in betalning av avdragen och förfallen skatt på anställdas löner. I två mål försökte staten, utan framgång, aktualisera betalningsansvar genom skadeståndstalan riktad mot ställföreträdare i aktiebolag.³⁹ Därför utmejslades ett behov av att kunna göra en företrädare för en juridisk person medansvarig för den juridiska personens skatteskulder. Förvisso fanns det redan en möjlighet enligt UF att döma en arbetsgivare till böter eller fängelse i högst sex månader om personen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosatt sin skyldighet att inbetala källskatt efter förskrivna ordning.⁴⁰ Dock ansågs reglerna otillräckliga i preventivt och reparativt hänseende.⁴¹ Straffansvaret i sig medförde inte att staten kunde utkräva ett skadeståndsansvar från företrädarna. Följande motivering tagen ur domskälen i NJA 1957 s. 757 I belyser svårigheten som skapades av otillräcklig reglering ”[d]ärest 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”. Uttalandet kräver närmare förklaring, vilket ska lämnas nedan för att främja förståelsen för det underliggande behovet av skatterättsligt företrädaransvar.

I målet prövades om staten kunde utkräva skadestånd från ställföreträdare i ett aktiebolag, relaterat till underlåtenheten att inbetala innehållna skattebelopp på anställdas löner, s.k. utebliven källskattsinbetalning. Samtliga instanser besvarade frågan nekande. Målet avgjordes långt innan skadeståndsfrågor blev lagreglerade. De allmänna principerna, som skadeståndslagen (1972:207) [cit. SkL] sedermera kom att grunda sig på, var däremot desamma, ren förmögenhetsskada i utomkontraktuella sammanhang ersätts vid brott eller enligt stadganden i lex specialis. Det aktuella agerandet från företrädarnas sida var brottsligt, dock fick speciallagstiftningens reglering företräde vid bedömningen av ansvarsfrågan för den ekonomiska skadan. Doktrinuttalanden vidhåller domslutets riktighet,⁴² det brottsliga var inte att försätta sig i en situation som gjorde skattebetalningen omöjlig utan snarare den objektiva omständigheten att inte betala. Uppbördsreglerna

³⁸ Se även SOU 1965:23 och prop. 1967:130.

³⁹ Se NJA 1957 s. 757 I-II, NJA 1957 s. 761 samt SOU 1965:23 s. 180–181.

⁴⁰ Se 81 § UF. Före 1975 reglerades uppbördsbrottet enligt 80 § 1 mom. 2 st. UF. I samband med att skattebrottslagen (1971:69) [cit. SkBrL] introducerades höjdes den maximala straffgränsen till ett års fängelse.

⁴¹ Se SOU 1965:23 s. 181. Den framförda argumentationen i betänkandet pekar på ett företrädaransvar i framförallt fåmansbolag systematiskt missbrukar aktiebolagsformen för att tillskanska sig otillbörliga förmåner genom att låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medförde.

⁴² Se till exempel Persson Österman & Nyquist, *Företrädaransvaret*, s. 86 f.

inkluderade detaljerade föreskrifter för fastställande, debitering och indrivning av skattefordran samt förfaranderegler vid utebliven inbetalning. Detta förhållande ledde till att det inte fanns utrymme att tillämpa den, då inte lagreglerade, allmänna skadeståndsskyldigheten på grund av brott.⁴³ Av oklar anledning fördes det ingen diskussion i domskälen till NJA 1957 s. 757 I om ansvar på associationsrättsliga grunder. Den efterföljande uppbördsutredningen påpekade att möjligheterna att utkräva ekonomiskt ansvar från företrädare på grund av associationsrättsliga bestämmelser var begränsade.⁴⁴ Under denna tid befann sig associationsrätten för aktiebolag i en tidig utvecklingsfas. Gränsdragning för när aktiebolagsrättsligt företrädaransvar kunde aktualiseras fastställdes i praxis och doktrin.⁴⁵ Med andra ord var den kritiska tidpunkten för upprättande av en kontrollbalansräkning med efterföljande åtgärder inte skarpdragen med avseende på personligt ansvar mot tredje man. Kontentan av den dåvarande regleringen resulterade i att staten inte kunde erhålla någon ekonomisk kompensation för den skada som förorsakades av uteblivna källskattsinbetalningar.

När bolagen slutligen likviderades uppgick skatteskulder till staten till stora belopp, dessa stod i ett klart missförhållande jämfört med skulder till andra borgenärer.⁴⁶ Låga straffvärden ansågs ha bristande allmänpreventiv effekt, en kompletterande reglering var påkallad. Enligt departementschefens uttalande var den exakta storleken av uppkomna skatteförluster till följd av uteblivna skatteinbetalningar okänd. Dock kunde dessa förluster, enligt framförd uppfattning, med säkerhet uppskattas till betydande belopp, varpå det förelåg ett behov av att införa adekvata motåtgärder.⁴⁷ Faktumet att ingen specifik summa finns angiven i förarbetena kan förklaras med att rättsekonomiska studier är svårgenomförliga,⁴⁸ beloppen som inkommer till statskassan genom uppbördsreglering är lättare att fastställa.

2.3 Första lagstiftningen på området

Som det redan har nämnts blev resultatet av uppbördsutredningens arbete kring skatterättsligt företrädaransvar att den första bestämmelsen om personligt ansvar infördes i 77a § UF.⁴⁹ Bestämmelsen löd:

⁴³ Se Persson Österman & Nyquist, *Företrädaransvaret*, s. 86 f samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 184 samt prop. 1967:130 s. 131.

⁴⁴ SOU 1965:23 s. 182 ff.

⁴⁵ Persson Österman & Nyquist, *Företrädaransvaret*, s. 86. För en detaljerad presentation av aktiebolagsrättsligt företrädaransvar i nuvarande utformning se Oppenheimer, Blomberg & Mandorff.

⁴⁶ SOU 1965:23 s. 180–184.

⁴⁷ Prop. 1967:130 s. 131.

⁴⁸ Jfr. Basidas Vengas.

⁴⁹ Förarbetena till denna består av SOU 1965:23 samt prop. 1967:130. 77a § UF överflyttades från år 1975 till 77a § UBL.

”Har den som företräder arbetsgivare, som är juridisk person, verkställt skatteavdrag men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala det innehållna beloppet i tid och ordning som i 71 § sägs, är han jämte arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet. Betalningsskyldigheten må jämkas eller eftergivnas när särskilda skäl föreligga.”

Regleringen medförde att företrädare för en juridisk person kunde åläggas solidariskt betalningsansvarigt tillsammans med företaget för innehållen men oredovisad källskatt. Subjektiva ansvarsförutsättningar i form av uppsåt och grov oaktsamhet skulle säkerställa en viss nivå av klandervärd agerande eller underlåtenhet från företrädarens sida innan medansvaret kom på tal. En grundförutsättning för att företrädare skulle förpliktas att solidariskt med bolaget ersätta den undandragna skatten var att personen även skulle kunna underkastas straffansvar enligt samma lag. En betalningsskyldighet ansågs inte alltid behöva åtfölja straffansvaret, särskilda jämkningsskäl skulle beaktas.⁵⁰ Slutsatsen som kan dras är att det ekonomiska ansvaret inte skulle utkrävas strikt utan hänsyn till aktuella befrielsegrunder fordrades. Utredningen betecknade ställföreträdarens solidariska betalningsskyldighet som en påföljd för brott mot UF.⁵¹ Som vid all påföljdsutmätning bör det finnas ett utrymme för beaktande av särskilda omständigheter som talar i en mildrande riktning.⁵² Förarbetsuttalanden avfärdar remissinstansernas kritik att betalningsskyldigheten skulle utgöra en straffsanktion, regelns funktion beskrivs som en nyckel som öppnar upp en möjlighet för det allmänna att utkräva ett ekonomiskt ansvar av försumliga företrädare, solidariskt med den juridiska personen som står bakom.⁵³ Jämkningsskäl som infördes i 77a § UF gavs ingen egen innebörd, tolkningen överlämnades till rättstillämpningen. Även betydelsen av rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet framgick inte av lag, vilket kan antas bero på en välavvägd lagteknisk lösning. För både jämkningsskäl och de subjektiva rekvisiten finns det omfattande rättspraxis som förklarar i vilka typer av situationer betalningsskyldigheten kan inträffa.⁵⁴ Trots att den ursprungliga lagtexten ersattes i omgångar så handlar det inte så mycket om inskränkning utan snarare om utvidgning av företrädaransvaret till att omfatta andra typer av skatter.⁵⁵

⁵⁰ SOU 1965:23, s. 187.

⁵¹ SOU 1965:23, s. 187 y.

⁵² Enligt doktrin utvecklades praxis med avseende på befrielsegrunder i en sträng riktning. Se Löfgren, s. 107.

⁵³ Prop. 1967:130, s. 131 m. Trots att det inte rörde sig om en ny straffform utformades rekvisiten på samma sätt som i det s.k. uppbördsbrottet i 80 § 1 mom. 2 st. UF. Det kan kanske delvis förklara varför kritiken från remissinstanserna uppkom.

⁵⁴ Se Löfgren.

⁵⁵ Av den anledningen ska äldre praxis som hänförs till numera upphävda och ersatta lagar fortfarande beaktas. Se Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s 25–50. Även prop. 2002/03:128 25 ff.

2.4 Fortsatt utveckling genom lag och praxis

Initialt begränsades omfattningen av det skatterättsliga företrädaransvaret till innehållen och oredovisad källskatt.⁵⁶ Utvidgningen till andra typer av skatter skedde successivt. Ansvaret kom att omfatta bolagsskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, inkomstskatt, fastighetsskatt, punktskatter (reklamskatt, energiskatt, alkoholskatt) med flera.⁵⁷ Skatt omfattar även särskilda avgifter i form av skattetillägg, förseningsavgifter, kontrollavgifter, ränta och tillägg.⁵⁸ Företrädaransvaret kom att omfatta alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet enligt SBL.⁵⁹ Orsaken till att bestämmelsens tillämpningsområde utvidgades är att en negativ effekt kunde observeras på de skatter som föll utanför bestämmelsens räckvidd. Med andra ord var syftet att motverka att vissa företrädare för fåmansbolag försökte skaffa sig otillbörliga skattekrediter och konkurrensfördelar genom underlåtenhet med betalning av vissa typer av skatter. Omfattningen av problemet kunde inte preciseras, det avgörande skälet att utvidga bestämmelsens tillämpningsområde var av systematisk karaktär med koppling till lagens interna rationalitet. Själva möjligheten att vissa oönskade effekter kunde uppstå ansågs utgöra en allvarlig brist i uppbördssystemet.⁶⁰

Ytterligare viktiga förändringar som är värda att uppmärksammas skedde år 1997 i samband med att UBL ersattes av SBL. För det första avkriminaliserades utebliven skatteinbetalning, det s.k. uppbördsbrottet upphävdes.⁶¹ Anledningen som uppgavs var att det ekonomiska ansvaret hade en tillräcklig avhållande effekt både på individ- och gruppnivå.⁶² I skatterättsligt hänseende är det viktigt att notera och särskilja att avkriminaliseringen avsåg underlåtenhet att inbetala innehållen skatt, inte andra skattebrott som kan kopplas till oredlig, bristande och vårdslös uppbördsredovisning.⁶³ För det andra avskaffades de subjektiva rekvisiten, uppsåt och grov oaktsamhet, genom en omarbetning till objektiva motsvarigheter. Eftersom uppbördsbrottet inte längre skulle finnas kvar ansågs det naturligt att omarbeta lagtexten för att göra den mer lättillgänglig.⁶⁴ Den tidigare

⁵⁶ Straffbestämmelsen delas upp på två underliggande bestämmelser. Enligt 80 § UF bestraffades uppsåtlig eller grov oaktsam underlåtenhet att innehålla skatt, enligt 81 § UF bestraffades underlåtenhet att inbetala samma skatt enligt de subjektiva rekvisiten. Se Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s 27.

⁵⁷ Prop. 1973:163 s. 166 f utvidgade reglerna till att omfatta mervärdesskatt. Prop. 1979/80:128 s. 19 f utvidgade reglerna till arbetsgivaravgifter. För en utförlig lista över vilka belopp som kan omfattas av företrädaransvar samt vilka i vilka lagat dessa finns upptagna se Forssén (2012), s. 16 f.

⁵⁸ Se 1 kap. 2 § samt 15 kap. 1 samt 8–9 §§ SBL. Numera finns dessa bestämmelser i SFL.

⁵⁹ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 449.

⁶⁰ Prop. 1973:162 s. 167 ö.

⁶¹ Se 6 § SkBrL, tidigare 81 § UF. En överflyttning till skattebrottslagen skedde år 1996 för att åtgärda problemet med att regelkomplexet på skatteområdet blev svåröverskådlig. Avkriminalisering skedde när SBL trädde i kraft under 1997. Se Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s 31.

⁶² Se SOU 1995:10 s. 255 ff samt prop. 1996/97:100 Del 1, s. 450.

⁶³ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s 31 f. i not 40.

⁶⁴ Prop. 1996/97:100 Del 1, s. 442.

kopplingen mellan straffrätt och möjligheten att driva en kumulerad process enligt skatterättsligt företrädaransvar försvann. Den straffrättsligt präglade utformningen av 77a § UF fick i sitt nya sammanhang en främmande framtoning, talan i domstol skulle i framtiden endast föras enligt tvistemålsrättsliga regler.⁶⁵ Avsikten med ändringen var däremot inte att utvidga eller inskränka förutsättningarna för den solidariska betalningsskyldigheten.⁶⁶ Den nya bestämmelsen som var tänkt innehålla kärnan i de subjektiva rekvisiten placerades i 12 kap. 6 § SBL. Flera remissinstanser uttryckte däremot farhågan att ändringen skulle medföra en materiell skillnad i den praktiska tillämpningen.⁶⁷ En exemplifiering av resonemanget kan hämtas från Länsrätten i Stockholm samt Göta hovrätt, som uttryckte att det saknas anledning att införa nya bestämmelser om någon praktisk ändring inte åsyftas, att uttrycket är alldeles för vagt samt att omformuleringen kommer leda till ett strikt ansvar för företrädare. Regeringen valde att gå vidare med det ursprungliga förslaget som fick följande lydelse:

”Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person inte i rätt tid har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt har underlåtit att betala skatt enligt denna lag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

Första stycket gäller inte, 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 borgenärens intressen.

[...]

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt denna paragraf.”⁶⁸

Bestämmelsens andra stycke tog sikte på en objektiv bedömning av företrädarens agerande innan skattens förfallodag. De handlingsalternativen är konkursansökan eller en ansökan om företagsrekonstruktion.⁶⁹ Vissa omständigheter som tidigare bedömdes utifrån de subjektiva rekvisiten fick istället hanteras som befrielseskäl, av den anledningen att en skärpning av betalningsskyldigheten inte var åsyftad.⁷⁰

Den nya bestämmelsen medförde en utvidgning av skatterättsligt företrädaransvar, vilket besannades i samband med Högsta domstolens uttalanden i NJA

⁶⁵ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s 33.

⁶⁶ Prop. 1996/97:100 Del 1, s. 443.

⁶⁷ Se 1996/97:100 Del 1, s. 451 för en redovisning av remissinstansernas ställningstaganden.

⁶⁸ 12 kap. 6 § SBL enligt sitt ursprungliga lydelse år 1997.

⁶⁹ Notera att dessa åtgärder behöver ske innan skattens förfallodag. Även betalningsinställelse som åtfölja av en konkurs- eller rekonstruktionsansökan fungerar ansvarsbefriande. Se NJA 1971 s. 296.

⁷⁰ Prop. 1996/97:100, Del 1, s. 440 ff och 592 samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s 34.

2000 s. 132. Domstolen förklarade att bestämmelsen är formulerad utifrån en huvudregel om företrädarens betalningsansvar och att befrielse från detta ansvar sker genom ett undantag som endast delvis täcker de situationer som behövde iakttas vid den tidigare bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Särskilda skäl, upptagna i förarbetsuttalandena, som skulle uppväga situationen ansågs inte vara tillräckliga för att säkerställa status quo jämfört med den gamla paragrafen. Domstolen slog fast att en praktisk konsekvens av detta blir att företrädare för juridiska personer blir betalningsansvariga i större utsträckning.⁷¹ Avgörandet ledde till att regeringen initierade en utredning med syfte att återställa rättsläget till det ursprungliga.⁷² Utredningens betänkande uttalade att lagtexten skulle omformuleras med uttrycket ”insett eller skäligen bort inse” som substitut för de subjektiva rekvisiten. Regeringen, på Lagrådets inrådan, valde att gardera sig mot potentiella följdproblem genom att helt enkelt återta de subjektiva rekvisiten i enlighet med deras ursprungliga ordalydelse.⁷³ En annan förändring som skedde i sammanhanget kopplas till regeringens förslag att, av processekonomiska skäl, flytta företrädareansvarsmålen från allmän domstol till förvaltningsdomstol.⁷⁴ Även möjlighet till muntlig förhandling, under sanningsförsäkran, föreslogs som kompensation för uteblivet partsförhör.⁷⁵ Slutligen skulle bevisbördans placering återföras på det allmänna.⁷⁶

2.5 Företrädareansvaret och skatteförfarandelagen

År 2012 trädde SFL i kraft och ersatte därmed SBL.⁷⁷ Bestämmelser om skatterättsligt företrädareansvar samlades i 59 kap. 12–15 §§ SFL. Skatteförfarandeutredningens mandat innebar inte en översyn av regelverket, reglerna om företrädareansvar överflyttades utan materiella ändringar till den nya lagen, vars huvuddel samlades i 59 kap. 12–13 §§ SFL. Den förstnämnda paragrafen stipulerar att en företrädare för en juridisk person som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet inte

⁷¹ Se NJA 2000 s. 132.

⁷² SOU 2002:8, se även prop. 2002/03:128.

⁷³ Prop. 2002/03:128 s. 25.

⁷⁴ Lagrådet avstyrkte förslaget och uttalade att regeringen inte presenterade övertygande skäl till stöd för sin sak, regeringen valde dock att gå vidare med förslaget. Se prop. 2002/03:128 s. 30.

⁷⁵ Se prop. 2002/03:128 s. 30. Idag är flera av dessa uttalanden överspelade, bland annat genom bestämmelser i den nya förvaltningslagen (2017:900). En möjlighet att ingå förlikning, även under domstolsprocessens gång, finns alljämt kvar enligt 59 kap. 19–20 §§ SFL.

⁷⁶ Enligt 77a § UBL skulle det allmänna visa att de subjektiva rekvisiten var uppfyllda, SBL medförde att skattemyndigheten visar att de objektiva förutsättningarna för betalningsskyldighet är för handen och företrädaren måste ”exkulpera” sig genom att visa att särskilda skäl för befrielse föreligger. Rättsläget skulle återställas även i detta hänseende, se prop. 2002/03:128 s. 26.

⁷⁷ SFL ersatte även taxeringslagen (1990:324) samt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (1997:483). Syftet var att samla alla bestämmelser som behandlar förfarandefrågor vid beskattning i ett och samma regelverk, effektivisering och lättillgänglighet vilket verkar vara en tydlig trend på lagstiftningsområdet.

har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt, tillsammans med den juridiska personen blir skyldig att kompensera staten för detta. I 13 § SFL anges att en företrädare ansvarar för utebliven inbetalning av samma belopp. Den tidigare regleringen i 12 kap. 6 § SBL delades således upp i två separata bestämmelser. Dessa nya bestämmelser tar, precis som tidigare, sikte på att bekämpa underlåtenhet från företrädarnas sida som resulterar i att staten går miste om erforderade skatteintäkter.⁷⁸

2.6 Sammanfattning

Det skatterättsliga företrädaransvaret regleras för närvarande i 59 kap. 12–21 §§ SFL och medför precis som vid regelns initiala tillkomst ett genombrott från huvudregeln om ansvarsfrihet, en företrädare kan åläggas solidariskt betalningsansvar avseende den juridiska personens skatteskulder. Dagens reglering är en produkt av över en halvsekel lång utveckling genom lagstiftning och rättspraxis.⁷⁹ Även äldre avgöranden har i stor utsträckning behållit sitt prejudikatvärde genom att bestämma och precisera innebörden i de subjektiva rekvisiten samt förklara vad som anses utgöra särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldigheten.⁸⁰

Institutet skatterättsliga företrädaransvaret förändrades inte genom åren när det gäller de bakomliggande skälen som presenterades i den första utredningen och som bekräftades i motivuttalanden. Efterföljande rättskällor hänvisar i väsentlig grad till den ursprungliga argumentationen.⁸¹ Persson Österman och Svernlöv anger att det främsta skälet till att företrädaransvar infördes var att det från lagstiftarens sida uppfattades som märkligt att den som dömdes till straff kunde undgå ekonomiskt ansvar.⁸² Intressant nog ställde sig uppboordsutredningen negativt till möjligheten att införa en skadeståndsrättslig reglering, inte minst med tanke på att bakgrunden till arbetet i själva verket var att staten inte lyckades med tidigare skadeståndstalan. Utredarna förklarade sig tveksamma till en sådan lösning både av principiell och praktisk natur.⁸³ Det principiella skälet måste ligga i en vilja att inte ålägga företrädarna en alltför stor ekonomisk börda. Enligt den allmänna preskriptionsregeln skulle en fordran kunna hållas levande

⁷⁸ Företrädaransvar för utebliven anmälan om F-skatt fanns tidigare i 5 kap. 7 § SBL. Skillnaden mot tidigare reglering måste sägas ligga i att betalningsskyldigheten knöts till den tidpunkt då anmälan om F-skatt skulle ha gjorts. Se prop. 2010/11:165 s. 505 samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 37 m samt not 66.

⁷⁹ Företrädaransvaret utvidgades successivt från att initialt gälla endast obetald källskatt på anställdas löner till att omfatta alla skattefordringar, inklusive mervärdesskatt.

⁸⁰ Avkriminalisering av betalningsbrottet skedde 1997. De subjektiva rekvisiten som är en kvarleva från straffsanktionstiden finns fortfarande eftersom dessa ska säkerställa att ansvaret inte blir strikt. Ett försök att avlägsna de subjektiva rekvisiten år 1998 ledde till en oavsiktlig skärpning av straffansvaret varvid dessa rekvisit återinfördes den 1 januari 2004, därmed skulle rättsläget återställas.

⁸¹ Se SOU 1965:23, prop. 1967:130 samt Persson Österman & Nyquist, *Företrädaransvaret*, s. 93 f.

⁸² Persson Österman & Nyquist, *Företrädaransvaret*, s. 93 f.

⁸³ SOU 1965:23 s. 186 ö.

genom preskriptionsavbrott hur länge som helst jämfört med fem års preskription som utredningen förordade. Praktiska ställningstaganden i sammanhanget handlar om processekonomiska fördelar, att kunna använda sig av samma bevis-tema genom de subjektiva rekvisiten för uppbördsbrottet enligt 80 § 1 mom. 2 st. UF och företrädaransvar som kom att regleras i 77a § UF, istället för dubbelreglering med civilprocessuella formuleringar.⁸⁴ Dessa överväganden kan tolkas som ett tydligt uttryck för en vilja att inte utkräva alltför strikt ansvar från företrädarna samt även en uttalad pragmatism. Uppbördsutredningen uttalade att skatterättsligt företrädaransvar genom möjligheten till jämkning eller eftergift är godtagbar från rättssäkerhetsmässig synpunkt.⁸⁵ Idag aktualiseras även andra krav för regleringens rättsliga rationalitet och legitimitet. Dessa är bland andra konformitet med överordnad reglering, proportionalitetsprincipen och kravet på förutsebarhet. Även andra samhällsekonomiska effekter behöver beaktas, skatt kopplad till anställning utgör en viktig del av den svenska skattebasen. Huvuddelen av kritiken som lyfts i doktrin, från näringslivet samt intresseorganisationer handlar om en alltför strikt tillämpning vid ansvarsutkrävandet, vilket inte alls verkar ha varit lagstiftarens avsikt. Reglerna skulle stävja systemmissbruk, en utvidgning av skatterättsligt företrädaransvar från oredovisad källskatt till samtliga skatter enligt skattekontosystemet verkar ha tillkommit på ett organiskt sätt. Avkriminalisering av ansvaret ligger också i linje med nuvarande inställning att denna strafform ska vara förbehållen situationer där ingen annan reglering kan förväntas ge en tillfredsställande effekt.⁸⁶

⁸⁴ SOU 1965:23 s. 185 ff.

⁸⁵ Se SOU 1965:23 s. 61 ff samt Forssén (2019), s. 26.

⁸⁶ Se Wahlgren.

3 Företrädaransvaret enligt SFL

3.1 Allmänt

I föregående kapitel presenterades skatterättsligt företrädaransvar utifrån ett historiskt perspektiv med ett särskilt fokus på reformer kring de subjektiva rekvisiten, som trots alla omarbetningar har behållit sitt ursprungliga kärninnehåll.⁸⁷ Med denna grund fastslagen är det dags att ge sig i kast med att besvara några av de centrala frågeställningarna som beskrivits i uppsatsens första kapitel. Syftet med förevarande kapitel är att undersöka gällande rätt med avseende på vilka grundläggande förutsättningar som behöver bli uppfyllda för att skatterättsligt företrädaransvar ska kunna aktualiseras. Framställningen kommer att utgå från innehållet i nyckelparagraferna 59 kap. 12–13 samt 15 §§ SFL. De två förstnämnda paragraferna lyder:

12 § Om en *företrädare* för en juridisk person *uppsåtligen* eller av *grov oaktsambet* inte har *gjort skatteavdrag* med rätt belopp eller anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 §, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.

13 § Om en *företrädare* för en juridisk person *uppsåtligen* eller av *grov oaktsambet* inte har *betalat skatt* eller *avgift*, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.

[...] (kurs. här)

Förutsättningar för företrädaransvar kräver att vissa objektiva och subjektiva rekvisit är uppfyllda. Objektiva rekvisit eller omständigheter tar sikte på den tidpunkt då skatten skulle ha dragits enligt 59 kap. 12 § 2 st. SFL.⁸⁸ Den relevanta tidpunkten för ansvarsutkrävande sammanfaller med den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits. På ett motsvarande sätt är betalningsskyldigheten

⁸⁷ Se RÅ 2007 ref. 48 där HFD uttalade att praxis på området hänförlig till uppbördslagen är fortfarande vägledande vid bedömningen av ansvarsfrågan.

⁸⁸ Skyldigheten att göra skatteavdrag för preliminär skatt regleras i 10 kap. 2 § SFL.

kopplad till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats.⁸⁹

De subjektiva rekvisiten består av uppsåt och grov oaktsamhet. Den grova oaktsamheten kan vara både medveten och omedveten, företrädaren ska ha haft vetskap eller haft fog att misstänka att skatterna inte skulle kunna betalas inom föreskriven tid.⁹⁰ Det är av väsentligt intresse att veta vilken krets av personer som rekvisiten kan prövas mot, och det ter sig naturligt att börja med legala företrädare. Om den legala företrädaren är en bulvan som agerar på uppdrag av annan så behöver det fastställas vem den verkliga eller faktiske huvudmannen är för att kunna utkräva ansvar av den personen. När det handlar om betydande belopp kan det vara av intresse att rikta betalningsanspråk mot den person som har bäst förutsättningar att axla ett ekonomiskt ansvar utifrån ett borgenärsperspektiv, eller mot ett flertal personer som kommer ansvara solidariskt. När detta är avklarat beaktas slutligen aktuella befrielsegrunder som kan tala för jämkning.

Tyngdpunkten i framställningen kommer att ligga på en analys av begreppet företrädare, de subjektiva rekvisiten samt befrielsegrunderna för att därefter kunna dra slutsatser om rättstillämpningen i underinstanserna i de efterföljande kapitlen.⁹¹

3.2 Företrädare

Som ovannämnt är företagarbegreppet en viktig utgångspunkt vid fastställandet av det skatterättsliga företrädaransvaret enligt 59 kap. 12–15 §§ SFL. Någon legaldefinition som explicit förklarar vem som kan tillskrivas företrädarrollen finns däremot inte, vägledning måste sökas i praxis.⁹² Det aktuella rättsläget rörande begreppsinnehållet kan anses välutforskat, betalningsansvarets omfattning är välpreciserat.⁹³ Praktiska tillämpningsproblem bör av den anledningen inte förekomma. En bedömning baserad på undersökning av objektivt konstaterbara omständigheter kan ge svar på frågan vem som är företrädare i det aktuella fallet.⁹⁴ En ledstjärna vid denna bedömning måste sägas vara graden av individens

⁸⁹ Regeln tillämpas både för preliminär skatt och för slutlig skatt. Se Almgren & Leidhammar, kommentar till 59 kap. 13–14 §§ SFL.

⁹⁰ Löfgren, s. 115.

⁹¹ Befrielsegrunder är ett undantag från det solidariska betalningsansvaret. I lagtext kallas dessa för särskilda skäl, se 59 kap. 15 § SFL. Befrielsegrunderna kan också beskrivas som ett undantag till undantaget från huvudregeln om att betalningsansvar begränsas till det satsade aktiekapitalet.

⁹² I lagtext användes begreppet för första gången i samband med 77a § UF. Där nyttjas ordet för att konstatera det personliga solidariska betalningsansvaret för den juridiska personens skulder, men utan egen definition av innebörden. En ansats till närmare förklaring gjordes långt senare genom Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer. Regeringen valde dock att avstå från att gå vidare med förslaget för att undvika en potentiell risk för utvidgning eller begränsning av lagens tillämpningsområde. Jfr. SOU 2002:8 s. 77 ff samt prop. 2002/03:128 s. 24.

⁹³ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 43.

⁹⁴ Skatteverket (2009), s. 21.

inflyttande i den juridiska personen.⁹⁵ Inflyttandet kan gestaltas genom personens formella position i bolaget⁹⁶ men behöver inte begränsas endast till legala ställföreträdare.⁹⁷ Den som upptar en ledningsposition i en juridisk person riskerar att drabbas av personligt, solidariskt betalningsansvar för den juridiska personers skatter och avgifter.⁹⁸ Uppdragets formella natur utgör ingen automatisk grund att undantas från ansvaret, vilket har prövats i praxis.⁹⁹ En konsekvens av att det skatterättsliga företrädaransvaret bärs solidariskt av företrädarna¹⁰⁰ är att både legala och faktiska företrädare, parallellt, kan åläggas ansvar.¹⁰¹ Rent formellt utgör legala företrädare ingen prioriterad grupp vid ansvarsutkrävandet. Annorlunda uttryckt, faktumet att det finns en grupp legala företrädare undantar inte en faktisk företrädare från ansvar, och vice versa.¹⁰² Detta förhållande innebär att samtliga företrädare kan bli föremål för skatterättsligt företrädaransvar, även om skattemyndigheten i ett enskilt fall väljer att rikta sina anspråk selektivt.

3.2.1 Legal företrädare

Det framgår av ordalydelsen i paragraferna som reglerar förutsättningar för företrädaransvar att den berörda personkretsen omfattar varje företrädare för en juridisk person.¹⁰³ Det krävs inte att företrädaren är en legal ställföreträdare, men det logiska är att börja utredningen med avseende på de subjektiva rekvisiten i den personkategorin. Styrelsemedlemmar och den verkställande direktören [cit. VD] är legala ställföreträdare¹⁰⁴ vilka genom sin formella position har teckningsrätt i bolaget och representerar det utåt, ingår avtal med andra personer och fattar

⁹⁵ Om det handlar om ett *bestämmande inflyttande* kommer individen att tillskrivas epitetet företrädare i lagens mening, jfr. SOU 2002:8 s. 15 och 76. Företrädarens behöver även ha ett väsentligt ekonomiskt intresse i det representerade bolaget, se RÅ 2008 ref. 75.

⁹⁶ Se 8 kap. ABL om bolagets ledning, styrelsen och verkställande direktören är exempel på legala ställföreträdare som enligt aktiebolagslagens regler företräder bolaget.

⁹⁷ Se NJA 1979 s. 555. I fåmansbolag har ofta individuella ägare genom sitt aktieinnehav en praktisk möjlighet att påverka skötseln av bolagets angelägenheter. Dessa personer kan ha en kombinerad roll, både som legala och faktiska ställföreträdare. Faktiska ställföreträdare kan agera genom fullmakt eller utan formellt mandat, s.k. shadow directors.

⁹⁸ Löfgren, s. 114.

⁹⁹ NJA 1974 s. 297. En styrelseledamot kan inte frigöra sig själv från de skyldigheter som åtföljer uppdraget. I det aktuella fallet friades dock företrädaren med motiveringen att organisationen utformades på ett sätt som gjorde att personen inte hade anledning att misstänka att bolaget inte fullgjorde sina skyldigheter gentemot det allmänna.

¹⁰⁰ Och det företrädda bolaget.

¹⁰¹ Förekomsten av en legal företrädare förhindrar inte förekomsten av en faktisk sådan. Se Kamrarrätten i Göteborg, mål nr 3836–07 samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 45 i not 21.

¹⁰² Svernlöv & Persson Österman, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitiimitet?* s. 31.

¹⁰³ 59 kap. 12–15 §§ SFL.

¹⁰⁴ Styrelsen och verkställande direktören är legala ställföreträdare för aktiebolag enligt bestämmelser i 8 kap. ABL. Motsvarande regler finns i 6 kap. 6 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, 9 kap. 12 § bostadsrättslagen (1991:667) samt 1–2 kap. stiftelselagen (1994:1220). För mer information om legala företrädare för andra juridiska personer se Skatteverket (2009), s. 23 f.

strategiska beslut.¹⁰⁵ Legala ställföreträdare har en unik möjlighet att sätta sig in i bolagets finansiella situation och kan, till skillnad från faktiska företrädare, åläggas större ansvar genom passivitet.¹⁰⁶ I förarbetena till ABL uttalades att styrelsen ansvarar för bolagets organisation så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Styrelsen ska fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation, ansvaret kan inte övertalas på annan person genom delegation eller fullmakter.¹⁰⁷ En styrelsesuppleant kan ådra sig ett ansvar när personen tar aktiv plats i styrelsearbetet.¹⁰⁸ En likvidator och en konkursförvaltare är legala ställföreträdare för respektive bolag som befinner sig i likvidations- eller konkursfasen.¹⁰⁹ I sammanhanget bör det påpekas att en företrädare kan endast åläggas ett personligt ansvar för skulder till det allmänna som förföll till betalning under företrädarens mandatperiod.¹¹⁰ En ny företrädare behöver inte låta sig avskräckas från att åta sig uppdraget genom rädsla för ett skatterättsligt ansvar för redan förfallna skulder.¹¹¹

Ett aktiebolag har en styrelse bestående av minst tre ledamöter, men antalet ordinarie ledamöter kan minskas till två i privata bolag om det finns en suppleant. I förekommande fall finns det en verkställande direktör som arbetar med den löpande förvaltningen. Det är fel att generalisera att alla individer har ett lika stort ansvar för bolagets skatter och avgifter. En verkställande direktör intar en särställning när det kommer till skatterättsligt ansvar genom den aktiva företagsledarrollen. Det kan argumenteras att en styrelseledamot inte har samma inblick i bolagets angelägenheter och förpliktelser mot det allmänna. Styrelsen ansvarar för att det finns adekvata rapporteringsrutiner och organisatoriska verktyg för att kunna fullgöra sin uppgift. Om dessa rutiner brister kan det bero på faktorer utanför styrelsens kontroll. Det ska även tilläggas att styrelseledamöter kan reservera sig mot vissa typer av beslut och inte dela majoritetens uppfattning.¹¹² En företrädare behöver vara tillräckligt självständig för att kunna åläggas ett personligt betalningsansvar.¹¹³ Ett skatterättsligt företrädaransvar för en legal representant aktualiseras när den pro forma uppfyller lagens krav.¹¹⁴ Om detta inte sker

¹⁰⁵ Se prop. 2004/05:85 s. 308 ff för mer information om bolagets ledning, organisation och ansvarsområden i aktiebolag samt 8 kap. 35–36 §§ ABL.

¹⁰⁶ Jfr. NJA 1974 s. 297. Passivitet kan inte frita en formell företrädare från att fullgöra de skyldigheter som följer av uppdraget. Däremot kan passivitet från en verklig företrädare peka på att personen inte utnyttjar sin maktposition, bestämmanderätten kan anses delegerad till andra.

¹⁰⁷ Se. prop. 1997/98:99 s. 78 f; prop. 2004/05:85 s. 310 samt Skatteverket (2009), s. 22.

¹⁰⁸ NJA 1985 s. 439.

¹⁰⁹ HFD 2016 ref. 60.

¹¹⁰ Detta förhållande som kopplas till den relevanta tidpunkten för ansvarsutkrävande följer av 59 kap. 12–13 §§ 2 st. SFL och diskuterades i uppsatsen i avsnitt 4.1.

¹¹¹ Samtidigt kan företrädares vetenskap om bolagets insolvens vara en omständighet som kräver större engagemang och handlingskraft från företrädares för framtiden, jfr SOU 2002:8 s. 140 f.

¹¹² Ur ett bevishänseende är det rekommenderat att försäkra sig att den skiljaktiga uppfattningen har förts in i ett styrelseprotokoll.

¹¹³ Se NJA 1972 s. 205; NJA 1973 s. 544 samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 45.

¹¹⁴ Till exempel genom anmälan till Bolagsverket.

kan personen istället betraktas som annan företrädare genom sin ställning i bolaget, s.k. verklig eller faktisk företrädare.

3.2.2 Annan företrädare

Lagen skulle inte kunna uppfylla sin andamålsmässiga funktion om det personliga skatterättsliga ansvarsområdet begränsades till att enbart omfatta legala företrädare.¹¹⁵ Utgångspunkten för att fastställa vilka andra personer som kan likställas med legala företrädare¹¹⁶ är att begrunda vem har ett *betydande intresse*¹¹⁷ av bolagets verksamhet samt ett *bestämmande inflytande*¹¹⁸ över bolaget. Annorlunda uttryckt är den objektiva huvudomständigheten som utpekar någon som en faktisk/verklig företrädare att personen har en direkt eller indirekt¹¹⁹ ägarandel och dessutom en faktisk maktposition, en möjlighet att styra den juridiska personens förvaltning.¹²⁰ Bakom registrerade företrädare i fåmansaktiebolag kan det ofta finnas andra personer som de facto håller i tyglarna och erhåller vinsten av bolagets verksamhet. De legala företrädarna kan ofta vara makar,¹²¹ sambor samt närstående till faktiska företrädare. I mer ljusskygga företag kan s.k. bulvaner användas som huvudmän för registrering.¹²² Betydande ekonomiskt intresse och bestämmande inflyttande kan ses som två sidor av samma mynt, dock måste en viktig distinktion göras i det här sammanhanget. Faktumet att ett ägande i ett bolag leder till ett bestämmande inflyttande medför inte att det sistnämnda måste utövas. Om inflyttandet utövas på ett sätt som resulterar i att det allmänna går miste om erforderade inbetalningar så uppfylls de objektiva förutsättningarna för ett skatterättsligt företrädaransvar. Frågan är om det är nödvändigt med ett ägarintresse för att en person som har en maktposition ska kunna anses vara en faktisk företrädare.

¹¹⁵ Företrädaransvaret måste ses mot bakgrund av syftet med bestämmelserna, att förhindra att juridiska personer utnyttjas för att övervältra verksamhetskostnader på det allmänna. Se SOU 2002:8 s. 74.

¹¹⁶ Såsom tidigare nämndes är företrädarbegreppet öppen och innefattar både legala företrädare och andra företrädare. Jfr. prop. 2002/03:128 s. 24.

¹¹⁷ Fjärdedels ägarandel i ett fåmansbolag medför ett betydande intresse för innehavaren, se NJA 1975 s. 480. Uttrycket betydande intresse kan ofta handla om ett ekonomiskt intresse. Vidare kan det tolkas utifrån vilket inflyttande innehavet ger samt om det finns andra intressen av att verksamheten fortskrider. Se Skatteverket (2009), s. 28 f.

¹¹⁸ Se SOU 2002:8 s. 68 ff, där utredningen sammanställde tidigare rättspraxis med avseende på innebörden av företrädarbegreppet. Se även NJA 1979 s. 555 där skatterättsligt företrädaransvar utdömdes. En person fattade beslut, i samförstånd med den verkställande direktören, rörande skatteinbetalningar och dessutom hade personen fri förfoganderätt över bolagets kapital.

¹¹⁹ NJA 1998 s. 44.

¹²⁰ Skatteverket (2009), s. 28.

¹²¹ En möjlig anledning till att makar kan önska välja att utnyttja varandra för skatterättsliga upplägg återfinns i huvudregeln till 1 kap. 3 § äktenskapsbalken, enligt vilken vardera maken svarar för sina egna skulder. Därefter kan makarna välja att dela på frukterna av den otillbörliga verksamheten.

¹²² Den som använder sig av en bulvan för att själv inte framstå som företrädare tillskrivs automatiskt ett bestämmande inflyttande. Dessutom är ägerandet underkastat straffansvar enligt 30 kap. 1 § 3 st. ABL. Se Skatteverket (2009), s. 29.

Institutet skatterättsligt företrädaransvar utifrån bestämmelsernas bakgrund och efterföljande utveckling är nära knuten till ägarintresset. I doktrin uttrycks en uppfattning att en person utan något eget ägarintresse och som agerar för bolagsräkning genom en generalfullmakt inte kan tillskrivas eget ansvar, personen är inte en faktisk företrädare i lagens mening.¹²³ Detta eftersom en mängd rättspraxis alltid bedömde båda delarna tillsammans, ansvarsfrågan är knuten till ägar- och vinstintresset.¹²⁴ Enligt min mening bör det vara ytterst ovanligt att en liknande situation skulle kunna aktualiseras och frågan är av den anledningen endast hypotetisk.¹²⁵ I vart fall blir de legala företrädarna ansvariga eftersom dessa utfärdade fullmakten, ansvaret kan inte delegeras bort.¹²⁶

3.3 De subjektiva rekvisiten

Efter att en konkret företrädare har blivit identifierad är nästa steg i processen vid fastställandet av skatterättsligt ansvar att undersöka huruvida företrädarens agerande kan klandras till en nivå som aktualiserar personligt ansvar. Som framgått tidigare i uppsatsen förutsätter företrädaransvarsbestämmelserna i 59 kap. 12–13 §§ SFL att en företrädare för en juridisk person *uppsåtligen* eller av *grov oaktsambet* underlåtit att göra adekvat skatteavdrag eller att inbetala pengarna till staten.¹²⁷ Anledningen till att en fristående, subjektiv bedömning av företrädarens agerande behöver utföras, kan sökas i den initiala intentionen¹²⁸ att ansvaret inte skulle påföras strikt.¹²⁹ Att de subjektiva rekvisiten verkar i en ansvarsmildrande

¹²³ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 47.

¹²⁴ Till exempel: NJA 1971 s. 296 I, NJA 1973 s. 544, NJA 1975 s. 480, NJA 1993 s. 740 samt NJA 1998 s. 44. Jfr. även Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1900–08 där beloppet jämkades på grund av bristande ägarintressen, då företrädaren varit verksam i en ideell förening.

¹²⁵ Situationen aktualiserar snarare bevisspörsmål vid indirekt ägande, det är det allmänna som behövs inkomma med bevisning som styrker bestämmande inflytande och betydande intresse. Se NJA 1993 s. 740, RÅ 2007 not. 116 samt Morgell, s. 195. Jfr. även Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5410–04 där betalningsskyldigheten sattes mer till hälften för en företrädare som saknade eget ägarintresse och ansågs ha underhållit väsentlig information.

¹²⁶ Vanligtvis utkrävs betalningsansvaret av legala företrädare, VD samt styrelsemedlemmar som är aktieägare, se NJA 1971 s. 296 II samt Morgell, s. 194.

¹²⁷ De subjektiva rekvisiten skulle säkerställa samma krav på utredningsarbete samt bevisvärdering som i brottmål. Med anledning av brottspreskription kunde talan mot en företrädare handläggas enligt tvistemålsregler baserat på samma rekvisit. De subjektiva rekvisiten är baserade på straffrättsliga motsvarigheter men har sedan år 2003 en helt egen innebörd när underlåtenheten att inbetala innehållen källskatt avkriminaliserades. Jfr. SOU 1965:23 s. 188 ff.

¹²⁸ Ordet används för att understryka att de subjektiva rekvisiten tillkom tillsammans med den första bestämmelsen om skatterättsligt företrädaransvar i 77a UL. Enligt min mening finns det ingen indikation på att lagstiftaren skulle ha avträtt sin ursprungliga ståndpunkt.

¹²⁹ Denna avsikt kan inte utläsas explicit i förarbetena utan uppenbarar sig genom utredarnas, regeringens och lagstiftarens allmänna argumentation, utredningsinsatser samt betänkanden med syfte att stävja en onyanserad regeltillämpning. Se till exempel SOU 1965:23 s. 185 ff, bet. 1999/2000:SkU24, prop. 2002/03:128 samt dir. 2019:74.

riktning bekräftades av rättsfallet NJA 2000 s. 132, där domstolen uttalade att enbart en objektiv bedömning av företrädarens agerande med avseende på avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen, leder till att fler företrädare blir betalningsskyldiga.¹³⁰ Enligt min mening utgör de subjektiva rekvisiten navet i institutet skatterättsligt företrädan-svar.

Gränsdragningen mellan omständigheter av betydelse för de subjektiva rekvisitens uppfyllnad och objektiva omständigheter som konstituerar jämningsgrunder är ibland diffus. Redogörelser för subjektiva och objektiva omständigheter sammanförs ofta i domskäl.¹³¹ Således påverkar företrädarens passivitet genom grov oaktsamhet och i förekommande fall uppsåtligt agerande, bedömningen av befrielsegrunderna.¹³² Innebörden av de subjektiva rekvisiten illustreras av en omfattande mängd praxis från Högsta domstolen samt Högsta förvaltningsdomstolen. Bevisbördan för att något av de subjektiva rekvisiten kan anses vara uppfyllt åligger på det allmänna.¹³³ Nedan kommer en närmare presentation av de subjektiva rekvisiten, dolus och kvalificerad culpa var för sig, varefter särskilda skäl som utgör befrielsegrunder, vilka ibland sammanvävs med de subjektiva rekvisiten, redogörs för.

3.3.1 Uppsåt

Kännetecknande för uppsåtsfallen är att den enskilde har haft en viss avsikt med sitt handlande, en vilja att åstadkomma en effekt. Gärningen företas med vett och vilja, gärningspersonen kontrollerar hela händelseförloppet på ett medvetet sätt. En uppsåtlig handling kan även ske genom underlåtenhet där personen försöker att uppnå en viss följd genom att medvetet välja ett passivt förhållningsätt.¹³⁴ Det har funnits likvida medel som skulle kunna användas till skattebetalning, men

¹³⁰ Målet avsåg betalningsskyldighet för skulder som har förfallit till betalning innan de subjektiva rekvisiten i UBL fasades ut till förmån för objektiva motsvarigheter i SBL. Med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. regeringsformen (1974:152) kunde bestämmelsen i SBL inte tillämpas eftersom det skulle leda till ett mer oförmånligt resultat för företrädaren. Detta trots att förarbetena till SBL uttalade att den nya bestämmelsen skulle tolkas och tillämpas i enlighet med tidigare lydelse. Som en följd av Högsta domstolens ståndpunkt återinfördes de subjektiva rekvisiten i sin ursprungliga form. Se NJA 2000 s. 132 samt prop. 2002/03:128 s. 22.

¹³¹ Se Simon-Almendal, *Företrädan-svar*, s. 88.

¹³² I samband med att de subjektiva rekvisiten transformerades till objektiva sådana år 1996 uttalades i förarbetena att syftet var att bevara status quo i rättstillämpningen. De omständigheter som tidigare beaktades vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten skulle istället beaktas vid fastställandet av förekomsten av särskilda skäl för befrielse. Bedömningen av de subjektiva rekvisiten tangerar bedömningen av särskilda skäl för befrielse. Se prop. 1996/97:100, Del I, s. 592 samt Simon-Almendal, *Företrädan-svar*, s. 91 y samt s. 91 not 23.

¹³³ Bevisbördan angående de subjektiva rekvisiten ligger hos Skatteverket, när det har skett kan den enskilde exkulpera sig genom åberopandet av relevanta skäl, se SOU 2002:8 s. 79 och 142, prop. 2002/03:128 s. 26 f och 51 samt Forssén (2019), s. 46.

¹³⁴ Se SOU 2002:8 s. 77 med vidare hänvisningar.

att ingen inbetalning skedde senast på förfallodagen eller att medlen användes till andra syften än att betala skatt. Om företrädaren medvetet väljer att lämna en oriktig uppgift och därmed åstadkommer felaktig taxering, varvid pengarna inte inbetalas korrekt på den ursprungliga förfallodagen, så kan rekvisitet anses uppfyllt.¹³⁵

3.3.2 Grov oaktsamhet

Kvalificerad culpa kan begås av företrädaren på en medveten eller omedveten nivå. Det gemensamma för båda fallen av oaktsamhet är att de utgör en avvikelse från erforderligt beteende.¹³⁶ Medveten oaktsamhet är synonymt med misstanke eller tveksamhet. Personen har en möjlighet att rätta sig efter lagen men väljer att gå vidare med sitt agerande, fullt medveten om en möjlig risk för avvikelse. Bristen på konformitet är mindre klandervärd än vid uppsåtligt agerande, eftersom personen inte försöker uppnå ett visst resultat. Personen kanske inte ens är medveten om den följd som handlingen kan resultera i. Omedveten oaktsamhet består av två delar som måste beaktas tillsammans, dels utgör den ett undantag från ett aktsamt beteende, dels kan det begäras att personen skulle ha agerat annorlunda.¹³⁷ Båda formerna av grov oaktsamhet, medveten eller omedveten sådana, kan föranleda skatterättsligt företrädaransvar.¹³⁸ Ju mindre klandervärd agerandet är, desto större chans att åstadkomma jämkning.

Utifrån ett skatterättsligt perspektiv anses grov culpa föreligga om företrädaren har fortsatt verksamheten, trots att personen insett eller borde ha insett att det skulle saknas täckning för skulder till det allmänna på skuldernas förfallodag. Detsamma gäller om företrädaren inte vidtagit åtgärder för att åstadkomma en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.¹³⁹ Om företrädaren saknade anledning att misstänka att

¹³⁵ Förutom skatterättsligt företrädaransvar för oredovisad skatt kan även andra sanktioner tillkomma. Se Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 57 not 75 samt Skatteverket (2009), s. 42. Dock kan lämnandet av oriktig uppgift under vissa förhållanden vara ursäktligt, exempelvis om rättsläget är oklart eller skattefrågan är svårbedömd eller ovanlig, se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 446.

¹³⁶ Jfr. termen *bonus pater familias* som användes tidigare inom skadestånds- och civilrätten. Numera brukar aktsamhetsnormen utgå från det normala agerandet hos förståndiga människor som besitter adekvata kunskaper inom det aktuella området. Se Hellner & Radetzki, s. 122 ff.

¹³⁷ Kortfattat kan medveten oaktsamhet beskrivas som ett riskfyllt agerande från företrädarens sida. Omedveten oaktsamhet består av att personen inte har vidtagit tillräckliga åtgärder utifrån sin situation för att medvetandegöra sig om olika handlingsalternativen. Se även SOU 2002:8 s. 77 f.

¹³⁸ Skatteverket har diskretionär rätt att välja vilka fall ska prövas rättsligt, med bibehållande av förvaltningsrättsliga principer.

¹³⁹ Se NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I-III, NJA 1974 s. 423 samt NJA 1981 s. 1014. I dessa mål befästes en av HD antagen rättsgrundsats att oförmågan att fullgöra bolagets åtaganden avseende skatt måste åtföljas av verksamma avvecklingsåtgärder innan förfallodatumen har passerat. I annat fall anses de subjektiva rekvisiten uppfyllda. Se Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 57 samt s. 57 not 76.

skatteinbetalningen skulle utebli kan grov oaktsamhet inte föreligga.¹⁴⁰ Att praxisutvecklingen fram till slutet av 1990-talet resulterade i en sträng syn på företrädarnas agerande bekräftades genom 12 kap. 6 § SBL, där lagstiftaren önskade att förtydliga avvecklingsåtgärdernas vikt vid ansvarsbedömningen.¹⁴¹ Persson Österman och Sverlov uttalade kritiskt att ”regeringens syfte att objektifiera ansvaret ändå kom att uppfyllas” och att lagen i sin nuvarande form i SFL bör avskaffas av flera skäl, varav ett viktigt skäl är ett mycket strängt ansvar.¹⁴² Trots detta kritiska uttalande finns det skäl att granska prejudikatinstansernas argumentation vid begreppsutfullnad av rekvisitet grov oaktsamhet. Nedan presenteras närmare viss praxis som vidareutvecklade rättsläget kring bedömningen av rekvisitet grov oaktsamhet.¹⁴³ Genomgången avslutas med en systematisk kategorisering av teman som kan utläsas från domarna.

I NJA 1960 s. 238 behandlades ansvarsfrågan till följd av det s.k. uppbördsbrottet och inte den om skatterättsligt företrädaransvar. Fallet är ändå relevant för prövningen av innebörden i rekvisitet grov oaktsamhet eftersom det skatterättsliga företrädaransvaret utformades i överensstämmelse med bestämmelser om straffansvaret i 80 § 1 mom. 2 st. UF.¹⁴⁴ Sakfrågan som prövades gällde företrädarens dröjsmål med inbetalning av avdragen källskatt.¹⁴⁵ Skatten som skulle ha redovisats senast den 18 maj 1958, inbetalades istället först den 5 juli samma år. Enligt departementschefens anförande i förarbetena skulle ett agerande som beror på att ”rena förbiseenden förelegat eller eljest smärre misstag begåtts” undantas från det straffbara området.¹⁴⁶ Företrädaren fick dock kännedom om sitt misstag av uppbördsmyndigheten i mitten av juni. Istället för att vidta omedelbar rättelse, genom inbetalning, avvaktade företrädaren med detta till nästa ordinarie betalningstillfälle. HD gjorde bedömningen att eftersom företrädaren var påverkad av ett sjukdomsfall i familjen, personen befann sig hos sin sjuka moder innan

¹⁴⁰ NJA 1976 B 29 samt NJA 1977 s. 711.

¹⁴¹ Ansvarsbedömning av företrädarnas agerande skulle ske med hänsyn till vidtagna avvecklingsåtgärder fram till den relevanta tidpunkten för skattens förfallodag. Tidigare ansvarsgrundande subjektiva bedömningar skulle istället göras vid en analys av befrielsegrunder. Se mer om detta i avsnitt 2.4 i uppsatsen.

¹⁴² Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet*, s. 31 samt 74. Att den praktiska rättsstillämpningen har blivit sträng bekräftas även av bland andra Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 82–85 samt 219 ff.

¹⁴³ Mängden praxis på området är omfattande. Följande domar uttrycktes vara av grundläggande betydelse vid tolkningen av de subjektiva rekvisiten: NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I-III, RÅ 2007 ref. 48. Se till exempel Forssén (2019), s. 58 ff. För fler avgöranden se samtliga fotnoter i Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 55–63.

¹⁴⁴ Forssén (2019), s. 58.

¹⁴⁵ Landsfiskalen som förde statens talan genom förordnande av Justitiekanslern anförde att målet var viktig för gränsdragning mellan ”tolerabel och grov oaktsamhet”. Se NJA 1960 s. 238

¹⁴⁶ Se. Prop. 1953:100 s. 388. Oaktsamhet som kan betraktas vara av ringa eller medelsvåra grad accepteras av rättssystemet. Viss oaktsamhet kan tillskrivas företrädaren utan behöva föranledda ett straffansvar.

och efter förfalldatumet för skattefordran, kunde agerandet inte bedömas som grovt, särskilt med hänsyn till omständigheterna i fallet.

NJA 1969 s. 326 handlade likväl om ansvarsfrågan till följd av straffrättslig sanktion för brott mot UF. Den tilltalade i målet, VD i ett aktiebolag, underlät att inbetala källskatt till staten med en motivering att detta skulle föranleda ett ansvar till följd av otillbörligt gynnande av borgenär.¹⁴⁷ Andra borgenär än staten skulle ha gått miste om ersättning från företaget om skatteskulden betalades in. Justitiekanslerns (JK) uttalande i målet om hur regelkollisionen kunde hanteras blev vägledande för HD:s dom. Domstolen uttryckte att företrädaren kunde räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle leda till en påtaglig risk för att bolagets skyldighet enligt UF inte skulle kunna uppfyllas. Att företrädaren fortsatte att driva företaget vidare under sådana omständigheter tyder på grov oaktsamhet. Företrädaren agerade inte för att få till stånd ”en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen, innan den tid gått till ända, inom vilken beloppet skulle inbetalas”.¹⁴⁸

I NJA 1971 s. 296 I prövades frågan om straffansvar och företrädaransvar enligt UF. Företrädaren var VD och ensam styrelseledamot i tre typiska fåmansaktiebolag som var organiserade i koncernform. Genom sin ställning i bolagen var företrädaren ensam ansvarig för att källskatten inbetalades i vederbörlig ordning. Verksamheten i två av bolagen utvecklades över tid i en negativ riktning till följd av nedlagda kundorder samt höga utvecklings- och produktionskostnader. Företrädaren upptog banklån med säkerhet i privata tillgångar, de utbetalda beloppen tillfördes verksamheten, både före och efter förfalldatum för skatteinbetalningar. Trots detta räckte de likvida medlen inte till för att täcka verksamhetens behov, varvid skattepengarna användes för att finansiera den löpande verksamheten. Den finansiella situationen blev akut och bolaget ställde in alla betalningar s.k. betalningsinställelse. Företrädaren tillskrevs skatterättsligt företrädaransvar även för skulder som förföll till betalning efter inställelsebeslutet eftersom ”betalningsinställelsen åtföljdes icke av [andra] verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling under hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen”.¹⁴⁹ Tiden mellan inställelse, förfalldatum för skatt och konkurs var nästan fyra månader.¹⁵⁰ Sammanfattningsvis kan det konstanteras från alla

¹⁴⁷ 11 kap. 4 § brottsbalken (1962:700).

¹⁴⁸ NJA 1969 s. 326.

¹⁴⁹ NJA 1971 s. 296 I.

¹⁵⁰ Betalningsinställelse syftar till att ge företag som tyngs av ekonomiska problem ett rådrum. Åtgärden kan vidtas separat från de lagreglerade insolvensförfarandena eftersom betalningsinställelse i sig inte är lagreglerad. Institutet medför vissa rättsverkningar men den behöver då genomföras på ett visst sätt, genom att gäldenärsföretaget anlitar en extern administratör, som då övertar det personliga betalningsansvaret från datumet för tillträdet. Betalningsinställelse är ett tydligt varningstecken för konkurs, om insolvensen inte enbart är av övergående karaktär. Se Ackordscentralen. Jfr. även HFD 2016 ref. 60. Se även RÅ 2007 ref. 48 där Skatteverket skriver att en betalningsinställelse är vanskelig ur företrädaransvarets perspektiv om den inte resulterar i underhandsackord med samtliga borgenärer så att deras inbördes förhållanden inte rubbas.

tre målen att grovt oaktsamt agerande består av företrädarens nyttjande av medel som är öronmärkta för inbetalning av skatt till den fortsatta driften av bolagets verksamhet, sett i ljuset av bolagets ekonomiska svårigheter.¹⁵¹

I NJA 1973 s. 587 prövades frågan om straffansvar och skatterättsligt företrädansvar för styrelseordförande och tillika firmatecknare i fåmansaktiebolag, en person som tillsammans med sin make, köpte in sig in föräldrarnas aktiebolag. Företrädarens roll i bolaget var till en början begränsad, föräldrarna skötte den löpande verksamheten med avseende på bokföring, skatteinbetalning och marknadsföring. Under oktober gavs företrädaren skäl att fundera över bolagets finansiella ställning, eftersom fadern ville teckna en verksamhetskredit. Under nästföljande månad avled fadern, varpå modern lämnade verksamheten. Företagets bokföring var vid detta tillfälle i oordning. I december fick en revisor, på uppdrag av styrelsen, uppgiften att bringa klarhet över den ekonomiska situationen. Bolaget led av likviditetsbrist som inte förbättrades. Bolaget försattes i konkurs ett halvår senare. Inga skatteinbetalningar gjordes mellan november och fram till konkursdatum. HD uttalade att med hänsyn till fördelningen av arbetsuppgifterna kan det inte ligga företrädaren till last att hon inte höll sig detaljinformerad om företagets skötsel. Bolagets ekonomiska ställning under den initiala tiden gav ingen skälig anledning misstänka att företaget inte skulle fullgöra sina skatteinbetalningar. Genom en helhetsbedömning av faderns uttalande om lånebehov och efterföljande omständigheter där dottern övertog den aktiva rollen i bolagets drift förändrades situationen diametralt. HD uttalade: ”Den föreliggande situationen hade emellertid givit henne anledning räkna med att allvarlig risk förelåg att bolaget ej skulle kunna fullgöra sina skyldigheter att betala innehållna skattebelopp, om röreken [sic!] fortsattes och åtgärder ej vidtogs för att medel till skattebetalning skulle finnas tillgängliga.”¹⁵² Företrädaren dömdes till ansvar för utebliven skatteinbetalning under januari och fram till konkurstillfället.

Som nämnt ovan är florán av rättsfall som berör innebörden i rekvisitet grov oaktsamhet omfattande och viss selektivitet erfordras. Det finns däremot andra fall som preciserar rekvisitens räckvidd och förtjänar att beskrivas närmare. Ett sådant fall är NJA 1977 s. 711. Frågan om straffansvar och betalningsskyldighet enligt UBL aktualiserades efter att en företrädare beslutade att fortsätta med bolagets verksamhet, trots att medel till skatteinbetalning saknades. Företrädaren försvarade sig med invändningen att banken utlovade en kredit, som skulle användas till den kommande skatteinbetalningen. Relaterat till försämrad ordergång i bolaget uppställde banken nya krav avseende säkerhet för lånet, som inte kunde uppfyllas, varpå krediten nekades. Tidigare lyckades bolaget att betala skattefordran genom bankkredit, men inte vid detta tillfälle. Det bör noteras att företaget var en stor arbetsgivare, situationen uppstod under en allmän konjunkturnedgång samt att företrädaren samrådde med offentliga organ. Dessa omständigheter tyder på en vilja från företrädarens sida att försöka övervinna

¹⁵¹ Se NJA 1971 s. 296 I-III.

¹⁵² NJA 1973 s. 587.

likviditetsproblemet. Företrädaren undgick ett ansvar eftersom HD ansåg att denne inte har ”föranlett det läge som sålunda hindrade bolaget från att fullgöra sin betalningsskyldighet”.¹⁵³ Vidare uttalades att den fortsatta driften inte försämrade bolagets möjligheter att inbetala skatt enligt UBL. På liknande tema resonerar HD i NJA 1979 s. 229, där undsattes företrädaren, en verkställande direktör, från personligt betalningsansvar genom sina befogade förväntningar på en motparts agerande. Bolagets leverantör betalade inte sina förfallna fakturaskulder, tvärt emot företrädarens befogade förväntningar. Trots viss passivitet från företrädarens sida under tiden från vilken det stod klart att fordran inte skulle betalas, fram till skatteskuldens förfallodag, ansåg domstolen att uppbörderna inte blev försämrade.

Fallen NJA 1981 s. 1014 och NJA 1994 s. 170 exemplifierar prejudikatinstansens ståndpunkt att grov oaktsamhet inte anses föreligga när företrädaren grundar sitt beslut om fortsatt drift på uppmaning från berörda myndigheter, trots egen insikt om bolagets dåliga ekonomi.¹⁵⁴

Det första målet som handlades av HFD efter överflyttningen av mål om skatterättsligt företrädaransvar till förvaltningsdomstolar RÅ 2007 ref. 48, avgjordes till företrädaren nackdel.¹⁵⁵ Domstolen uttalade att enligt utarbetat praxis kan företrädaren undgå ansvar under förutsättning att denne vidtog sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad skuldavveckling med hänsyn till samtliga borgenärers intressen. Hur denna sats förhåller sig till faktumet att den fortsatta driften inte verkade menligt på statens ställning som borgenär¹⁵⁶ framgår tydligt av följande utdrag:

”Det är ostridigt att [N.N.] 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 [N.N.] inte har vidtagit åtgärder av sådant slag som gör att han kan undgå betalningsskyldighet.”¹⁵⁷

Persson Österman och Svernlöv anser att HFD:s uppfattning medför en förskjutning av rättsläget i en betydligt snävare riktning samt att bedömningen till synes enbart var inriktad på rent objektiva förhållanden. Avvecklingskriteriet är enbart en del av den subjektiva prövningen som utarbetades i tidigare praxis. Vidare menar kritikerna att domskälen överensstämmer med regeringens

¹⁵³ NJA 1977 s. 711.

¹⁵⁴ SOU 2002:8 s. 142 f.

¹⁵⁵ Se prop. 2002/03:128 s. 28 samt Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet*, s. 35.

¹⁵⁶ Se NJA 1977 s. 711 samt NJA 1979 s. 229.

¹⁵⁷ RÅ 2007 ref. 48.

uppfattning om gällande rätt när de subjektiva rekvisiten togs bort och hänvisar till SOU 2002:8.¹⁵⁸ Enligt min mening återspeglar inte dessa uttalanden gällande rätt på ett fullständigt sätt på följande grunder. Avgörandet behandlar omständigheter som utspelade sig när 12 kap. 6 § SBL tillämpades enligt sin ursprungliga ordalydelse, med andra ord när de subjektiva rekvisiten tillfälligt ersattes av objektiva kriterier. Det finns skillnader mellan bestämmelserna i UBL och SBL när det kommer till betalningsansvar.¹⁵⁹ HFD väljer att inte uttala vilka bestämmelser som tillämpas. Vidare anser jag att regeringen inte har haft en avsikt att åstadkomma någon skärpning av ansvaret, vilket diskuterades tidigare i uppsatsen. Enligt min uppfattning bottnar domslutet i företrädarens fullständiga insikt om att betalningen av skatt inte skulle kunna ske i tid. Målet handlar därför inte om grov oaktsamhet med vidtagande av relevanta avvecklingsåtgärder, sett i ljuset av statens fortsatta möjlighet till betalning. Snarare försökte företrädaren att självständigt och metodiskt avveckla verksamheten genom försäljning av tillgångar.¹⁶⁰

Huvudteman som framstår efter genomgången av prejudikaten är följande. Grov oaktsamhet föreligger när företrädaren väljer att fortsätta bedriva bolagets verksamhet trots att denne insett eller borde ha insett att det kommer saknas medel till skatteinbetalning på förfallodagen. Företrädarens bedömningsförmåga varierar beroende på vilken position personen upptar i bolagets organisation samt av arbetsuppgifternas utformning. Den reella positionen tillskrivs större vikt än en formel sådan, en styrelseledamot har inte samma ansvarskrav för att hålla sig informerad om bolagets ekonomiska ställning jämfört med en aktiv ställföreträdare i samma bolag.¹⁶¹ Ansvarsfrågan är även kopplad till företrädarens agerande för att åstadkomma en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen.¹⁶² Fel av mildare art, rena förbiseenden och misstag accepteras såsom nämnda i förarbetena till UF.¹⁶³ I praxis godtogs kortare dröjsmål. I notisfallet NJA 1971 B 27 ansågs oaktsamheten inte vara grov när företrädaren dröjde cirka tre veckor med att sluta bedriva verksamheten efter beslut om betalningsinställelse. Beroende på orsaken till dröjsmålet kan även längre passivitet med inbetalning godtas, vilket bekräftades i NJA 1960 s. 238. Å andra sidan är rättsfallen av äldre datum och viss försiktighet måste iakttas när det kommer till närmare gränsdragning mellan ursäktlig oaktsamhet och grov

¹⁵⁸ Se prop. 2002/03:128 s. 28 samt Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet*, s. 35.

¹⁵⁹ Jfr. NJA 2000 s. 132.

¹⁶⁰ Som ligger närmast ett uppsåtligt agerande från företrädarens sida. Trots att statens ställning som borgenär inte nödvändigtvis försämrades, så bröt tillvägagångssättet tydligt mot ändamålet bakom skatterättsligt företrädaransvar, nämligen att inte använda medel avsedda för det allmänna till riskverksamhet.

¹⁶¹ Jfr. NJA 1973 s. 587.

¹⁶² NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I-III, NJA 1974 s. 423, NJA 1981 s. 1014 samt Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 57.

¹⁶³ Prop. 1953:100 s. 387.

oaktsamhet.¹⁶⁴ När det kommer till konstaterande att den fortsatta driften inte försämrade bolagets möjligheter att inbetala skatt så framstår det tydligt i ljuset av RÅ 2007 ref. 48 att enbart den omständigheten, att uppbörderna inte försämrades, inte tillräcklig för att åstadkomma ansvarsfrihet. Samtidigt anser jag att det kan påverka den samlade bedömningen till företrädarens fördel, speciellt om det föreligger i kombination med en skäl原因 anledning att inte betala in det erforderade skattebeloppet.¹⁶⁵ Skäl原因 anledning kan vara kopplad till faktumet att en omedelbar konkurs när bolagets ekonomiska ställning är oklar skulle medföra negativa arbetsmarknadspolitiska konsekvenser, att det finns möjligheter att företagets likviditet förbättras genom kredit eller inbetalning från kund, om berörda myndigheter uppmanade till fortsatt drift samt om någon annan än företrädaren bär skulden till att skatten inte kunde betalas i tid.¹⁶⁶ En objektivt sett svårbedömd skattefråga samt subjektiva grunder för en felaktig värdering av tillgångar och skulder som resulterar i oriktig uppgift i deklarationen kan inte bedömas som grov oaktsamhet. Otillräckliga personliga kvalifikationer som föranledde den felaktiga uppgiften är däremot inte ansvarsbefriande. Okunnighet om rättsregler fritar företrädaren från skatterättsligt företrädaransvar endast i undantagsfall.¹⁶⁷

Prövningen av grov oaktsamhet kopplad till företrädarens agerande sker i två steg. Det första handlar om företrädarens insikt eller brist på insikt om att skatter respektive avgifter inte skulle kunna betalas in. Det andra steget är att pröva om företrädaren har underlåtit att vidta verksamma åtgärder för en samlad avveckling av bolagets samtliga skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen.¹⁶⁸ Sammanfattningsvis kan det sägas att grov culpa föreligger om företrädaren hade eller borde ha haft en insikt om att betalningen inte kommer att kunna genomföras samt om personen inte gjort det som krävs för att skydda var och en av borgenärerna.¹⁶⁹ Motsatsvis medför bristande anledning att misstänka obestånds- och likviditetsproblem att rekvisitet inte är uppfyllt.¹⁷⁰

3.4 Befrielsegrunder och praktisk tillämpning

Jämkningsbestämmelsen återfinns i 59 kap. 15 § SFL och lyder enligt följande:

¹⁶⁴ Indrivningsförfarandet går till mycket snabbare i dagens samhälle. Se SOU 2002:8 s. 143 samt Forssén (2019), s. 68 not 190.

¹⁶⁵ Jfr. NJA 1973 s. 587 samt NJA 1977 s. 711.

¹⁶⁶ NJA 1974 s. 423, NJA 1975 s. 745, NJA 1976 B 29, NJA 1977 s. 711, NJA 1979 s. 229, NJA 1981 s. 1014, NJA 1985 s. 13 samt NJA 1994 s. 170. Se även Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 60.

¹⁶⁷ Skatteverket (2009), s. 42.

¹⁶⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2558–12, s. 10.

¹⁶⁹ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 62.

¹⁷⁰ NJA 1976 B 29 och NJA 1977 s. 711.

”Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.”

En företrädare för en juridisk person kan genom bestämmelsens ordalydelse helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten om särskilda skäl talar för det. Möjlighet till befrielse enligt 59 kap. 15 § SFL utgör en viktig bestämmelse för att undgå ett solidariskt betalningsansvar och ska beskrivas översiktligt utifrån kategorisering som framkommer i doktrin.¹⁷¹ Företrädarens ställning i bolaget som pekar på avsaknad av ett ägarintresse kan aktualisera tillämpning av undantagsregeln. I NJA 1971 s. 296 I-III slog HD fast att befrielse från skatterättsligt företrädaransvar borde kunna ske för en företrädare som varit anställd i ett bolag utan eget intresse i bolaget och utan ett bestämmande inflyttande över samma bolag, varken direkt eller genom närstående. Slutsatsen drogs efter en genomgång av förarbetena med beaktande av lagstiftarens syfte med reglerna. HD jämkade inte ansvarsbeloppet på grund av företrädarens ställning i de prövade målen, förutom i referat III där jämkning skedde av annat skäl. Ett obetydligt ägande, sju procent av aktierna, föranledde HD att, i NJA 1972 s. 205, jämställa företrädaren med en anställd företagsledare. Ansvaret sattes ned till en fjärdedel. Även om ägandet i ett bolag är högre, så kan aktieägaravtal som begränsar bestämmanderätten i verksamheten leda till befrielse. Detta skedde i NJA 1973 s. 544 där betalningsskyldigheten eftergavs helt. En likvidator saknar vanligtvis ett självständigt ägarintresse. Detta blev trots det föremål för prövning när Skatteverket ansökte om skatterättsligt företrädaransvar för en skatteskuld som uppgick till cirka 700 miljoner. I HFD 2016 ref. 60 ansåg domstolen att ansvaret ska sättas ned till två miljoner genom en proportionalitetsbedömning. Underinstanserna fann företrädaren personligt medansvarig för hela det yrkade beloppet. Målet är dock atypiskt och bör av den anledningen inte påverka det utarbetade rättsläget.¹⁷² Omständigheter kopplade till avvecklingsåtgärder är en annan befrielsegrund som kan aktualiseras när till exempel företrädaren haft anledning att räkna med att utgången av genomförd konkurs skulle lett till ett annat resultat än vad det gjorde på grund av förvaltarens oskicklighet.¹⁷³ Företrädarens personliga och ekonomiska förhållanden kan komma att beaktas som en befrielsegrund om ekonomiska trångmål föreligger i förening med andra omständigheter som talar för en mildare bedömning, t.ex. hög ålder, långdragen sjukdom, eller att företrädaren blivit vilseledd i olika avseenden rörande det företrädda bolaget.¹⁷⁴ Observera att enbart ekonomiska svårigheter eller höga ansvarsbelopp inte utgör befrielsegrund, om så vore fallet skulle ”jämkning snarare bli regel än undantaget”.¹⁷⁵

¹⁷¹ Löfgren, s. 121–130.

¹⁷² Jfr. HFD 2016 ref. 60 s. 12.

¹⁷³ NJA 1993 s. 81. Se även NJA 1978 s. 85, NJA 1998 s. 44, RÅ 2009 ref. 72, HFD 2015 ref. 19, HFD 2015 ref. 58 samt HFD 2016 ref. 60.

¹⁷⁴ NJA 1972 s. 115, NJA 1973 s. 544 samt HFD 2013 ref. 75 II.

¹⁷⁵ NJA 1971 s. 296 I-III.

Oförutsedda motgångar av externt ursprung är en befrielsegrund som utvecklades genom praxis i rättsfallen NJA 1971 s. 296 III, NJA 1979 s. 229 där ansvarsbeloppen jämkades delvis i det förstnämnda målet och helt i det andra. HD slog fast att däremot i NJA 1972 s. 115 II att affärsmässiga satsningar, när andra medel är förbrukade, omöjliggör jämkning, även om förfarandet är motiverat ur ett företagekonomiskt hänseende. Tidigare misskötsamhet med skatteinbetalningar talar mot att tillämpa jämkningsbestämmelsen.¹⁷⁶ Däremot kan arbetsmarknads-skäl och myndighetskontakter med relevanta organ hos tidigare skötsamma företrädare tala för en mildare bedömning vid beloppsbestämningen.¹⁷⁷

Möjlighet till total eller partiell befrielse fanns redan i den första regleringen om skatterättsligt företrädaransvar enligt 77a § UF. Nuvarande formell möjlighet till befrielse motsvarar den som fanns tidigare vid institutets tillkomst.¹⁷⁸ Även i situationer där företrädaren agerat uppsåtligt eller grovt oaktsamt finns det en möjlighet att undgå ett skatterättsligt företrädaransvar enligt den praxis som utarbetades av prejudikatinstanserna och som gav bestämmelsen ett närmare innehåll.¹⁷⁹ Samtidigt bör det påpekas att domstolarna har tillämpat undantagsregeln med stor restriktivitet, varpå jämkning av betalningsansvaret, enligt min mening, till följd av företrädarens uppsåtliga agerande bör vara så gott som utesluten.¹⁸⁰

Praxis på området är inte entydig när det kommer till bestämning av vilka objektiva omständigheter som framgångsrikt talar för en jämkning.¹⁸¹ En möjlig förklaring till den förevarande situationen berördes tidigare i uppsatsen,¹⁸² gränsdragning mellan subjektiva omständigheter av betydelse för det subjektiva rekvisitets uppfyllnad och objektiva omständigheter som utgör grund för befrielse är ofta nära sammanbunden.¹⁸³ Resonemangen glider in i varandra vid frågor som berör bland annat företrädarens ekonomiska intresse och inflyttande i företaget.¹⁸⁴ Rent formellt är bedömning av jämkningsskäl ett sista steg i processen vid fastställandet av skatterättsligt företrädaransvar efter att det materiella ansvaret riktad mot en specifik individ har blivit uttrönt. I praktiken kan bedömningen av samtliga omständigheter ske i ett sammanhang. Vid jämkning till noll blir utgången för den berörda företrädaren i det prövade fallet, densamma som om personen inte ansågs medbetalningsansvarig enligt skatterättsligt företrädaransvar från första början. En viktig distinktion mellan företrädarrollen, de subjektiva rekvisiten och särskilda skäl behöver dock observeras. Det är den enskilde

¹⁷⁶ NJA 1971 s. 296 I-II.

¹⁷⁷ Se exempelvis NJA 1972 s. 115 samt NJA 1974 s. 423.

¹⁷⁸ SOU 1965:23 s. 187 och prop. 1967:130 s. 89.

¹⁷⁹ Almgren & Leidhammar, s. 24.

¹⁸⁰ Jfr. prop. 1996/97:100 Del 1, s. 436.

¹⁸¹ I praxis har begreppets allmänna innebörd getts en varierande tolkning. Se prop. 1996/97:100 Del 1, s. 436 samt Morgell, s. 196.

¹⁸² Se avsnitt 3.3.1 om de subjektiva rekvisiten.

¹⁸³ Se även Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 88.

¹⁸⁴ Skatteverket (2009), s. 40.

företrädaren som har bevisbördan för att visa att särskilda skäl föreligger.¹⁸⁵ Förvaltningsmyndigheter och domstolar, inklusive Skatteverket, som fullgör allmänna uppgifter behöver dock beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet enligt 1 kap. 9 § regeringsformen (1974:152) [cit. RF]. Skatteverket ska se till att ärenden blir utredda i den omfattning som dess beskaffenhet kräver, vilket följer av bestämmelsen om utredningsansvaret i 23 § förvaltningslagen (2017:900) [cit. FL]. Myndighetens utredningsskyldighet medför ett ansvar för att utredningen ska vara så fullständig som möjligt. Förvaltningslagen riktar sig till alla myndigheter som utför förvaltningsärenden, men det finns även en specialregel i 40 kap. 1 § SFL som uttalar att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Målet med utredningen är att kartlägga de relevanta faktiska förhållandena. Myndigheten ansvarar för att underlaget ska leda till att materiellt riktiga beslut fattas.¹⁸⁶ Skatteverket får inte fatta beslut om överenskomelse om betalningsskyldighet eller inge en ansökan om betalningsansvar hos förvaltningsrätten om verket inte kommit fram till att både objektiva och subjektiva kriterier är uppfyllda.¹⁸⁷ Det innebär att skattemyndigheten ex officio behöver företa en utredning angående särskilda skäl som påtalas av företrädaren.¹⁸⁸

Morgell uppfattar kammarrättspraxis som mer generös, jämfört med Högsta domstolens position när det kommer till grunder för tillämpning av jämningsbestämmelsen. Trenden som beskrivs är att företrädarnas ekonomiska och personliga förhållanden ges större utrymme än vad som följer av det etablerade rättsläget, vilket resulterar i att företrädare helt befrias från betalningsskyldigheten.¹⁸⁹ Löfgren m.fl. delar inte uppfattningen angående mildare bedömningar i kammarrättspraxis och påpekar att prejudikat från HFD saknas nästan helt när det kommer till nyare ställningstaganden kring befrielsegrunder.¹⁹⁰ Simon-Almendal vidmakthåller för sin del att ”den enda egentliga nyheten” fram till år 2014 kom med HFD 2013 ref. 75 I-III där Högsta förvaltningsdomstolen bekräftar äldre praxis giltighet när det kommer till innebörden i rekvisitet särskilda skäl.¹⁹¹ Eftersom målen som Morgell hänvisar till är kammarrättsdomar är det självklart att viss försiktighet är påkallad när det gäller generalisering och slutsatser angående rättsutvecklingen. Enligt min mening är det ändå värt att notera att underinstanser kan ha en egen syn på hur rättsläget bör tolkas till fördel för företrädare, som till

¹⁸⁵ Prop. 2002/03:128 s. 26 ff.

¹⁸⁶ Skatteverket, Rättslig vägledning.

¹⁸⁷ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 88.

¹⁸⁸ Utredningsmaterialet härstammar av naturliga skäl från motparten. Kommunikations- och utredningsskyldigheten är sammanlänkade. Företrädaren behöver bistå skattemyndigheten med material till sitt försvar för att effektivt tillvarata på sina rättigheter.

¹⁸⁹ Se Morgell, s. 196 där det refereras till Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2045–07, Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4323–07 samt Kammarrätten i Jönköping, mål nr 3568–08.

¹⁹⁰ Se Löfgren, s. 120, där den enda nyheten i samband med prövningen av befrielsegrunderna anges vara kopplad till proportionalitetsprincipen i HFD 2016 ref. 60. Den prövade situationen beskrivs som ”atypisk” relaterat till särskilda omständigheter som aktualiserades.

¹⁹¹ Simon-Almendal, *Företrädaransvar, plötsligt bänder det! - Eller, proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD*, s. 631–653.

viss del kan kanske ta udden av kritiken mot en strikt rättstillämpning.¹⁹² Vidare anser jag att faktumet att målen inte prövades av HFD, kan tyda på att saken förhölls inom ramen av det som tillåts enligt gällande rätt.

3.5 Sammanfattning

För att skattemyndigheten ska kunna ansöka om skatterättsligt företrädaransvar förutsätts att det föreligger en förfallen skattefordring, att det finns en konkret företrädare att rikta talan mot samt att de samlade omständigheterna i ärendet talar för ett personligt ansvar.¹⁹³ Skatteverket som borgenär för det allmänna ska inte enbart beakta statens fiskala intressen utan behöver balansera sin roll utifrån kraven på god förvaltning fastslagna i regeringsformen samt i förvaltningslagen. Även förvaltningsdomstolar behöver förhålla sig objektiva till den prövade saken som kommer att avgöras genom att konkreta sakomständigheter prövas mot bestämmelser i skatteförfarandelagen. Lagtexten innehåller inte någon definition av begreppet företrädare. Enligt förarbetena skulle frågan avgöras in casu för att undkomma klassificeringsproblem. Resonemanget är hållbart, kasuistisk lagstiftning är inte optimal när den potentiella kretsen av personer är svår att fastställa på förhand. Att rikta betalningsanspråk mot ställföreträdare, jämfört med till exempel aktieägare ter sig logiskt. Företrädare har en unik inblick i den juridiska personens ekonomiska situation och har ett bestämmande inflytande över bolagens ekonomiska förvaltning. Det skulle utgöra en brist i lagens systematik om en legal företrädare skulle kunna undgå ansvar med motivering att personens befattning endast är av formell karaktär, samtidigt som den faktiske företrädaren skulle kunna undgå ansvar eftersom det finns en formell företrädare. Bestämmelsen gör därför ingen distinktion mellan legal och faktisk företrädare, förhållandet fastställs på objektiva grunder. Beträffande de subjektiva rekvisiten i 59 kap. 12–14 §§ SFL kan särskilda bevisproblem uppstå om det allmännas ambition skulle vara att bevisa uppsåt hos företrädaren. I rena ”plundringsfall”, där en ensam fåmansbolagsföreträdare missbrukar reglerna kan förmodligen tydliga spår av uppsåtligt agerande utläsas från handlingar. Företrädaransvarsmålen handlar av den anledningen till stor del om att bevisa grov oaktsamhet. De subjektiva rekvisiten *dolus* och *grova culpa* är alternativa till varandra.¹⁹⁴ En faktor som har tillmätts betydelse vid bedömningen om företrädaren agerat culpöst är företrädarens inflytande. Om företrädaren har haft anledning att räkna med en viss följd av sitt handlande kan det karakteriseras som en medveten oaktsamhet.¹⁹⁵ Även omedveten grov culpa föranleder ansvar. Företrädare kan undvika denna

¹⁹² Se Svernlöv & Persson Österman, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* där det hävdas att lagen i sin helhet bör avskaffas.

¹⁹³ Se även Larsson & Morgell, s. 142.

¹⁹⁴ Forssén (2019), s. 58.

¹⁹⁵ Jfr. NJA 1996 s. 782 samt SOU 2002:8 s. 78.

ansvarsform genom att hålla sig informerade om bolagets angelägenheter samt vid behov vidta en samlad avveckling av bolagets gäld med hänsyn till samtliga borgenärens intressen, innan den aktuella fordran förfaller till betalning. Om så inte har skett kan vissa omständigheter medföra hel eller delvis befrielse från ansvar. Befrielsegrunder bedöms objektivt, trots ett utredningsansvar har företrädare ett eget intresse att påtala dessa. Slutligen kan det påminnas om att fordran är accessorisk, vilket i sig kanske inte är någon tröst, när huvudgäldenären befinner sig på obestånd eller, om det föreligger intressegemenskap genom ägande i bolaget.

4 Referat och analys av HFD 2018 ref. 4

4.1 Allmänt

Den 15 januari 2018 meddelade HFD sitt avgörande i två mål avseende skatterättsligt företrädaransvar.¹⁹⁶ Burmesister och Abdali uttrycker att målen utgör en nyansering av den subjektiva prövningen jämfört med tidigare praxis i fråga om ett agerande kan anses vara uppsåtligt eller grovt oaktsamt, och är av den anledningen av särskilt vikt för rättstillämpningen.¹⁹⁷ Enligt min något mer konservativt synsätt utgör målet en sammanställning av tidigare praxis. Forssén uttalar att rättspraxis är stabil beträffande företrädaransvaret, domen kan betraktas som en bekräftelse och sammanställning av tidigare fastslagna bedömningsprinciper.¹⁹⁸ Oavsett vilken ståndpunkt som stöds så presenterar avgörandet dessutom en god möjlighet till exemplifiering av ett flertal relevanta omständigheter för bedömning av den skatterättsliga ansvarsfrågan från uppsatsens föregående kapitel. HFD 2018 ref. 4 visar hur dessa objektiva och subjektiva omständigheter, som utgör olika delar av de subjektiva rekvisiten, samverkar med varandra vid en samlad bedömning av företrädarens agerande respektive passivitet. Avgörandet kommer att användas som ett nav vid den kommande analysen av underrättspraxis i nästföljande kapitel.

I detta kapitel kommer jag att gå genom de prövade sakomständigheterna samt analysera domen utifrån gällande rätt. För att bättre förstå avgörandets betydelse för rättstillämpningen i mål om skatterättsligt företrädaransvar behöver det dock först sägas något allmänt om prejudikatens roll som rättskälla inom skatterättsområdet. Efter detta kommer en redogörelse för underinstansernas argumentation och ställningstaganden, följt av prejudikatinstansens syn kring bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Framställningen i kapitlet avslutas med en sammanfattning av slutsatser tagna ur domstolens argumentation i HFD 2018 ref. 4.

¹⁹⁶ Målen avser två styrelsemedlemmar i ett och samma aktiebolag, HFD 2018 ref. 4 med mål nr 3544–16 respektive mål nr 3547–16. I det följande kommer hänvisning ske enbart till HFD 2018 ref. 4.

¹⁹⁷ Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*.

¹⁹⁸ Forssén (2019), s. 62. För en närmare redogörelse av innehållet i de subjektiva rekvisiten se avsnitt 3.3. Även avsnitt 3.4 om särskilda skäl för befrielse kan vara av intresse eftersom dessa bedöms ofta samtidigt som de subjektiva rekvisiten.

4.2 Prejudikatens roll i skatterätten

Den svenska lagstiftningsläran bygger på en balansgång mellan lagstiftning i form av lagtext, förarbeten och domarskapad rätt genom prejudikat, som alla ingår i den klassiska rättskälleläran. Dock har de högsta domstolsinstanserna fått en allt större roll när det kommer till precisering av lag och förarbeten, förklaringen till detta kan sökas i ökad globalisering samt samhällets tilltagande komplexitet.¹⁹⁹ Av den anledningen är det relevant att undersöka hur prejudikatinstansernas avgöranden används i rättstillämpningen.²⁰⁰ Vidare kan gällande rätt definieras som de normer som faktiskt tillämpas, och kan inte enbart utläsas från lagtexten, utan hjälp av kompletterande rättskällor.²⁰¹ Forseén kallar faktisk gällande rätt som något som härstammar från Skatteverkets arbete med frågor som på olika sätt berör företrädaransvaret samt underinstansernas ställningstaganden.²⁰² Det finns således en konstant växelverkan mellan myndigheter och underinstanser som tillämpar rättsregler i den gällande rätten samt prejudikatsdomstolar som skapar rätt. Dock kan det invändas att HFD som dömer i skattemål inte har diskretion att självständigt ägna sig åt att skapa ny rätt, domstolens befogenhet begränsas snarare till att kunna välja bland flera möjliga tolkningsalternativ inom lagens ordalydelse.²⁰³

Genom att HFD för en transparent argumentation och tydligt motiverar sitt synsätt på omständigheter i det enskilda fallet när det gäller sak- och bevisfrågor, kan det underlätta för Skatteverket och underinstanser i deras beslut och dömmande. Principföljsamt dömmande, som möjliggör generalisering av rättsregler ur ett enskilt fall, har en främjande effekt på arbetskonomi, effektivitet, rättssäkerhet och likformighet i rättstillämpningen.²⁰⁴ Inom skatterätten, när regler består av innehållslösa rekvisit överläts ansvaret till rättstillämpningen att fylla dessa med substantiellt innehåll. Principföljsamt dömmande behöver även balanseras mot det ibland motstridiga intresset och behovet av rimliga resultat i enskilda fall.²⁰⁵ Vilken roll HFD har i sitt prejudikatarbete går att utläsa från 36 § 1 st. förvaltningsprocesslagen (1971:291) [cit. FPL], prövningstillstånd meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen eller om det föreligger synnerliga skäl som talar för en förnyad prövning. För den enskilde innebär kravet på synnerliga skäl att det inte existerar någon ovillkorlig rätt att få ett överklagande prövat av HFD. Med andra ord föreligger det inte någon s.k. allmän ändringsdispens, domstolen har inte till uppgift att ompröva om någon av Sveriges fyra kammarrätter har kommit till rätt slut. Undantaget för synnerliga skäl betyder att det ska ha framkommit nya, tidigare okända uppgifter som ställer de omständigheter som

¹⁹⁹ Jfr. Wahlgren.

²⁰⁰ Se Kristoffersson (2011), s. 835.

²⁰¹ Peczenik, Aarnio & Bergholtz, s. 28.

²⁰² Forssén (2019), s. 5.

²⁰³ Tjernberg (2016), s. 43.

²⁰⁴ Tjernberg (2016), s. 43.

²⁰⁵ Strömholm, s. 389 f.

prövades av föregående instans i ett annat perspektiv. Synnerliga skäl aktualiseras även när utgången i målet har uppenbarligen påverkats av ett grovt förbiseende eller ett grovt misstag.²⁰⁶ Prövningstillstånd kan även beviljas om ett mål är av prejudikatintresse, det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av HFD.²⁰⁷ Målet ska innehålla en rättsfråga och inte ta sikte på bevis- och bedömningsfrågor i det enskilda fallet. Däremot kan principiella frågor om till exempel beviskrav kan leda till att målet tas upp av högsta instans under förutsättning att det finns ett behov av prejudikat i frågan. Rättsfrågan måste vara aktuell, till exempel genom att domstolen inte redan har skapat ett prejudikat som behandlar samma sak.²⁰⁸ Ett krav på att prövningstillstånd ska beviljas är att utredningen i målet är tillräckligt klarlagd.²⁰⁹ Cirka två procent av överklagade mål från landets kammarrätter tas upp till sakprövning i högsta instans.²¹⁰

I Sverige föreligger en informell bundenhet genom prejudikat, vilket är nödvändigt för att uppfylla kraven på likformighet och objektivitet som uppställs i 1 kap. 9 § RF. Ytterligare krav ställs genom den förvaltningsrättsliga legalitetsprincipen med kravet på förutsebarhet som är nära kopplad till föreskriftskravet.²¹¹ Prejudikat är avsedda att vara vägledande för den framtida rättstillämpningen, samtidigt som det inte finns någon tvingande formell skyldighet för underinstanserna att följa de principer som fastslagits i prejudikaten. Heuman anser att prejudikat ändå brukar följas,²¹² om så inte vore fallet är risken överhängande att det behandlade målet med framgång kan komma att omprövas av högre instans. Även Melz anser att det föreligger en stark följsamhet mot prejudikat.²¹³ Enskilda och företag kan därför förlita sig på att de rättsprinciper som uppställts i de högsta instansernas prejudikat återspeglar gällande rätt.²¹⁴

En svårighet som aktualiseras vid rättsfallstolkning är att avgöra huruvida en i praxis fastslagen rättsregel är tillämplig på ett konkret fall, vilket kan förklaras med att förhållanden i det enskilda fallet skiljer sig från dem som förelåg i prejudikatet. Tolkningssvårigheterna kan även bero på vaga eller mångtydiga formuleringar. Dessa kan bero på motstridiga bakomliggande intressen som behöver beaktas vid den konkreta in-casu bedömningen. Vid prejudikattolkning bör även särskilt vikt läggas på hur domstolen disponerat sin textframställning.²¹⁵ Det har

²⁰⁶ Tjernberg (2016), s. 49.

²⁰⁷ 36 § 1 st. 1 p. FPL

²⁰⁸ Tjernberg (2016), s. 50.

²⁰⁹ Lundström, s. 188 ff.

²¹⁰ Tjernberg (2015), s. 777.

²¹¹ Jfr. 1 kap. 1 § 3 st. RF samt 5 § FL. Förutsebarhetskravet är dock inte absolut, det hör till sakens natur att rättsliga beslut mot enskilda för med sig en viss grad osäkerhet för enskilda när det kommer till slutliga beslut och deras faktiska konsekvenser. Oförutsebarheten kan ha sin grund i faktumet att olika aktörer kan värdera samma omständigheter på olika sätt, inom ramen för lagtextens tolkningsområde.

²¹² Heuman, s. 133.

²¹³ Melz, s. 345.

²¹⁴ Heuman, s. 135.

²¹⁵ Heuman, s. 135 ff.

diskuterats i skatterättslig forskning om det finns någon skillnad mellan den del av domskälen som är *ratio decidendi*, skäl i avgörandet som är nödvändiga komponenter för domslutet och den del som består av *obiter dictum*, uttalanden vid sidan om saken.²¹⁶ Gränsdragning mellan dessa två uttalandetyper kan ibland vara svår att fastställa.²¹⁷ Kännetecknande för *obiter dictum* är att dessa uttalanden inte följer en ordentlig rättsutredning och har en bristande motivering. Bristen beror på en svag anknytning till sakomständigheterna i det enskilda fallet. Regeringsrätten har inte någon abstrakt lagförklaringsrätt och bör av den anledningen undvika uttalanden som har en alltför svag anknytning till de prövade sakomständigheterna. De *obiter dictum* uttalanden som gjorts har en viss påverkan på rättstillämpningen som varierar från fall till fall beroende på uttalandens karaktär.²¹⁸ Gregow har en avvisande inställning till *obiter dicta* eftersom dessa uttalanden genom sin abstrakta kontext riskerar att orsaka problem när det kommer till parternas befogade förväntningar i det praktiska rättslivet.²¹⁹ Ramberg anför kritiskt att *obiter dictum* teoretiskt sett inte har högre rättskällevärde än juridisk doktrin.²²⁰ Trots att prejudikat har växt i betydelse så anser hon dess ställning som rättskälla som oklar, jämfört med angloamerikanska rättsordningar.²²¹ Lindskog intar en mer pragmatisk ställning och anser att frågan om prejudikatbundenheten för *obiter* saknar praktisk betydelse, om det följs. Om en underinstans skulle ge uttryck för ett avvikande synsätt så kommer det presentera ett gott tillfälle för överordnad instans att på nytt och mer konkret ta ställning i frågan.²²²

4.3 Allmänt om omständigheterna i HFD 2018 ref. 4

Rättsfallet rörde frågan om skatterättsligt företrädaransvar för en styrelseledamot i ett aktiebolag avseende bolagets obetalda arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, samt avdragen skatt. Under en tidsperiod av två år föregående konkursen hade bolaget haft ekonomiska svårigheter. Dessa tilltog till den graden att en kontrollbalansräkning upprättades i juni 2013, som visade att bolagets egna kapital understeg hälften av det registrerade aktiekapitalet. Den 10 oktober, fyra månader senare, drogs bolagets checkkredit in av banken, som också spärrade bolagets konton där medel för inbetalning av föregående månads skattefordran delvis fanns allokerade. Detta skedde avtalsstridigt och helt utan förvarning. Banken utbetalade sedermera en kompensation till bolaget för sitt agerande. Företrädarkaren sökte efter alternativa finansieringskällor, men misslyckades. Den 15 oktober skickades en ansökan om företagsrekonstruktion, fem dagar efter att krediten

²¹⁶ Melz, s. 345 f.

²¹⁷ Jfr domstolens uttalanden i RÅ 2004 ref. 1.

²¹⁸ Melz, s. 353 f.

²¹⁹ Gregow, s. 120 f.

²²⁰ Ramberg, s. 780.

²²¹ Jfr. Ramberg, s. 782.

²²² Se Lindskogs tillägg i NJA 2012 s. 535 p. 10.

sades upp. Viktigt att påpeka i sammanhanget är att det en veckohelg inföll under den aktuella perioden, banken meddelade sitt beslut på en torsdag, ansökan om rekonstruktion lämnades in till tingsrätten på en tisdag under efterföljande vecka. Den totala fordran som prövades i målet uppgick till ca 550 000 kronor och avsåg skatt hänförlig till en förfallodag. HFD fann att företrädarens agerande inte uppfyllde kraven i de subjektiva rekvisiteten för att personen skulle kunna åläggas ett solidariskt betalningsansvar tillsammans med det företrädde bolaget, med andra ord ansågs inte agerandet vara uppsåtligt eller grovt oaktsamt.

4.4 Underinstansernas ställningstagande

Förvaltningsrätten dömde i enlighet med Skatteverkets ansökan om skatterettsligt företrädaransvar, trots motpartens aktiva försvarsförsök.²²³ Företrädaren representerades av ett juridiskt ombud. Företrädaren yttrade sig dessutom i målet vid en muntlig huvudförhandling. Betalningsansvaret bestreds helt, i andrahandsyrkandet utgick på att det totala beloppet skulle jämkas till noll. Det hölls även ett vittnesförhör med en ekonomiansvarig i bolaget som uttalade att banken agerade illojalt i syfte att säkra sin egen fordran. Domstolen uttalade att företrädaren har genom sin position ett inflyttande och ansvar att fortlöpande följa den ekonomiska ställningen i bolaget. Underlåtenhet med att inte vidta verksamma avvecklingsåtgärder i samband med att krediten upphörde, innan de aktuella skatterna förföll till betalning, ansågs grovt oaktsamt.

Kammarrätten uttryckte i samklang med föregående instans att eftersom ansökan om företagsrekonstruktion inkom först dagen efter fordrans förfallodag så har företrädaren inte vidtagit sådana verksamma åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen.²²⁴ Återigen lyckades inte företrädaren att få gehör för sina invändningar att agerande inte var culpöst. Den omständigheten att lånet sades upp utan förvarning ansågs inte heller utgöra ett skäl för befrielse.

4.5 Förutsättningar för företrädaransvar enligt HFD 2018 ref. 4

Prejudikatinstansen uttryckte följande om de allmänna förutsättningarna för företrädaransvar. En företrädare för en juridisk person ska bli solidariskt betalningsskyldig för den juridiska personens skatteskulder och avgifter om dessa har förfallit till betalning och inte heller senast på förfallodagen har det vidtagits verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska

²²³ Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 6801–14.

²²⁴ Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2017–15. Jfr även prop. 2002/03:128 s. 25 samt RÅ 2007 ref. 48.

personens skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intressen. Till verk samma åtgärder räknas bland andra ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion.²²⁵

Domstolen tillägger att det inte räcker med att enbart konstatera att dessa förutsättningar är uppfyllda för att ett ansvar ska föreligga. Underlåtenheten att betala skatten eller avgiften behöver dessutom ha skett med dolus eller kvalificerad culpa, vilket innebär att det i varje enskilt fall måste ske en analys av tillgängliga handlingsalternativ, tillsammans med en bedömning av företrädarens skäl för att vidta eller avstå från dessa åtgärder.²²⁶ Vid den bedömningen analyseras vad som har orsakat att skatten eller avgiften inte betalades samt varför företrädaren senast på förfallodagen inte vidtagit verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder. Även omständigheter som har ägt rum efter förfallodagen kan komma att inkluderas i den bedömningen.

En allmän förutsättning vid tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar är dessutom att bedömningen ska vara nyanserad och att utrymmet för att undkomma personligt ansvar inte får bestämmas med alltför stor restriktivitet.²²⁷

4.5.1 Innebörden av uppsåtsrekvisitet i HFD 2018 ref. 4

Domstolen slår fast att typsituationen för uppsåtsfallen kännetecknas av att det har funnits medel till betalning av skatter och avgifter men att denna betalning har uteblivit, alternativt att de likvida medlen användes för andra ändamål, exempelvis för utbetalning till andra intressenter.

4.5.2 Innebörden av grov oaktsamhet i HFD 2018 ref. 4

Kvalificerad culpa kan anses föreligga när en företrädare fortsätter att driva verksamheten vidare, trots att personen har insett eller borde ha insett att den fortsatta driften resulterar i en påtaglig risk för att den juridiska personen inte kommer kunna fullfölja sin betalningsskyldighet. Så är det särskilt i fall där företrädaren har använt medel designerade för skatter och avgifter som riskkapital eller på annat sätt tagit en medveten risk när det gäller den juridiska personens förmåga att fullgöra sina skyldigheter gentemot staten. Om företrädaren ändå har använt medel som rätteligen skulle ha inbetalats till staten i de två sistnämnda situationerna bör förutsättningarna för företrädaransvar i princip alltid anses föreligga.

Bedömningen av om samt vid vilken tidpunkt företrädaren borde ha haft anledning att misstänka att den juridiska personen inte kommer att fullgöra sina ålägganden påverkas av graden av företrädarens inflyttande och den juridiska personens ekonomi. En företrädare som brister i sitt ansvar att kontinuerligt hålla sig underrättad om bolagets finansiella ställning får som utgångspunkt anses ha

²²⁵ HFD 2015 ref. 58 och HFD 2016 ref. 60.

²²⁶ HFD 2016 ref. 60.

²²⁷ Se även RÅ 2009 ref. 72.

agerat grovt oaktsamt. Vid den bedömningen måste dock företrädarens individuella förutsättningar för insikt beaktas. Kraven som ställs på företrädaren är högre om den juridiska personen befinner sig i en utsatt ekonomisk situation, oavsett vad som har förorsakat situationens uppkomst.

Av betydelse vid bedömningen om kvalificerad culpa föreligger är också om de ekonomiska problemen har förelegat under en längre tid eller om dessa tillkom till följd av plötsliga och oförutsedda händelser. Domstolen tillägger att om det rör sig om händelser som har inträffat i nära anslutning till förfalldagen kan det anses försvarligt att fortsätta med verksamhetsdriften även efter skatternas och avgifternas förfalldag, med förbehåll att företrädaren använder denna tid till att försöka reda upp den uppkomna situationen. Detta sammanhänger även med hur lång tid och hur många förfalldagar som underlåtenheten avser. Slutligen kan kontakt med berörda myndigheter som uppmanar till fortsatt drift beaktas som en omständighet som medför att de enskilda förhållanden som hade en styrande påverkan på företrädarens agerande resulterar i ansvarsfrihet. Med andra ord uppfylls inte kraven bakom de subjektiva rekvisiten för att företrädaren ska kunna bli personligt betalningsansvarig.

4.6 Analys av HFD 2018 ref. 4

HFD lyfte fram i sitt avgörande att enbart ett fastställande av de objektiva förhållandens existens, att skatter eller avgifter inte inbetalades senast på den föreskrivna förfalldagen samt att inga verksamma åtgärder innan utgången av den kritiska tidpunkten tog plats, inte i sig är tillräckligt för att kvalificerad culpa ska anses föreligga. Det behöver även ske en nyanserad bedömning av samtliga relevanta förhållanden i det enskilda fallet som tillsammans konstituerar diverse handlingsalternativ. En bedömning utifrån företrädarens perspektiv behöver fokusera på varför personen agerade på ett visst sätt, avstod från handling eller förhöll sig passiv. En integral del i denna analys är granskning av skälen till varför skatten eller avgiften inte har betalats in enligt föreskriven ordning samt varför företrädaren inte har vidtagit några verksamma åtgärder för att avveckla den juridiska personens skulder. Även omständigheter som har inträffat efter förfalldagen kan komma att beaktas, om företrädaren under denna tid har gjort allt som rimligen kan begäras för att åtgärda den uppkomna situationen, särskilt om betalningsförmågan fanns i nära anslutning till den kritiska tidpunkten.

HFD uttalade att företrädarens agerande inte kunde anses grovt oaktsamt, eftersom företagets finansiering var tryggat genom checkkrediten. Dessutom var verksamheten på uppgång kort innan den kritiska tidpunkten, bolagets betalningsförmåga inträffade till följd av oförutsedda händelser. Företrädaren vidtog åtgärder för att hitta en alternativ finansieringsform och direkt när detta misslyckades påbörjades ett arbete med rekonstruktionsansökan som ingavs till domstol en dag efter skulden hade förfallit till betalning. Domstolen ansåg att förutsättningar för att ålägga ett personligt företrädaransvar inte var uppfyllda. Det

bör även noteras att Skatteverket medgav bifall till överklagandet i samband med att målet togs upp till prövning, myndigheten ändrade därigenom sin tidigare uppfattning att det var visat att företrädarens agerade konstituerade grov oaktsamhet.

4.7 Sammanfattning

I HFD 2018 ref. 4 uttryckte domstolen att företrädarens agerande inte uppfyllde kraven i de subjektiva rekvisiten, personen friades därför från solidariskt betalningsansvar för bolagets avgifts- och skatteskulder. Det var ostridigt att bolaget inte hade vidtagit verksamma avvecklingsåtgärder senast på den aktuella förfalldagen, utan det skedde först dagen därpå. Domstolen hänvisade i domskälen till tidigare praxis i RÅ 2009 ref. 72, HFD 2015 ref. 58 och HFD 2016 ref. 60, vilket kan ses som ett tecken på att rättspraxis är relativt stabil.²²⁸ Kontentan av dessa tre ovannämnda fall är att analysen av företrädarens agerande ska vara nyanserad och att utrymmet för att undkomma personligt ansvar inte får bestämmas med alltför stor restriktivitet. Enbart ett konstaterande av objektiva förhållanden, såsom att skatten inte betalats senast på förfalldagen och att verksamma åtgärder i form av konkurs eller företagsrekonstruktion inte vidtagits vid samma tidpunkt, inte räcker för att grov oaktsamhet ska föreligga. Även förhållandena i det enskilda fallet behöver beaktas för att den subjektiva bedömningen ska vara fullständig. För att kunna ålägga ett personligt ansvar krävs således att företrädaren har agerat minst grovt oaktsamt utifrån de tillgängliga handlingsalternativen som företrädarens haft att tillgå. Bedömningen innefattar även de skäl som företrädaren haft till att vidta eller avstå från handling. Mindre klandervärda akter av likgiltighet, försummelse eller nonchalans når inte upp till de krav som föreskrivs i de subjektiva rekvisiten.²²⁹ Oaktsamheten måste vara grov enligt lagtextens ordalydelse och enligt rekvisitets innebörd som har utarbetats i praxis. I det förevarande fallet ansåg HFD att en dags försening med att vidta relevanta avvecklingsåtgärder, sammanvägt med andra omständigheter, inte var tillräckligt för att ålägga företrädaren betalningsskyldighet för bolagets skatter och avgifter.

²²⁸ Se Forssén (2019), s. 62.

²²⁹ Jfr. prop. 1971:10 s. 232 ff.

5 Studier över rättstillämpningen

5.1 Allmänt

I uppsatsens tidigare delar diskuterades bland annat frågan om gällande rätt för institutet skatterättsligt företrädaransvar. I den bästa av världar skulle rättstillämpningen hos offentligrättsliga organ överstämja helt med gällande rätt för att upprätthålla rättsstatens principer samt för att begränsa utrymmet för invändningar mot systemets förutsebarhet, effektivitet samt allas likhet inför lagen. HFD 2018 ref. 4 utgör däremot ett talande exempel på att det kan förekomma avvikelser i ett enskilt fall när fastställda rättsregler tillämpas på in casu bedömningar. Anledningen till detta kan sökas i faktumet att prejudikat inte är juridiskt bindande mot myndigheter och underdomstolar. Ytterligare förklaring kan ligga i varierande bedömning av samma konkreta sakomständigheter. Med andra ord kan uppfattningar variera angående vart tyngdpunkten ska placeras vid en samlad bedömning av de relevanta sakomständigheterna.²³⁰

Forseén kallar faktisk gällande rätt som något som härstammar från Skatteverkets arbete med frågor som på olika sätt berör företrädaransvaret samt underinstansernas ställningstaganden.²³¹ Jag anser att underrättspraxis är av särskilt vikt när det gäller praktisk tillämpning av gällande rätt, inte minst eftersom de allra flesta ärendena stannar på myndighets- eller underrättsnivå. Därför kan dessa ställningstaganden utgöra ett riktmärke vid fastställande av innehållet i gällande rätt, samtidigt som en alltför diskretionär prövning av ett helt komplex omständigheter, företagen av underrätterna, kan resultera i en omprövning och ändring av HFD.²³² Viss försiktighet är av naturliga skäl påkallad vid generalisering av slutsatser tagna från underrättsavgöranden.²³³

²³⁰ Det finns en uppsjö juridisk doktrin som berör frågan om enhetligt dömande i underinstanser samt vilka subjektiva faktorer kan ha en påverkande effekt som resulterar i att olika instanser kan komma till motstridiga slutsatser i samma mål. Uppsatsen kommer inte att beröra dessa frågor.

²³¹ Se Forseén (2019), s. 5.

²³² Jfr. Engströmer, s. 288.

²³³ Se. avsnitt 3.4 i uppsatsen.

I detta kapitel presenteras tidigare undersökningar av underrättspraxis. Dessa undersökningar kan användas vid en jämförelse med författarens egen kartläggning av rättstillämpningen som redovisas i efterföljande kapitel.

5.2 Tidigare undersökningar kring skatterättsligt företrädaransvar

Svenskt Näringsliv, landets största arbetsgivarorganisation i den privata sektorn, har under lång tid varit drivande i frågor kopplade till affärlivets intressen, inte minst dessa som berör rättssäkerheten på skatteområdet. De aspekter som nämns viktiga i sammanhanget handlar om hantering av skattemål hos skattemyndigheten samt domstolarna, gränsdragning för Skatteverkets myndighetsutövning, domstolarnas kompetens samt de skattskyldigas möjligheter till en rättssäker processföring i skattemål. Arbete pågår även för att påverka opinionen i riktning att avskaffa skatterättsligt företrädaransvar i sin nuvarande form, att förhindra införande av prövningstillstånd för skattemål i kammarrätten samt att förbättra möjligheter till anstånd i samband med omprövning och överklagande av taxeringsbeslut.²³⁴ Tre av totalt fyra undersökningar av rättstillämpningen kopplade till skatterättsligt företrädaransvar skedde på direkt uppdrag av Svenskt Näringsliv. En undersökning utförd av Statskontoret kan indirekt tillskrivas organisationens opinionsbildningsarbete. Innehållet för dessa undersökningar redovisas nedan.

5.2.1 Undersökning av Ernst & Young i SOU 2009:58

Ernst & Young [cit. EY], på uppdrag av Svenskt Näringsliv, företog en utredning av praktisk regel tillämpning i mål om ersättning i skattetvister som presenterades i Skatteförfarandeutredningen.²³⁵ Syftet var att fastställa hur vanligt det är att ersättning beviljades i dessa mål enligt den nu upphävda ersättningslagen (1989:479).²³⁶ Undersökningsmaterialet inkluderade samtliga domar i skattemål som Kammarrätten i Stockholm meddelat under perioden januari–juni 2008, totalt 332 domar. I 137 av dessa inkom den skattskyldige med ett ersättningsyrkande vilket fick bifall i 33 mål, vilket i sin tur huvudsakligen beror på att personen vunnit helt eller delvis bifall i huvudfrågan.²³⁷ Full ersättning utgick i sex av

²³⁴ Se Svenskt Näringsliv, Stärk rättssäkerheten på skatteområdet. Se även Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* samt Höglund, Ondrasek Olofsson & Nörklit.

²³⁵ SOU 2009:58 Del 2 s. 478 ff.

²³⁶ Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. upphävdes i samband med av införlivandet av SFL. Bestämmelserna överfördes till 43 kap. SFL.

²³⁷ Se Bernbo.

målen och reducerad ersättning i 24 mål.²³⁸ Simon-Almendal uttrycker att undersökningen visar att av 1000 mål om skatterättsligt företrädaransvar överklagas cirka 20 procent till kammarrätterna. Endast i två av dessa cirka 200 mål har företräddaren vunnit helt bifall. I båda målen fanns det kvalificerade juridiska ombud på företräddarnas sida. Rent statistiskt är möjligheten att vinna process om skatterättsligt företrädaransvar och undgå personligt betalningsansvar enligt undersökningen endast cirka en procent.²³⁹

5.2.2 Utredning av Persson Österman och Svernlöv från 2013

Svenskt Näringsliv ombad Persson Österman och Svernlöv att ta ställning till om det skatterättsliga företrädaransvaret verkligen behövs, framförallt då reglerna leder till oönskvärda resultat på företagsklimatet i landet samt utgör ett parallellt system till det aktiebolagsrättsliga företrädaransvaret i 25 kap. ABL. Sammanlagt avgjordes 759 mål om företrädaransvar i förvaltningsrätten under 2011. Den företagna utredningen inkluderade en empirisk undersökning av samtliga kammarrättsmål meddelade under år 2011, totalt 168 domar.²⁴⁰ Syftet med studien uppgavs vara att ”skapade en förståelse för tillämpningen av företrädaransvaret i underinstanserna”.²⁴¹ Resultatet av undersökningen visar att Skatteverket fick bifall eller delvis bifall för sin talan i samtliga mål, förutom två, i första instans. Statistiken visar att drygt en procent av de undersökta målen avgjordes till företräddarens fördel, med följderna att inget företrädaransvar dömdes ut överhuvudtaget. Delvis bifall, som innebär att mindre än 95 procent av det yrkade beloppet dömdes ut, observerades i tre mål. I två av de tre målen ansågs uppsåt eller grov oaktsamhet ha förelegat i vissa delar, varpå jämkning skedde. Sjukdom godtogs som skäl för att jämka ansvaret till hälften i ett mål.

Av 168 mål om företrädaransvar i kammarrätterna meddelades dom i 143, resterande 25 mål ledde till beslut. Att beslut meddelats istället för dom kan bero på att skatteskulden har reglerats, att parterna nådde en överenskommelse eller att myndigheten återkallade sin talan av andra skäl. Utgången i kammarrätterna visar på att myndigheten fick bifall till sin talan i samtliga mål, förutom sju. Som helhet ser statistiken något ljusare ut till företräddarnas fördel i denna instans med cirka fem procent bifall. En granskning av de sju målen där kammarrätten inte dömt ut något företrädaransvar visade följande omständigheter som grund för ansvarsfrihet eller befrielse. I två av fallen var de skulder som myndigheten yrkade företrädaransvar för var redan betalda. I ett av målen ansågs de subjektiva rekvisiten inte vara uppfyllda. I två andra mål ansågs de formella förutsättningarna för företrädaransvar vara uppfyllda, samtidigt som domstolen aktualiserade tillämpning av befrielsegrunder. Slutligen ansåg kammarrätten i två av målen att

²³⁸ SOU 2009:58 Del 2 s. 478 ff. Se även prop. 2010/11:165 s. 421 f.

²³⁹ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 81.

²⁴⁰ Sammanställningen utfördes av Anders Thulin på Ghatan Bauer Advokatbyrå AB.

²⁴¹ Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* s. 52.

det inte var visat att personen som anspråket riktades mot varit företrädare. Delvis bifall till Skatteverkets talan dömdes ut i 13 mål, förklaringen till utfallet i de flesta av dessa mål ligger i jämkning av det framförda kravet, exempelvis relaterat till bristfällig eller otillräcklig bevisning. Av de 143 målen har det hållits muntlig förhandling i kammarrätt i 63 mål, företrädaren har representerats av ombud i kammarrätt i 78 mål. Skatteverket anger regelmässigt i sin ansökan att företrädarens agerande ryms inom ramen av rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet utan att ta ställning till vilket av rekvisiten är som är tillämpligt i det enskilda fallet. Ansvaret för att ta ställning till denna fråga åvilar på domstolar.²⁴² Endast i ett av de granskade kammarrättsmålen kom domstolen fram till slutsatsen att företrädarens agerande ryms uteslutande inom ramen för uppsåtsrekvisitet.²⁴³

5.2.3 Statskontoret 2018:14

Genom ett regeringsbeslut ålades Statskontoret att utreda bestämmelserna i SFL med fokus på befrielse och anstånd.²⁴⁴ Utredningen skulle analysera om den praktiska tillämpningen har blivit för hård samt överväga förändringsbehov. Genomförandeplanen för uppdraget inkluderade flera empiriska undersökningar,²⁴⁵ däribland en studie av domar avkunnade mellan åren 2010–2016.²⁴⁶ Samtliga domar om skatterättsligt företrädaransvar, totalt 4951, som meddelades av förvaltningsrätter, kammarrätter samt HFD, konstituerade studiens underlag. Ett textscanningsverktyg användes för att genomsöka domar efter specifika nyckelord som i sin tur presenterades med statistiska metoder. Ett slumpmässigt urval på 70 domar, varav 50 förvaltningsrättsdomar och 20 kammarrättsdomar valdes dessutom för en närmare granskning.²⁴⁷

Resultatet av den statistiska analysen tyder på att ett större andel företrädare frikänns i kammarrätten än i förvaltningsrätten, vilket överensstämmer med Persson Österman och Svernlöv slutsatser. Nästan vart femte överklagande ändrades, helt eller delvis, vilket i normalfallet innebär en nedskrivning av ansvarsbeloppet som Skatteverket yrkade på i första instans.²⁴⁸ Fördelning av antal mål och dess utfall i underinstanserna förhåller sig enligt följande:²⁴⁹

²⁴² Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* s. 54.

²⁴³ Se bilaga 2 till Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*

²⁴⁴ Statskontoret.

²⁴⁵ Dessa var: studie av domar, stickprov av ärenden om företrädaransvar hos Skatteverket, intervjuer med berörda aktörer samt enkäter till företagargorganisationer.

²⁴⁶ Ramböll Management Consulting har genomfört undersökningsarbetet som därefter kvalitets-säkrades av Statskontoret.

²⁴⁷ Statskontoret, s. 17 f.

²⁴⁸ Jfr. Statskontoret, s. 17 ff samt not 48. Se även Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*

²⁴⁹ Tabell 1 och 2 återges i Statskontoret, s. 30 f.

Tabell 1 förvaltningsrätten

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Antal mål	568	741	527	532	516	505	505
Helt eller delvis bifall (%)	97	95	95	97	95	95	97
Ej bifall (%)	1	1	1	1	3	2	1
Övriga utfall (%)	2	4	4	2	2	3	2

Not: övriga utfall innebär att förvaltningsrätten inte har tagit upp målet till materiell prövning.

Tabell 2 kammarrätten

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Antal mål	177	159	163	147	142	138	131
Varav ändrat eller delvis ändrat (%)	27	28	25	19	21	23	18
Ej ändrat (%)	73	72	74	79	79	77	82

Statskontorets slumpmässiga urval av domar från förvaltningsrätterna visar att enskilda har valt att inte yttra sig i hälften av fallen. Domstolar har bifallit skattemyndighetens ansökan i samtliga mål där företrädaren har valt att inte yttrat sig. Statskontoret observerar att domstolarna i dessa fall enbart tar hänsyn till uppgifter från den sökande parten. I två fall där den enskilde företrädaren har yttrat sig blev utgående delvis befrielse från betalningsansvar. Ombud anlätades i 15 av 50 av de granskade fallen. Statskontoret uttalar att det inte föreligger ”någon stor skillnad” i resultatet av utfallet mellan de som anlitar ett juridiskt ombud och de som avstår från att göra det, domstolen meddelar bifall i ”mycket hög utsträckning”.²⁵⁰ Muntlig förhandling har ägt rum i tolv fall, i båda fallen som slutade med delvis befrielse från betalningsansvar har muntlig förhandling ägt rum i kombination av att företrädaren biträtts av ombud. Vid granskning av 20 kammarrättsmål observerades att domstolen har bifallit två överklaganden helt, fyra mål slutade med delvis befrielse, ett fall har upphävts på grund av en överenskommelse om betalning och resterande mål har förblivit oförändrade vid omprövning. Statskontoret sammanfattar sina iakttagelser med att befrielsegrunder används mycket restriktivt samt lagstiftningen prioriterar flexibilitet över tydlighet vid utformningen av befrielsegrunder enligt 59 kap. 15 § SFL.²⁵¹

²⁵⁰ Statskontoret, s. 39.

²⁵¹ Statskontoret, s. 40.

5.2.4 Rapport av Skeppsbron skatt från 2019

Skeppsbron Skatts rapport över rättstillämpningen i underinstanserna, utarbetad av Burmeister och Abdali, är den senaste produkten i kartläggningen av företrädaransvaret initierad på uppdrag av Svenskt Näringsliv.²⁵² Det uttalade syftet med rapporten var att undersöka om HFD 2018 ref. 4 har haft någon påverkan på utfallet i mål om företrädaransvar i underinstanserna. Utgångspunkten för studien är att prejudikatet anses utgöra en mildring vid tillämpningen av bestämmelser om skatterättsligt företrädaransvar genom kravet nyansering vid prövningen av de subjektiva rekvisiten.²⁵³ Underlag för analysen är samtliga domar om skatterättsligt företrädaransvar meddelade vid landets förvaltnings- och kammarrätter under en period av sex månader föregående respektive efterföljande HFD 2018 ref. 4.²⁵⁴ Totalt har 603 mål rörande företrädaransvar inhämtats, varav 84 blev exkluderade från studien eftersom dessa inte prövade själva sakfrågan. I enbart ett av totalt 519 har uppsåt ansetts föreligga. I fem mål har uppsåt eller grov oaktsamhet inte ansetts föreligga i enlighet med de subjektiva rekvisiten, samtliga mål är från förvaltningsrätter. Delvis befrielse har medgivits i åtta mål, jämnt fördelat mellan förvaltnings- och kammarrättsnivå. Av samtliga 519 mål som analyserades har 220 mål blivit avgjorda före HFD:s avgörande. Utfallet efter prejudikatet visar inte någon utveckling i mildrande riktning. Istället har den procentuella andelen mål i första instans, där företrädarna påförts personligt betalningsansvar, påvisats vara högre. Detta trots att hänvisning till prejudikatet kan utläsas i domskäl i nästan en tredjedel av de aktuella målen. En fjärdedel av samtliga företrädare valde att anlita ombud som skulle bistå i försvaret. Av 13 mål där företrädare inte påförts företrädaransvar eller medgivits delvis befrielse har ombud funnits i cirka 60 procent av fallen.²⁵⁵

5.3 Sammanfattning

I mål enligt förvaltningsprocessen är skriftligt förfarande det normala, trots att företrädare har rätt till muntlig förhandling, något som domstolar är skyldiga att informera företrädaren om.²⁵⁶ Simon-Almendal tolkar EY undersökningen, som ingår i Skatteförfarandeutredningen, att endast personer med god ekonomi har en reell möjlighet att effektivt föra en skatteprocess genom att ha råd att anlita ett juridiskt ombud. Bolagsföreträdare var representerade av ombud i båda bifallsmålen som ingick i den kommenterade studien.²⁵⁷ Statskontorets utredning pekar på ett visst samband mellan förekomsten av muntlig förhandling och

²⁵² Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*.

²⁵³ Se avsnitt 4.1 i uppsatsen för en mer ingående analys av HFD 2018 ref. 4 och dess innebörd.

²⁵⁴ Avgränsningsperioden preciseras till domar meddelade mellan 15 juli 2017 och 15 juli 2018.

²⁵⁵ Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*.

²⁵⁶ Se 59 kap. 18 § SFL.

²⁵⁷ Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 81.

ombud. Burmeister och Abdali är försiktiga i sin rapport och uttalar att antal mål där företrädare inte påförts företrädaransvar ”är dock för få för att dra några definitiva slutsatser i detta hänseende”.²⁵⁸ Persson Österman och Svernlöv redovisar data över antal muntliga förhandlingar och mål med ombud i sin utredning utan att uttala sig över dess signifikans. I nästan hälften av fallen har det hållits muntlig förhandling i kammarrätt under 2011. Andel mål där företrädare valde att för egna medel anlita ett juridiskt ombud var ännu högre än i de mål där det har hållits muntlig förhandling.²⁵⁹ Trots denna relativt höga andel blev utfallet i kammarrätten med bifall till Skatteverkets ansökan snarlik utfallet i första instans. Endast tre mål fick en annan materiell utgång vid omprövning i kammarrätten. Rent statistiskt är utsikten att kunna undgå skatterättsligt företrädaransvar vid domstolsprövning mycket dystert, endast en procent av målen slutar till företrädarens fördel.²⁶⁰ Persson Österman och Svernlöv konstaterar att underinstanserna regelmässigt utdömer företrädaransvar i enlighet med skattemyndighetens yrkanden. Andelen mål där företrädaren undgått ett personligt ansvar är mycket liten i underinstanserna, trots att kammarrätterna är något mer generösa i sina bedömningar till företrädarnas fördel. Statskontoret redovisar för sin del att domstolarna enbart tar hänsyn till de uppgifter som finns i ansökningshandlingar och väljer att rutinmässigt bifalla dem om företrädaren inte har hörts av. Jag däremot att avsaknaden av kravet på prövningstillstånd i kammarrätten kan förklara varför utfallet kan skilja sig i underinstanserna. Vissa företrädare kan helt enkelt välja att avstå från att yttra sig i första instans för att genomföra sitt försvar i nästa led. Angående den presenterade analysen kan det också nämnas att enligt devisen *jura novit curia* åligger det på domstolar använda och tolka tillämpliga rättsregler. Den enskilde kan dock inte förhålla sig helt passiv för att kunna tillvarata sin rätt på ett effektivt sätt.²⁶¹ Några intressanta aspekter som har lämnats obesvarade av tidigare studier är varför kammarrätter medger delvis bifall i så hög utsträckning jämfört med helt bifall samt hur vanligt det är med omständigheter som liknade dessa som aktualiserades i HFD 2018 ref. 4.²⁶²

²⁵⁸ Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*, s. 8.

²⁵⁹ Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* s. 54.

²⁶⁰ Jfr. Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 81.

²⁶¹ Domstolar som ska ta ställning till ansvarsfrågan kan svårligen beakta alla de subjektiva omständigheterna som kan tala till företrädarens fördel utan kännedom om deras förekomst.

²⁶² Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*, s. 8.

6 Underrättspraxis från 2018 och 2019

6.1 Allmänt om bakgrund och syfte

Tidigare studier som presenterades i föregående kapitel visar att chansen att undgå skatterättsligt företrädaransvar vid domstolsprövning är mycket liten, cirka en procent av samtliga prövade mål slutar med avslag till Skatteverkets ansökan. Även efter HFD 2018 ref. 4 noterades ingen påverkan på rättstillämpningen i underinstanserna, prejudikatet har påvisats sakna mildrande effekt på den i doktrin kritiserade, hårda tillämpningen av de subjektiva rekvisiten.²⁶³ Statskontorets iakttagelser om hur bestämmelserna om hel eller delvis befrielse pekar på mycket restriktiv tillämpning av jämningsregeln. Detta faktum går emot den initialt uttalade intentionen om att ansvaret inte skulle utkrävas strikt utan hänsyn till graden av företrädarens agerande eller underlåtenhet.

Vid en närmare granskning av underrättspraxis är det viktigt att beakta även andra objektiva faktorer som kan ha påverkat utfallet i de granskade målen. Några av dessa faktorer lades fast i tidigare undersökningar, exempelvis om enskilda företrädare har yttrat sig, haft ombud, eller om det hållits muntlig förhandling. Till dessa faktorer kan även läggas andra omständigheter tagna från HFD 2018 ref. 4 såsom vilka skatteslag som avsågs, antal förfallodagar samt händelser efter förfallodagen. En kartläggning av dessa förhållanden tillsammans med en närmare analys av domskäl i relativt nya mål om skatterättsligt företrädaransvar kan förhoppningsvis ge en indikation på hur gällande rätt omsätts i praktisk tillämpning. Kunskap om detta förhållande kan ha handlingsdirigerande effekt hos samtliga parter samt även stärka företrädarens position.

Kapitlet kommer att disponeras enligt följande. Först presenteras tillvägagångssättet för den empiriska undersökningen, kriterier för urval och datainsamling, följt av undersökningens resultat. Den statistiska framställningen kompletteras med rättsfallsreferat av ett antal avgöranden från underinstanserna. Slutligen presenteras kort sammanfattning och reflektion över gällande rätt i underrättspraxis.

²⁶³ Se Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* för exemplifiering av kritiken, som efterföljande arbeten ofta hänvisar till.

6.2 Tillvägagångssätt för datainsamling och urval

Enligt information från Domstolsverket uppgår det totala antalet mål om skatterättsligt företrädaransvar som avgjordes i förvaltningsrätten i Stockholm, Göteborg, Malmö, Uppsala, Växjö, Umeå, Luleå, Linköping, Karlstad, Jönköping, Härnösand och Falun till 485 mål under år 2018, respektive 368 mål under år 2019.²⁶⁴ Mål i vilka ingen dom har meddelats exkluderades från undersökningen, eftersom det är bland annat domskälen som är föremål för granskning. Att utgången i vissa mål blev slutligt beslut, istället för en dom, kan bero på att parterna har nått en överenskommelse om företrädaransvar, att skattemyndigheten valt att inte fullfölja talan eller att målet undanröjts av processuella skäl.²⁶⁵ De reviderade siffrorna blev därför 452 mål respektive 329 mål. I kammarrätterna i Stockholm, Göteborg, Jönköping och Sundsvall avkunnades totalt 134 mål under 2018 samt 148 mål under 2019. Efter att mål vars utgång blev slutligt beslut har strukits fanns det 127 mål respektive 138 mål i överinstans under de två åren. Totalt har det meddelats 781 domar i första instans samt 265 kammarrättsdomar under de två närmast föregående kalenderåren.

För att möjliggöra manuell granskning av domsskäl bland det totala underlaget, valdes var tionde dom slumpmässigt. Det slumpmässiga urvalet skedde genom att samtliga domar först sorterades efter avgörandedatum. Detta steg gjordes för att försäkra sig om att domstolarnas respektive storlek, som avspeglas i målnumren, inte skulle bli en påverkande faktor i analysen. Därefter filtrerades var tionde dom fram. Tillvägagångssättet genererade 79 förvaltningsrättsdomar samt 27 kammarrättsdomar som beställdes på elektronisk väg från respektive domstol. Det hittills beskrivna förloppet gällande datainsamling och urval gjordes av Stina Pettersson, som även vidarebefordrade domar till uppsatsförfattaren för genomläsning och analys.²⁶⁶ Samtliga 106 domar lästes i sin helhet, inklusive ansökan från Skatteverket, när denna fanns bifogad till domen.²⁶⁷

6.3 Utfallet i kartläggningen

Resultatet av det slumpmässiga urvalet visar att samtliga förvaltningsrätter och kammarrätter finns representerade. Den procentuella fördelningen mellan domstolarna i första instans överensstämmer väl med respektive domstols andel av

²⁶⁴ En sammanställning av listor med mål om skatterättsligt företrädaransvar under perioden 2017–2019 skapades av Domstolsverket den 6 februari 2020 och översändes till Stina Pettersson, utredningssekreterare i Utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret, dir. 2019:74.

²⁶⁵ Jfr. Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* s. 52 samt Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*, s. 4.

²⁶⁶ Resultatet av sammanställningen presenterades till utredarna i Utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret, dir. 2019:74.

²⁶⁷ Se bilaga 1 till uppsatsen för en fullständig lista över mål som inkluderades i analysen genom det slumpmässiga urvalet.

totala antal mål om skatterettsligt företrädaransvar. Urvalet av kammarrättsdomar visar att Stockholm och Göteborg har blivit starkt överrepresenterade, det finns endast två mål från Sundsvall samt ett mål från Jönköping.²⁶⁸ Totalt har 79 mål från förvaltningsrätterna och 27 från kammarrätterna behandlats i kartläggningen. Av dessa avsåg två mål från förvaltningsrätterna företrädaransvar för bolagsman i handelsbolag. Två mål från kammarrätterna avsåg betalningsansvar för den som betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag enligt 59 kap. 2 § SFL. De reviderade siffrorna blev därför 77 domar från förvaltningsrätten samt 25 domar från kammarrätten.

Nedan förklaras och diskuteras resultatet av kartläggningen närmare, tillsammans med några nyckeltal som presenteras i tabellform. Informationen redovisas i underrubriker enligt instansordning.

6.3.1 Rättstillämpningen i förvaltningsrätterna

En närmare granskning av materialet baserat på urvalet från första instans visar att samtliga mål förutom ett slutade med bifall.²⁶⁹ I målet som slutade med avslag var företrädaren klagande part, vilket innebär att Skatteverkets ursprungliga beslut som blivit överklagat står fast. Målet handlar dessutom om ansvar för delägare i ett svenskt handelsbolag, ett strikt ansvar enligt 59 kap. 11 § SFL och ska därför exkluderas från vidare analys. Tre mål slutade med delvis bifall.²⁷⁰ Delvis bifall i ett av de granskade målen beror på att bolagets skatteskuld minskade genom obligatoriskt omprövningsbeslut som fattades av Skatteverket tre månader innan målet togs upp till handläggning i förvaltningsrätten.²⁷¹ Även detta mål har företrädaren som klagade part och handlar om ansvar för bolagsman enligt 59 kap. 11 § SFL. Målet exkluderas från vidare analys. I ett annat mål vars utgång blev delvis bifall, sattes det utkrävda ansvarsbeloppet ned med cirka en tredjedel relaterat till otillräcklig bevisning.²⁷² Skattemyndigheten lyckades inte bevisa att företrädaren undertecknade bolagets momsdeklaration som innehöll oriktiga uppgifter. I det sista målet med delvis bifall konstateras att en mindre del av det fordrade beloppet förföll till betalning efter att bolaget försattes i konkurs. Muntlig förhandling hölls inte i de två sistnämnda målen, däremot fanns det ombud som representerade företrädarna och förde deras talan. Domstolarna redovisade för sina ställningstaganden utförligt och nyanserat.²⁷³ I domskälen återfinns även en hänvisning till HFD 2018 ref. 4. Skatterna och avgifterna förföll till betalning under en period av fem till sju månader och avsåg flera skatteslag.

²⁶⁸ Rent statistiskt borde motsvarande siffror visa tre mål från Sundsvall samt fem från Jönköping.

²⁶⁹ Förvaltningsrätten i Jönköping, mål nr 5190–18 slutade med avslag.

²⁷⁰ Två av målen härstammar från Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 11965–17 samt 4005–18. Ett mål kommer från Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 600–19.

²⁷¹ Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 11965–17.

²⁷² Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 600–19 har överklagats och inte blivit avgjord än.

²⁷³ Angående vikten av nyanserad bedömning se kapitel 4 och särskilt avsnitt 4.6 i uppsatsen.

Vid de övriga 75 målen från förvaltningsrätterna har företrädaren varken yttrat sig eller haft ombud i 36 tillfällen. Fem av dessa passiva mål omprövades sedermera av kammarrätten. Endast ett av de fem målen slutade med delvis bifall, ansvarsperioden och synonymt betalningsskyldigheten minskades betydligt.²⁷⁴ Företrädaren ansågs vara legal företrädare under en kortare period. Vissa omständigheter pekade på motsatsen. En skiljaktig domare tillmätte dessa omständigheter stor vikt och argumenterade för ett avslag till företrädarens överklagan. I kammarrätten hölls det även muntlig förhandling med företrädaren. Jag har noterat att även i mål där företrädare väljer ett passivt förhållningssätt redovisar domskälen i flera fall att gällande rätt fordrar en nyanserad bedömning av de enskilda förhållandena. Av de 36 tillfällen där företrädaren varken yttrat sig eller haft ombud, uppvisar 16 mål att de subjektiva rekvisiten fordrar en nyanserad bedömning. Nio av dessa 16 mål hänvisar uttryckligen till HFD 2018 ref. 4.

Kartläggningen visar att domstolar kommer ofta till en slutsats att företrädarnas agerande eller passivitet är grovt oaktsamt. Enligt min bedömning kan de prövade sakomständigheterna inte föranledda ett annat slut än betalningsansvar för företrädare. Ofta har det varit fråga om långdragna förlopp med uteblivna inbetalningar, direkt föregående konkurs eller företagsrekonstruktion.²⁷⁵ Ansvarsperioden för uteblivna inbetalningar uppgår i genomsnitt till elva månader bland samtliga mål från förvaltningsrätterna. Även kammarrättsdomar i de överklagade målen visar i min mening att domstolar inte har haft någon praktisk möjlighet att tolka bestämmelser om företrädaransvar annorlunda än vad som gjorts i föregående instans. Även de ändrade domsluten styrker paradoxalt denna slutsats. Ett domslut ändrades av kammarrätten eftersom företrädaren har reglerat sin skuld²⁷⁶ och ett annat domslut till följd av nedsättning på det representerade bolagets skattekonto.²⁷⁷ Således kan inte ändringar i domsluten utförda av kammarrätterna inte till någon större del tillskrivas annorlunda värdering av förutsättningar för skatterettsligt företrädaransvar. I de granskade målen kan utgången istället förklaras med olika bedömningar kring bevisvärdering. Dock bör det påpekas redan här att förvaltningsrätterna är ibland väldigt knapphändiga i sin självständiga argumentation, vilket försvårar en kritisk granskning av deras bedömning kring de subjektiva rekvisiten.

I ingen av de granskade domarna jämkades företrädaransvaret enligt stadgandet i 59 kap. 15 § SFL. Enligt min uppfattning beror det på att de framförda skälen för betalningsbefrielse, helt enkelt, inte nådde upp till kraven som fastslagits i tidigare praxis.

²⁷⁴ Se Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 1551–18 som överklagades till Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2360–18.

²⁷⁵ Företrädarnas situation är diametralt motsatt den som diskuterades i HFD 2018 ref. 4.

²⁷⁶ Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 8179–16.

²⁷⁷ Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr 3386–18.

Tabell 3 Antal mål i förvaltningsrätten och utfall 2018–2019.

	Bifall	Yttrande	Muf	Ombud	HFD 2018 ref. 4	Överklagat	Ändring i KR
Antal mål	77	40	15	20	34	23*	3
Helt	75	38	15	18	32	22	3
Delvis	2	2	0	2	2	1	-

Not: Till delvis bifall räknas domslut som avviker från det ursprungliga yrkandet i målet. Yttrande syftar på om företrädaren har yttrat sig i målet. Muf står för muntlig förhandling. Med HFD 2018 ref. 4 menas uttrycklig hänvisning till målet i domskälen. * Fyra överklagade mål är per den 3 maj 2020 under handläggning hos kammarrätten, antal ändrade domslut kan komma att förändras.²⁷⁸

Tabellen nedan visar antal mål där domstolens prövning och argumentation i domskäl, enligt min mening, uppfyller kraven på nyanserad bedömning av de enskilda förhållandena samt bedömning av befrielsegrunder.

Tabell 4 Nyanserad bedömning i domskäl från förvaltningsrätten.

Totalt	Nyanserad bedömning av de enskilda förhållandena	Bedömning av befrielsegrunder	Hänvisning till HFD 2018 ref. 4
77	48	29	34

Not: Nyanserad bedömning av befrielsegrunder är ansats i domskäl att beakta jämningsförhållanden när dessa kan vara aktuella eller åberopas av part. Information om hänvisning till HFD 2018 ref. 4 finns även i tabell 3.

6.3.2 Rättstillämpningen i kammarrätterna

Endast ett mål som överklagades till kammarrätten slutade till företrädarens fördel.²⁷⁹ Ändringen föranleddes av nedsättningar på bolagets skattekonto och skedde i enlighet med Skatteverkets medgivande. I ett annat mål där företrädaren var både klagande och svarande blev utgången skärpning av ansvaret mot företrädaren i linje med Skatteverkets ursprungliga yrkande.²⁸⁰ Ändringen i målet har endast formalistisk betydelse, domstolarna visade olika syn på vilket belopp företrädaren ska ansvara för relaterat till plusposter på skattekontot.²⁸¹ Företrädaren försökte åstadkomma jämkning på grund av sjukdom, något som Skatteverket redan tagit hänsyn till genom att inte ansöka om företrädaransvar för poster som

²⁷⁸ Dessa fyra mål under pågående handläggning kommer från: Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 1646–19, Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 600–19, Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 2434–19 samt Förvaltningsrätten i Uppsala, mål nr 7722–19.

²⁷⁹ Kammarrätten i Jönköping, mål nr 238–19.

²⁸⁰ Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4211–18.

²⁸¹ Plusposter avräknas i enlighet med 62 kap. 11 § SFL mot andra skatter och avgifter. Dessa saknar betydelse för bedömningen av företrädarens solidariska betalningsansvar.

förfallit till betalning efter datumet för intygets utfärdande. Domskäl i kammarrättsdomen återger självständigt de omständigheter som utgjorde grunden för förvaltningsrättens ställningstaganden, vilket inte är huvudregeln i de flesta studerade kammarrättsdomarna. Av den anledningen är det svårt att göra en egen värdering av de presenterade domskälen utan att behöva ta del av föregående instansens domar i samma mål. Exempelvis lyder domskälen kort i ett mål från kammarrätten i Göteborg att domstolen gör samma bedömning som förvaltningsrätten.²⁸² Detta måste beaktas när innehållet i tabell 3 och 5 studeras för att inte hamna i fel slutsats vid en direkt jämförelse mellan instanserna. Enligt min uppfattning fanns det inte utrymme för domstolarna att genom annorlunda rättstillämpning av de subjektiva rekvisiten och befrielsegrunderna ändra de slut som förvaltningsrätten har kommit fram till. Några mål kan nämnas som belyser detta särskilt väl. I ett mål utkrävdes företrädaransvar till följd av nya skatteskulder under en långdragen rekonstruktionsperiod.²⁸³ I några mål grundades det solidariska betalningsansvaret på oegentligheter i form av oriktiga uppgifter genom osanna fakturor.²⁸⁴ Företrädare argumenterade även mot Skatteverkets talan genom att påtala felaktig rådgivning från bolagets revisor.²⁸⁵ Skulden reglerades av företrädaren i ett mål innan den kom att tas upp till prövning, vilket i sig inte utgör någon rättslig grund att ändra eller upphäva en tidigare meddelad dom.²⁸⁶ Ansvarsperioden för uteblivna inbetalningar uppgår i genomsnitt till tio månader bland samtliga, vilket är något lägre jämfört med mål från förvaltningsrätterna.

Ett mönster som framkommer vid granskning av domskäl är att domstolarna väljer att anpassa djupet på sin självständiga argumentation om de enskilda förhållandena talar för det. Exempel på detta är ett mål från Sundsvall där företrädaren förnekar sin ställning som legal eller faktisk företrädare relaterat till den initiala rollen som styrelsesuppleant.²⁸⁷ Även i majoriteten av mål som kom att överklagas till HFD gjorde kammarrätten en självständig och nyanserad bedömning av de enskilda förhållandena.²⁸⁸ Prejudikatinstansens beslut att inte bevilja prövningstillstånd kan tolkas som att det saknas anledning att ta upp målen till en förnyad prövning.²⁸⁹ I min mening skiljer sig de prövade sakomständigheter diametralt från objektiva och subjektiva förhållanden som aktualiserades i HFD 2018 ref. 4.

²⁸² Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4573–18.

²⁸³ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 648–19.

²⁸⁴ Se till exempel Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7826–17 samt 4240–18.

²⁸⁵ Kammarrätten i Göteborg 1340–19 och 2943–19.

²⁸⁶ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 851–19.

²⁸⁷ Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1101–19.

²⁸⁸ Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4240–18, Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2107–19 samt Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1101–19.

²⁸⁹ Dock är det inte synonymt med att Sveriges fyra kammarrätter har kommit till rätt slut. Se även avsnitt 4.2 i uppsatsen.

Tabell 5 Antal mål i kammarrätten och utfall 2018–2019.

	Avslag	Yttrande	Muf	Ombud	HFD 2018 ref. 4	Överklagat	Ej PT
Antal mål	25	25	6	14	3	5	5
Helt	24	24	6	14	2	5	5
Delvis	1	1	0	0	1	0	0

Not: Till delvis bifall räknas domslut som avviker från yrkandet i målet. Yttrande tar sikte på om företrädaren har yttrat sig i målet. Muf står för muntlig förhandling. Med HFD 2018 ref. 4 menas uttrycklig hänvisning till målet i domskälen. Ingen av de överklagade målen beviljades prövningstillstånd.

6.4 Rättsfallsreferat

För att möjliggöra bättre uppfattning om hur bedömningen i mål om skatterättsligt företrädaransvar kan se ut och för att komplettera den presenterade statistiken valdes tre mål för en närmare beskrivning. Urvalet skedde genom filtrering på två parametrar: lägst antal förfalldagar²⁹⁰ samt deklarerade uppgifter som grund för skuldernas uppkomst.²⁹¹ Förutom yrkanden, innehåller referaten även en kort sammanfattning av domstolens bedömning i sakfrågan samt beskrivning av utgången.

6.4.1 Förvaltningsrätten i Luleå mål nr 1203–18

Förutsättningarna i målet var följande. Skatteverket ansökte om att N.K. skulle betala bolagets skatteskulder om 109 013 kr, avseende arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt samt avdragen skatt som förfallit till betalning under perioden den 17 januari 2017 till den 13 februari 2017. Skulden har fastställts i enlighet med bolagets deklARATIONER. Skatteverket anförde att N.K. varit ensam ordinarie styrelseledamot under den aktuella perioden då skulderna förföll till betalning samt ägt hälften av aktiekapitalet. Myndigheten har betalningsuppsmanat bolaget vid tolv tillfällen och även överlämnat skulder till indrivning vid fem tillfällen under den period som N.K. var företrädare. Skattemyndigheten har återkallat bolagets godkännande för F-skatt vid två tillfällen, både innan och efter den period som företrädaransvaret i målet avser, relaterat till bristande redovisning och betalning av skatter och avgifter. I januari 2016 skickade Skatteverket särskild information om företrädaransvar till N.K. med anledning av tidigare skulder i samma bolag.

²⁹⁰ I målen sträckte sig ansvarsperioden till två månader alternativt två betalningstillfällen.

²⁹¹ Den andra dikotoma variabeln med avseende på skuldernas uppkomst är omprövningsbeslut, som kan ha sin grund i felaktig eller utebliven deklARATION. Att tillämpa deklARATION som urvalsgrund utesluter mål där företrädare medvetet eller oaktsamt kan ha lämnat oriktiga uppgifter till skattemyndigheten.

I förvaltarberättelsen i bolagets årsredovisning för år 2015 anges att bolagets eget kapital är förbrukat och att företrädaren inte vidtagit nödvändiga åtgärder enligt ABL. Enligt Skatteverket har det ålegat N.K. att i rätt tid inbetala det yrkade beloppet, genom individens ställning som legal och faktisk företrädare. Underlåtenheten att efterleva denna skyldighet hade skett uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Företrädaren hade inte inkommit med yttrande över Skatteverkets ansökan till domstolen och företrädes inte av ett ombud.

Förvaltningsrätten fann att N.K. varit företrädare för bolaget under tiden för skuldernas förfallodagar. Genom sin företrädarroll har N.K. haft ett ansvar för att bolaget betalade ifrågavarande skulder, alternativt få till stånd en samlad avveckling av skulderna med hänsyn till samtliga borgenärens intressen har inte vidtagits. Av utredningen i målet framgår att det måste ha stått klart för företrädaren att en fortsatt drift medför en påtaglig risk för att bolaget inte kommer att kunna fullgöra sin betalningsskyldighet. Förvaltningsrätten fann att underlåtenheten fick anses ha skett i vart fall av grov oaktsamhet, i den mening som avses i det nu aktuella sammanhanget. Skatteverkets ansökan bifölls i sin helhet. Domskäl nämner HFD 2018 ref. 4 under avsnittet som behandlar rättslig reglering.

6.4.2 Förvaltningsrätten i Karlstad mål nr 594–19

Skatteverket ansökte om att M.S. skulle betala bolagets skatteskulder om 162 086 kr, avseende arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt samt avdragen skatt som förfallit till betalning under perioden december 2016 till januari 2017. Skulden har fastställts i enlighet med bolagets deklARATIONER. Skatteverket anförde att M.S. var styrelseledamot och hade rätt att teckna firman från mars 2016 fram till datum för bolagets konkurs. M.S. hade enligt Skatteverket ett ansvar på grund av sin ställning som legal företrädare, att vidta en samlad avveckling av bolagets samtliga skulder, när han insett eller borde ha insett att dessa inte skulle komma att betalas i tid. Företrädaren hade inte inkommit med yttrande över Skatteverkets ansökan till förvaltningsrätten och företrädes inte av ett ombud.

Förvaltningsrätten konstaterade att M.S. varit styrelseledamot med firmateckningsrätt under den period när de i målet aktuella skatterna och avgifterna skulle ha betalats och var således legal företrädare för bolaget. M.S. har inte uppgett något skäl till varför han inte har fullgjort betalningsskyldigheten därmed kan åläggas betalningsskyldighet under förutsättning att hans underlåtenhet att betala skatterna och avgifterna bedöms vara uppsåtlig eller grovt oaktsam. Av utredningen framgår att inga åtgärder för att avveckla bolaget med hänsyn till samtliga fordringsägares intressen har vidtagits. Mot denna bakgrund kan den anses att M.S. inte har uppfyllt sina skyldigheter och har agerat i vart fall grovt oaktsamt. Företrädaransvar utdömdes i enlighet med skattemyndighetens ansökan. Även i detta mål nämner domstolen HFD 2018 ref. 4 under avsnittet som behandlar rättslig reglering. Målet överklagades till kammarrätten, utan ändring.

6.4.3 Kammarrätten i Göteborg mål nr 1015–18

Skatteverket yrkade i sin ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten att D.L. skulle betala skatteskulder om 216 027 kr avseende arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt samt avdragen skatt som förfallit till betalning vid två tillfällen, den 17 augusti samt den 12 september 2016. Bolaget försattes i konkurs den 11 oktober 2016 efter ansökan från bolaget. Skatteverket anförde att eftersom D.L. varit styrelseledamot och firmatecknare i bolaget från december 2015 fram till konkursen ankom det på honom att se till att bolaget efterlevde sin betalningsskyldighet, alternativt att vidta åtgärder för en samlad avveckling av bolagets samtliga skulder. Skatteverket anförde vidare att D.L. har insett eller borde ha insett att bolaget inte skulle ha medel att betala skatter och avgifter i tid men underlåtit att agera med hänsyn till samtliga fordringsägares intressen, vilket medför solidariskt betalningsskyldig för det yrkade beloppet genom dolus eller kvalificerad culpa. Företrädaren, trots föregående delgivning, hade inte svarat över Skatteverkets ansökan till förvaltningsrätten. D.L. företrädes inte av ett ombud i under domstolsprövning.

Förvaltningsrätten konstaterade att D.L. var företrädare för bolaget under den aktuella perioden och därmed varit skyldig att betala skatt och avgifter enligt SFL för bolagets räkning. Företrädaren har underlåtit att erlægga betalning och inte uppgett något skäl till detta. Utredningen i målet visar att inga avvecklingsåtgärder hade vidtagits innan skatterna och avgifterna förföll till betalning. Företrädarens underlåtenhet uppfyller kraven på i vart fall grov oaktsamhet enligt domstolens bedömning. Talan bifölls således enligt ansökan.

D.L. överklagade förvaltningsrättens dom anförde att bolaget behövde vänta fyra månader på att få alkoholtillstånd och gick därför miste om viktig försäljning. Det ekonomiska läget i bolaget var ansträngt, som i sin tur påverkade bolagets borgenärer. Efter att ett försäljningsförsök misslyckades, försattes bolaget i konkurs. Kammarrätten angav kortfattat att domstolen delar förvaltningsrättens bedömning. Överklagandet avslogs.

6.5 Sammanfattning

Resultatet av undersökningen visar att företrädare underlåter att inkomma med yttrande över Skatteverkets ansökan till förvaltningsrätten i hälften av de analyserade målen. I dessa mål har domstolarna, trots sitt utredningsansvar, begränsade praktiska möjligheter att ta del av material som kan tala till företrädarens fördel, förutom Skatteverkets ansökan. Av den anledningen kan det vara problematiskt att föra en nyanserad argumentation i domskäl när det gäller uppfyllanden av de subjektiva rekvisiten. Förvaltningsrätterna uppvisar genom majoriteten av sina domskäl att rättsläget kring institutet skatterättsligt företrädaransvar fodrar en nyanserad prövning av de enskilda förhållandena. Detta kan utläsas genom direkt hänvisning till HFD 2018 ref. 4 eller indirekt genom att domstolen återger

kontentan av prejudikatet. Domsål i övriga mål är inte lika välutvecklade, men det går knappast att ifrågasätta domslutens riktighet utifrån gällande rätt och den tillgängliga informationen som kan utläsas ur handlingar som ingick i analysen. Simon-Almendal beskriver fyra typfall i vilka det kan bli aktuellt att utkräva personligt betalningsansvar. Dessa fall har epiteten grovt culpösa bolagsföreträdare, seriösa bolagsföreträdare för illikvida bolag, formellt företräderskap samt grov skattebrottslighet.²⁹² Enligt min mening är alla dessa kategorier representerade bland de drygt 100 målen som konstituerar analysmaterialet.²⁹³ Endast i två mål beslutade förvaltningsrätten att reducera det yrkade beloppet genom att inta en avvikande position i den prövade sakfrågan jämfört med skattemyndigheten.²⁹⁴ Ingen av dessa mål handlar om tolkning av innebörden i de subjektiva rekvisiten eller tillämpning av jämkningsskäl. När det gäller kammarrätter så är det svårt att dra några definitiva slutsatser kring den presenterade argumentationen. Kammarrätter saknar prejudicerande roll och behöver inte utveckla sina ställningstaganden. Min slutsats efter rättsfallsanalys av materialet är att domstolarnas främsta uppgift är att säkerställa en korrekt rättstillämpning. Kammarrätter har delat förvaltningsrätters domslut, förutom i ett fall där ansvaret begränsades genom en annan bevisvärdering kring ansvarsperiodens omfattning. Företrädare har en obegränsad möjlighet till förnyad prövning av sin sak i kammarrätten ett prövningstillstånd krävs inte för denna typ av mål. Analysresultatet av de granskade målen visar ingen större skillnad i tillämpningen av bestämmelser i 59 kap. 13 samt 15 §§ SFL mellan instanserna när det gäller de genererade domsluten.

²⁹² Simon-Almendal, *Företrädaransvar*, s. 99.

²⁹³ Ett mål som faller under kategorin grov skattebrottslighet är Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 24575–19.

²⁹⁴ Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 600–19 väntar på att tas upp till omprövning. I ljust av HFD 2019 ref. 38 kan förvaltningsrättsens slut med delvis bifall ifrågasättas. I prejudikatet har en företrädare för en juridisk person ansetts kunna bli betalningsskyldig för överskjutande ingående mervärdesskatt även om företrädaren inte personligen lämnat oriktiga uppgifter.

7 Avslutande analys av ansvarsregleringen

7.1 Allmänt

Som diskuterats i de föregående kapitlen anser jag att de subjektiva rekvisiten är kärnan vid en bedömning av ansvarsfrågan. Mycket av kritiken mot institutet skatterättsligt företrädaransvar har bottnat i påståendet att den faktiska tillämpningen är sträng och onyanserad. Kritiken, i min uppfattning, är inte riktad mot bestämmelsernas roll som går ut på att motverka missbruk av uppördssystemet. Argumenten som berörs handlar snarare om att sträng regelutläggning leder till oskäliga resultat och straffar risktagande som naturligt åtföljer driften av en affärsrörelse. Bestämmelserna har genomgått flera förändringar under årens lopp, inte minst de subjektiva rekvisiten. Rättsutvecklingen har skett både genom lag och prejudikat.²⁹⁵ En del av denna utveckling har gått ut på att balansera statens fiskala intresse mot ökade rättssäkerhetskrav samt näringslivets krav på ett gott affärsklimat. Den senaste rapporten som publicerades av Svenskt Näringsliv kommenterar att HFD 2018 ref. 4 inte haft någon påverkan på den hårda tillämpningen i underinstanserna och att den tidigare framförda kritiken konsekvent kvarstår.²⁹⁶

Vid en introduktion till ämnet skatterättsligt företrädaransvar kan det följaktligen lätt väcks frågor om praxisutveckling har resulterat i att gällande rätt inte lämnar utrymme för en nyanserad prövning i ett enskilt fall, eller om det är underinstansernas ställningstaganden kring de subjektiva rekvisiten som står för den hårda rättstillämpningen. Båda dessa frågor är sammankopplade, rättslig rationalitet är grunden för verkställighetsrationalitet.²⁹⁷ Rättsregler, som bygger upp ett rättssystem, existerar inte enbart i en abstrakt form, utan används vid praktisk tillämpning, för att garantera vår rättssäkerhet. Underrättspraxis vid skatterättsligt företrädaransvar är viktig av det skälet att huvuddelen av mål vinner laga kraft.

Det har konstaterats i uppsatsens tidigare delar att gällande rätt kring bedömningen av de subjektiva rekvisiten fodrar både en objektiv och en subjektiv bedömning av företrädarens agerande. Detta förhållande har även bekräftats genom HFD 2018 ref. 4. Underinstanser tolkar och tillämpar gällande rätt i syfte att komma till ett formellt beslut eller dom i de prövade målen. Kartläggningen av

²⁹⁵ Här syftas det på huvudförändringar, avkriminalisering och utvidgning av ansvarsområdet nya skatteslag samt precisering av rekvisitens innebörd.

²⁹⁶ Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*.

²⁹⁷ Wahlgren, s. 58.

underrättspraxis som företogs inom ramen för uppsatsen visar inte på ett överväldigande sätt att förvaltningsdomstolar är ansvariga för onyanserad rättstillämpning vid bedömning av de subjektiva rekvisiten.

7.2 Nyanserad bedömning av enskilda förhållanden

I HFD 2018 ref. 4 uttalade domstolen att det inte är tillräckligt att enbart konstatera att skatteskulden inte varit betald senast på förfallodagen samt att inga verk samma avvecklingsåtgärder vidtagits vid utgången av den kritiska tidpunkten för att kvalificerad culpa ska anses föreligga. Vid prövning av kvalificerad culpa fordras en nyanserad bedömning i varje enskilt fall. Den nyanserade bedömningen inkluderar alla relevanta handlingsalternativ som företrädaren haft att tillgå samt de skäl som företrädaren haft för att vidta eller avstå från handling. Den subjektiva bedömningen inkluderar även en analys av varför skatteskulden inte har reglerats inom föreskriven ordning samt varför företrädaren inte har vidtagit verksamma åtgärder för att avveckla den juridiska personen med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Domstolen hänvisade till sina tidigare avgöranden RÅ 2009 ref. 72, HFD 2015 ref. 58 samt HFD 2016 ref. 60. I det prövade sammanhanget är det nog det förstnämnda avgörandet som har störst betydelse för domslutet. När HFD utredde företrädarens förenlighet med EU-rätten fann domstolen att institutet inte kan anses strida mot allmänna gemenskapsrättsliga rättsprinciper såsom rättssäkerhet och proportionalitet, eftersom bedömningen i varje enskilt fall görs på ett nyanserat och inte alltför restriktivt sätt. Företrädaren kan dock inte undgå betalningsskyldighet genom att förhålla sig passiv.²⁹⁸ I HFD 2018 ref. 4 uttalar domstolen genom obiter dictum att det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet är uppfyllt om företrädaren trots insikt om påtaglig risk att den juridiska personen inte kommer fullgöra sin betalningsskyldighet finansierar den fortsatta driften med skattemedel eller underlåter att hålla sig informerad om den juridiska personens ekonomiska ställning. Burmeister och Hussein uttrycker sitt missnöje med att prejudikatet HFD 2018 ref. 4 inte har lämnat ett avtryck i underrättspraxis.²⁹⁹ Efter egen kartläggning av rättstillämpningen kan jag bekräfta denna slutsats, med ett observandum att omständigheterna i de granskade målen omöjligen kunde föranleda ett annat slut. Företrädare använde skattemedel som riskkapital eller förhöll sig passiva när bolagen borde ha försatts i konkurs. I min uppfattning uppvisar domstolarnas argumentation ett medvetande att gällande rätt fodrar en nyanserad bedömning av de enskilda förhållandena. Däremot kan ingen effekt av avgörandet konstateras när det gäller bättre utfall till företrädarnas fördel jämfört med tidigare studier.

²⁹⁸ Se HFD 2013 ref. 75 samt HFD 2015 not 47.

²⁹⁹ Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädarens ansvar – tillämpning i underinstanserna*.

7.3 Praktisk tillämpning av bestämmelser i gällande rätt

Gällande rätt i sedvanlig mening och gällande rätt i faktisk mening är särskilt intressanta att studera närmare när det kommer till skatterettsligt företrädaransvar eftersom konsekvenser av rättstillämpningen är betungande för företrädare. Hel eller delvis bifall till Skatteverkets ansökan innebär ett ekonomiskt medansvar för företrädare som uppgår i genomsnitt till cirka 1,2 miljoner kronor.³⁰⁰ Samtidigt behöver det påminnas om att det ekonomiska ansvaret inte sträcker sig längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. Skulden är helt avhängig huvudfordringens riktighet och storlek.³⁰¹ Rättssäkerhet på skatteområdet omfattar en mängd frågor som börjar med hanteringen av ärenden hos skattemyndigheten samt skattemål hos domstolarna. Eftersom förvaltningsmål handlar om maktutövning gentemot enskilda har företrädare obegränsat rätt till omprövning av myndighetsbeslut hos förvaltningsrätten och efter överklagande, hos kammarrätten. Enligt officialprincipen, som kodifierades i FL, åligger det skattemyndigheten att beakta de omständigheter som talar såväl för som emot ett företrädaransvar i sin ärendehantering, innan ansökan ges in till domstol.³⁰² Frågan om när den företagna utredningen kan anses tillfredsställande i sin omfattning kan besvaras med ledning av propositionsuttalanden till den nyss nämnda lagen. Beträffande utredningsskyldighet ställs minst samma krav på den myndighet som ett ärende härstammar från som de krav som gäller för domstolarna vid deras målhantering. Vidare anges att tyngdpunkten i förfarandet bör ligga i första instans för att den enskilde inte ska känna sig nödgad att föra sin sak till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Om så ändå sker att ett överklagande lämnas in, kommer en rättssäker och effektiv domstolsprövning att underlättas när utredningen hos Skatteverket är fullständig.³⁰³ Förutom att initiera domstolsprövning finns det en möjlighet för skattemyndigheten att ingå förlikning med den företrädare som är föremål för en utredning i företrädaransvarsärenden. Förutsättningar för en överenskommelse kan anses uppfyllda om det av hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning inte framstår som olämpligt att endast utkräva betalningsskyldighet för en del av den totala skatteskulden.³⁰⁴ Befrielsegrunder ska föreligga, alternativt kan handläggnings- eller processekonomiska skäl till exempel utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande motivera att myndigheten väljer att begränsa det aktuella ansvarsbeloppet.³⁰⁵ Överenskommelse med skattemyndigheten och de underliggande förhållanden kan inte bli föremål för

³⁰⁰ Ett genomsnitt bland domar som ingick i studien som finns presenterad i föregående kapitel.

³⁰¹ Om skulden är tvistig prövas upptas den till prövning i egen process. Se även Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 9694–18.

³⁰² Skatteverket (2009), s. 82.

³⁰³ Prop. 2016/17:180 s. 148.

³⁰⁴ Se 59 kap. 19 § SFL, tidigare 12 kap. 7 c § SBL.

³⁰⁵ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 455.

domstolsprövning, vilket är något som har kritiserats i doktrin.³⁰⁶ Skattemyndigheten har diskretionär rätt att bestämma över företrädaransvarsärenden, utifrån gällande rätt och förvaltningsrättsliga principer.³⁰⁷ Under åren 2018 samt 2019 ingicks 56 respektive 57 överenskommelser med olika företrädare.³⁰⁸ Detta arbete föregående domstolsprövning måste beaktas vid studier av statistiska utfall av skatteskyldigas medhållsprocenter i skatteprocesser. Tjernberg uttrycker sig tveksam till värdet av statistiska undersökningar i syfte att undersöka objektivitet och rättssäkerhet vid skatteprocesser.³⁰⁹ Enligt min uppfattning kan det vara missvisande att använda sig av statistiska jämförelser relaterat till hög regelkomplexitet och kraftigt varierande sakomständigheter i mål om företrädaransvar. Studier av underrättspraxis, inklusive min egen, kan utgöra en indikation på hur gällande rätt omsätts i praktisk tillämpning. Samtidigt bör resultaten tolkas med viss försiktighet.

7.4 Ansvarsbefrielse

Beträffande befrielsegrunder har kartläggningen inte lyckats identifiera ett enda mål där domstolar har jämkat ansvaret till följd av särskilda skäl anförda av företrädare. Detta förhållande gör det svårt att dra några självständiga slutsatser angående vilka omständigheter som kan resultera i jämkning av betalningsansvaret. I ett mål påtalades sjukdom som befrielsegrund, domstolen uttalade att Skatteverket tog hänsyn till detta genom att inte yrka på ansvar efter datum för läkarintygets utfärdande. Skattemyndighetens roll i mål om företrädaransvar går ut på att bevaka statens intressen och samtidigt utreda frågor, omständigheter och argument som talar till motpartens fördel. Myndigheten ska göra detta ex officio genom sitt utredningsansvar. Samtidigt kan det vara svårt för myndigheten att upptäcka omständigheter som talar till företrädarens fördel utan medverkan från motparten. Det kan även finnas enskilda som behöver ett biträde för att ta till vara sin rätt. I det granskade materialet finns ett flertal fall där företrädare har valt att inte yttra sig i målet. Jag tänker inte spekulera över skälen till detta. Dock kan denna omständighet vara en nyanserande faktor till tidigare uttalanden om strikt tillämpning och bör därför tas i beaktande.

³⁰⁶ Se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 455 samt Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*

³⁰⁷ För mer information om skattemyndighetens ärendehantering se även Skatteverkets PM 2015-11-25, Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet samt Statskontoret.

³⁰⁸ Personlig upplysning från utredarna i Utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret, den 10 februari 2020.

³⁰⁹ Tjernberg (2015), s. 772 f.

7.5 Slutsatser och sammanfattande kommentarer

Utifrån uppsatsens syfte med därtill hörande frågeställningar föränleds en slutsats att det skatterättsliga företrädaransvaret inte träffar företrädare för alla typer av förfarandeförseelser. Företrädarens agerande eller passivitet måste framstå som kvalificerad culpa eller dolus efter nyanserad prövning av de enskilda förhållandena. Även befrielsegrunder behöver beaktas, oavsett om de aktualiseras under förfarandet genom skattemyndighetens utredning eller på initiativ av motparten. Företrädare kan försöka undgå ansvar även på andra grunder, exempelvis genom att bestrida sin företrädarroll i samband med skuldens uppkomst. Dessa invändningar kan framhåvas direkt av en företrädare eller genom juridiskt ombud som besitter kvalificerade kunskaper inom ämnet. HFD 2018 ref. 4 hör till de prejudikat som bekräftar att företrädaransvaret inte är strikt. Uttalanden i avgörandet kan inte tolkas som annat än att domstolarna behöver inta företrädarens perspektiv i samband med sin prövning av hur den aktuella skatteskulden tillkom och sedermera förföll till betalning. Den praktiska nyttan för företrädare som prejudikatet förde med sig kan ifrågasättas, baserat på faktumet att omständigheter i de mål som ingick i kartläggningen skiljer sig från dessa som prövades i prejudikatet.

Är det oskäligt svårt att driva företag i Sverige med tanke på vilka (o)väntade skattekonsekvenser som kan inträffa? Frågan och svaret, precis som det mesta inom juridiken är mångfacetterad och kräver ett kritiskt och analytiskt förhållningssätt. Den pågående utredningen om det skatterättsliga företrädaransvaret kommer förhoppningsvis att förse oss med ett svar på denna fråga. Om målet är att tillmötesgå näringslivets krav på entreprenörsvänligt klimat så behöver en lagändring ske. Rättsutveckling genom prejudikat är otillräckligt i detta sammanhang. Ett alternativt förhållningssätt skulle kunna vara att utbilda företrädare i SFL.³¹⁰

³¹⁰ Här hoppas jag att mitt arbete kan vara till praktiskt nytta, åtminstone under en period.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1953:100 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet m. m.
- Prop. 1967:130 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen, m.m.
- Prop. 1971:10 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.
- Prop. 1973:163 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ändring i förordning (1968:430) om mervärdeskatt, m.m.
- Prop. 1979/80:128 om ställföreträdarens ansvar för arbetsgivaravgifter samt avveckling av den frivilliga pensionsförsäkringen, m. m.
- Prop. 1983/84:167 nya regler för uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, m.m.
- Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
- Prop. 1997/98:99 Aktiebolagets organisation.
- Prop. 2002/03:128 Företrädaransvar m.m.
- Prop. 2004/05:85 Ny aktiebolagslag.
- Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.
- Prop. 2019/20:21 Lägre kapitalkrav för privata aktiebolag.

Direktiv

- Dir. 2019:74 Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret.

Statens offentliga utredningar

- SOU 1965:23 Uppbördsfrågor: betänkande av skattestrafflagsutredningen.
- SOU 1995:10 Översyn av skattebrottslagen
- SOU 1996:100 Ett nytt system för skattebetalningar.
- SOU 2002:8 Företrädaransvar.
- SOU 2009:58 Skatteförfarandet, slutbetänkande av skatteförfarandeutredningen.

Statskontoret

- Statskontoret 2018:14 Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret, med fokus på befrielse och anstånd [cit. Statskontoret].

Betänkanden

- Bet. 1999/2000:SkU24 Juridiska personers företrädarens betalningsansvar.
- Bet. 2014/15:SkU20 Skatteutskottets betänkande, skatteförfarande och folkbokföring.
- Bet. 2017/18:SkU12 Skatteförfarande.

Riksdagsskrivelser

- Rskr. 2014/15:169

Rättspraxis

Högsta domstolen

NJA 1957 s. 757 I-II
NJÄ 1957 s. 761
NJÄ 1960 s. 238
NJÄ 1969 s. 326
NJÄ 1971 B 27
NJÄ 1971 s. 296 I-III
NJÄ 1972 s. 115 II
NJÄ 1972 s. 205
NJÄ 1973 s. 544
NJÄ 1973 s. 587.
NJÄ 1974 s. 297
NJÄ 1974 s. 423
NJÄ 1975 s. 480
NJÄ 1975 s. 745
NJÄ 1976 B 29
NJÄ 1977 s. 711
NJÄ 1978 s. 85
NJÄ 1979 s. 229
NJÄ 1979 s. 555
NJÄ 1981 s. 1014
NJÄ 1985 s. 13
NJÄ 1985 s. 439
NJÄ 1993 s. 81
NJÄ 1993 s. 740
NJÄ 1994 s. 170
NJÄ 1996 s. 782
NJÄ 1998 s. 44
NJÄ 2000 s. 132
NJÄ 2012 s. 535

Regeringsrätten

RÅ 2004 ref. 1
RÅ 2007 ref. 48
RÅ 2007 not. 116
RÅ 2008 ref. 75
RÅ 2009 ref. 72

Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 75 I-III
HFD 2015 ref. 19
HFD 2015 not 47

HFD 2015 ref. 58
HFD 2016 ref. 60
HFD mål nr 3544–16 och mål nr 3547–16
HFD 2018 ref. 4
HFD 2019 ref. 38

Kammarrätt

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5410–04
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3836–07
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1900–08
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2045–07
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4323–07
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1015–18
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4211–18
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4573–18
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1340–19
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2107–19
Kammarrätten i Göteborg, mål nr 2943–19
Kammarrätten i Jönköping, mål nr 3568–08
Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2017–15
Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2360–18
Kammarrätten i Jönköping, mål nr 238–19
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 2558–12
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 7826–17
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4240–18
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 648–19
Kammarrätten i Stockholm, mål nr 851–19
Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1101–19

Förvaltningsrätt

Förvaltningsrätten i Jönköping, mål nr 5190–18
Förvaltningsrätten i Karlstad, mål nr 594–19
Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 6801–14
Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 8179–16
Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 1551–18
Förvaltningsrätten i Linköping, mål nr 1646–19
Förvaltningsrätten i Luleå, mål nr 1203–18
Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 11965–17
Förvaltningsrätten i Malmö, mål nr 4005–18
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 9694–18.
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 600–19
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 2434–19
Förvaltningsrätten i Stockholm, mål nr 24575–19
Förvaltningsrätten i Umeå, mål nr 3386–18
Förvaltningsrätten i Uppsala mål nr 7722–19

Litteratur

- Ahlin, Per, *Juridik och politik en introduktion*, 2 uppl., Jure förlag, Stockholm, 2019 [cit. Ahlin].
- Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteförfarandelagen m.m. Del 2, En kommentar*: utgåva 2016, 3 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016 [cit. Almgren & Leidhammar].
- Basidas, Vengas, Vladimir, *Rättsekonomi*, i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018 [cit. Basidas Vengas].
- Burmeister, Jari och Abdali, Hussein, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*, Skeppsbron Skatt, Rapport på uppdrag av Svenskt Näringsliv Service AB, 2019 [cit. Burmeister & Abdali, *Det skatterättsliga företrädaransvaret – tillämpning i underinstanserna*].
- Engströmer, Thore, *Domstolarnas bundenhet av HD:s prejudikat*, Svensk Juristtidning, 1947, s. 288–289 [cit. Engströmer].
- Forssén, Björn, *Företrädaransvar: för juridiska personers skatteskulder*, Jure, Stockholm, 2012 [cit. Forssén (2012)].
- Forssén, Björn, *Företrädaransvar för skatteskulder hos juridiska personer*, 3 uppl., Melker Förlag, Laholm, 2019 [cit. Forssén (2019)].
- Gregow, Torkel, *Några synpunkter på frågan om prejudikats bindande verkan*, Höglund, Olle, Festskrift till Gösta Walin, 1. u., Norstedts juridik, Stockholm, 2002, s. 105–124 [cit. Gregow].
- Hellner, Jan & Radetzki, Marcus, *Skadeståndsrätt*, 10 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2018 [cit. Hellner & Radetzki].
- Heuman, Lars, *Rättspraxis*, i Finna Rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder, 13 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014 [cit. Heuman].
- Höglund, Mats, Ondrasek, Olofsson, Lynda & Nörklit, Karl-Johan, *Anstånd i skattemål – hur tveksamt ska det vara?* Rapport på uppdrag av Svenskt Näringsliv, 2013 [cit. Höglund, Ondrasek Olofsson & Nörklit].
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, Nääv, Maria, Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 2018 [cit. Kleineman].
- Kristoffersson, Eleonor, *Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen*, Svensk Skattetidning 2011, s. 835–849 [cit. Kristoffersson (2011)].
- Kristoffersson, Eleonor, *Skatterättsligt företrädaransvar i förändring*, Insolvensrättslig Tidsskrift 2018, s. 32–35 [cit. Kristoffersson (2018)].
- Larsson, Ylva & Morgell, Nils-Bertil, *Skatteverket som borgenär*, Wolters Kluwer, Stockholm, 2016 [cit. Larsson & Morgell].
- Lundström, Ulrika, *Regeringsrättens hantering av skattemål*, Skattenytt 2009, s. 188–192 [cit. Lundström].
- Löfgren, Kent, Fagerberg, Kerstin, Lagerstedt, Anders, Persson Österman, Roger & Svensson, Bo, *Personligt ansvar vid likvidationsplikt, värdeöverföringar, företrädaransvar samt skattefrågor vid obestånd*, 6 uppl., Wolters Kluwer Sverige, Stockholm, 2016 [cit. Löfgren].
- Melz, Peter, *Obiter dicta i Regeringsrättens prejudikatbildning – hjälpsamt eller förvirrande*, Regeringsrätten 100 år, 2009, s. 345–354 [cit. Melz].
- Morgell, Nils-Bertil, *Företrädaransvar enligt skattebetalningslagen*, Skattenytt, 2009, s. 193–198 [cit. Morgell].
- Nääv, Maria & Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018 [cit. Nääv & Zamboni].
- Oppenheimer, Bertil, Blomberg, Gunnar & Mandorff, Göran, *Företag i kris: vad en styrelseledamot, aktieägare, advokat, revisor och redovisningskonsult bör tänka på*, 5 uppl., Jure, Stockholm, 2013 [cit. Oppenheimer, Blomberg & Mandorff].

- Peczenik, Aleksander, Aarnio, Aulis & Bergholtz, Gunnar, Juridisk argumentation: en lärobok i allmän rättslära, Norstedt, Stockholm, 1990 [cit. Peczenik, Aarnio & Bergholtz].
- Persson, Österman, Roger & Nyquist, Kerstin, *Företrädaransvaret*, Svensk Skattetidning, 2009:1, s. 85–98 [cit. Persson Österman & Nyquist, *Företrädaransvaret?*].
- Persson, Österman, Roger & Svernlöv, Carl, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet*, Rapport på uppdrag av Svenskt Näringsliv, 2013 [cit. Persson Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*].
- Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, Skattenytt 2011, s. 113–125 [cit. Påhlsson].
- Påhlsson, Robert, *Anmälan av Simon-Almendal, Teresa, Företrädaransvar*, Skattenytt, 2016, s. 87–89 [cit. Påhlsson (2016)].
- Ramberg, Christina, *Prejudikat som rättskälla*, Svensk juristidning, 2017, s. 773–782 [cit. Ramberg].
- Sacklén, Mats, *Om skyddet för aktiebolagets borgenärer*, Svensk Juristidning, 1994, s. 136–178 [cit. Sacklén].
- Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2018 [cit. Sandgren].
- Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, 6 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2017 [cit. Sandström (2017)].
- Sandström, Torsten, *Handelsbolag och enkla bolag: en lärobok*, 8 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2018 [cit. Sandström (2018)].
- Schelin, Johan, *Kritiska perspektiv på rätten*, Poseidon Förlag, Stockholm, 2018 [cit. Schelin].
- Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, 1 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2015 [cit. Simon-Almendal, *Företrädaransvar*].
- Simon-Almendal, Teresa, *Skadestånd i stället för skatterättsligt företrädaransvar? Eller både och?* Svensk skattetidning 2015:6, s. 527–549 [cit. Simon-Almendal, *Skadestånd i stället för skatterättsligt företrädaransvar? Eller både och?*].
- Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar, plötsligt händer det! - Eller, proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD*, Skattenytt 2017, s. 631–653 [cit. Simon-Almendal, *Företrädaransvar, plötsligt händer det! - Eller, proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD*].
- Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, 4 utg., Skatteverket, Stockholm, 2009 [cit. Skatteverket (2009)].
- Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, Norstedt, Stockholm, 1981 [cit. Strömholm].
- Svernlöv, Carl & Persson, Österman, Roger, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* Skattenytt 2014, s. 53–67 [cit. Svernlöv & Persson Österman, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?*].
- Tjernberg, Mats, *Specialisering och insikt om beslutsprocesser gagnar rättssäkerhet i skatteärenden*, Svensk Skattetidning 2015:9, s. 772–783 [cit. Tjernberg (2015)].
- Tjernberg, Mats, *Högsta förvaltningsdomstolen och principföljksam prejudikatbildning i skattemål*, Skattenytt 2016, s. 42–67 [cit. Tjernberg (2016)].
- Vogel, Hans-Heinrich, *Den juridiska litteraturen*, Bernitz, Ulf (red.), Finna rätt: juristens källmaterial och arbetsmetoder, 13 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2014 [cit. Vogel].
- Wahlgren, Peter, *Lagstiftning: rationalitet, problem, möjligheter*, 2 uppl., Jure, Stockholm, 2014 [cit. Wahlgren].

Internet

- Ackordcentralen, Rekonstruktion och betalningsinställelser, 2014, (<https://web.archive.org/web/20140728031656/http://www.ackordscentralen.se/sv/verksamhetsomraden/rekonstruktion-av-foretag/betalningsinstallelser>), hämtat den 24 februari 2020 [cit. Ackordcentralen].
- Bernbo, Linda, Seminarium om ersättning i skattetvister, Infotorg Juridik, 2009, (<https://www.infotorgjuridik.se/premium/mittjuridiken/reportage/article138411.ece>), hämtat den 10 april 2020 [cit. Bernbo]
- Skatteverket, Rättslig vägledning, Skatteverkets utredningsskyldighet, 2020, (<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.1/327489.html>), hämtat den 24 februari 2020 [cit. Skatteverket, Rättslig vägledning].
- Svenskt Näringsliv, Stärk rättssäkerheten på skatteområdet, (<https://www.svensktnaringsliv.se/fragor/rattssakerhet-skatte/>), hämtat den 10 april 2020 [cit. Svenskt Näringsliv, Stärk rättssäkerheten på skatteområdet].

Bilaga 1

											HFD 2018
Mål nr	Datum	Belopp	Skatteslag	Period	Uppkomst	Ombud	Muf	Yttrande	Prövning	ref. 4	Befrielsegrunder
4776-17	2018-01-04	718792	1, 2, 3	10	omprövning	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
648-19	2019-06-04	2938810			deklaration	Ja	Nej	Ja		Nej	Ingen bedömning
7326-18	2018-06-05	1484111	2	1	deklaration, omprövning	Nej	Nej	Nej	standard	Ja	Ingen bedömning
7722-18	2019-12-04	318020	2	1	omprövning	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
4878-18	2018-06-29	424426	1, 2	29	omprövning	Ja		Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
1203-18	2018-06-18	109013	1, 2, 3	2	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
594-19	2019-06-28	162086	1, 2, 3	2	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Ja	Ingen bedömning
1015-18	2018-06-21	216027	1, 2, 3	2	deklaration	Nej	Nej	Ja			
24004-18	2018-12-21	353417	1, 2, 3	3	deklaration, omprövning	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
11944-18	2019-05-08	603206	1, 2, 3	3	deklaration	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
1013-18	2018-10-26	1880537	5	1	omprövning	Ja	Ja	Ja	standard	Nej	nyanserad
238-19	2019-10-09	658671	1, 2, 3, 5	3	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
2272-18	2018-07-09	575841	1, 2, 3	5	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
16534-18	2018-09-19	276598	1, 2, 3, 5, 6	5	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
22500-18	2018-11-05	536809	1, 2, 3	5	deklaration, omprövning	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
518-19	2019-04-25	2911066	1, 2, 3, 4	5	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Ja	Ingen bedömning
2748-18	2019-07-08	264384	1, 2, 3	5	deklaration	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
600-19	2019-07-23	797382	1, 2, 3	5	deklaration, omprövning	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
10333-18	2018-12-05	1079002	1, 2, 3	6	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
3600-18	2018-05-29	1165393		6	deklaration	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
10030-19	2019-09-05	3625578	1, 2, 3	6	deklaration	Ja	Nej	Nej	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
6475-18	2019-10-30	982525	1, 2, 3	6	deklaration	Nej	Nej	Ja	standard	Nej	Ingen bedömning
28004-18	2019-01-29	594088	1, 2, 3	6	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	nyanserad
5605-17	2018-06-05	268846	1, 2, 3	6	deklaration	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning

4005-18	2018-12-12	1919618	1, 2, 3	7	deklaration	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
960-19	2019-03-27	194640	1, 2, 3	7	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
4573-18	2018-11-09	95378	1, 2, 3	7	deklaration	Ja	Nej	Ja			
2290-17	2018-11-22	36311785	5	25	omprövning	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Nej	nyanserad
5033-19	2019-05-27	551226	1, 2, 3	8	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Ja	Ingen bedömning
1626-19	2019-10-01	2817021	1, 3	8	deklaration	Nej	Nej	Ja	standard	Ja	Ingen bedömning
2383-18	2018-08-31	161678	1, 2, 3	9	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
1551-18	2018-05-22	2047617	1, 2, 3, 6	9	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Nej	nyanserad
20893-17	2018-01-31	1090755	1, 2, 3	29	omprövning	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
27559-17	2018-03-28	158618	2	4	omprövning	Nej	Ja	Ja	nyanserad	Nej	nyanserad
2715-18	2018-04-13	1212225	2	7	omprövning	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
29109-17	2018-05-09	8163962	1, 2, 3	9	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
857-19	2019-02-20	304078	1, 2, 3	9	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	nyanserad
6491-19	2019-06-20	145377	1, 2, 3, 4, 6	9	deklaration, omprövning	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
9694-18	2018-08-03	1978714	1	1	omprövning	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
3386-18	2019-06-10	1217004	1, 2, 3	9	deklaration	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
4669-18	2018-11-29	887813	1, 2, 3	10	deklaration	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
14492-18	2019-06-04	362277	1, 2	10	deklaration, omprövning	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
2701-18	2018-10-08	128197	2	12	omprövning	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
869-19	2019-11-26	1003683	1, 2, 3	10	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
5393-18	2019-03-11	540884	1, 2, 3	10	omprövning	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
23129-18	2019-02-13	585442		10	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
5956-18	2018-08-27	338102	1, 2, 3, 6	11	deklaration	Nej	Ja	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
8814-17	2018-02-27	143793	1, 2, 3	11	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
1520-18	2018-12-10	523159	1, 2, 3	11	deklaration, omprövning	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
2648-17	2018-05-16	42091	4, 6	12	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
2472-18	2018-04-06	348079	1, 2, 3, 5	12	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
14169-17	2018-01-23	214282	1, 2, 3, 6	13	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
12168-18	2018-12-14	1455432	1, 2, 3	13	deklaration	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
3657-17	2018-11-13	889724	1, 2, 3, 4, 6	13	deklaration	Ja	Ja	Ja	standard	Nej	Ingen bedömning

10387-17	2018-01-16	1600642	1, 2, 3, 4, 5	13	deklaration, omprövning	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
2980-19	2019-12-19	1485580	1, 2, 3, 5	13	deklaration	Ja					
1646-19	2019-08-30	596530		5		Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
1240-19	2019-11-12	197718	1, 2, 3	9	omprövning	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
1647-19	2019-04-01	324214	1, 2, 3	14	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
5499-19	2019-12-11	679154	1, 2, 3, 4	14	deklaration	Nej	Ja	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
381-19	2019-08-27	749947	1, 2, 3	16	deklaration, omprövning	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
300-18	2018-07-20	138303	1, 3, 6	17	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	nyanserad
1964-18	2018-03-20	100645	1, 2, 3	18	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	nyanserad
2331-17	2018-01-10	3291482	1, 2, 3, 4	18	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
884-17	2018-06-12	301427	1, 2, 3, 4, 6	18	deklaration	Ja	Nej	Ja	standard	Nej	nyanserad
27061-18	2019-04-05	174054	1	11	omprövning	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	
13306-18	2019-04-10	213936	1	13	omprövning	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Nej	nyanserad
8478-19	2019-05-22	723851	2	24	omprövning	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	nyanserad
2627-17	2018-02-15	208665	1, 2	20	deklaration	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
2943-19	2019-07-30	615964	2, 4, 5, 6	21	deklaration	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
2434-19	2019-10-21	1797406	1	24	omprövning	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Nej	nyanserad
25335-19	2019-12-12	525050	1, 2	14	omprövning	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
24575-19	2019-12-27	7534313	1, 3	24	omprövning	Nej	Nej	Nej	nyanserad	Ja	nyanserad
2304-18	2019-09-16	830712	1, 2, 3, 6	23	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
10914-18	2018-10-22	807720	1, 2, 3	24	deklaration	Nej		Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
6604-18	2019-03-19	526000	2	3	omprövning	Nej	Ja	Ja	standard	Nej	nyanserad
21469-18	2019-01-14	608279	1, 3	24	deklaration	Nej	Ja	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
4741-17	2018-05-02	848503	2, 5, 6	7	omprövning	Nej	Ja	Ja		Nej	
803-18	2018-04-25	247684	1, 2, 3	30	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
10663-17	2018-05-02	575090	1, 2, 3	30	deklaration	Ja	Nej	Ja	standard	Nej	Ingen bedömning
2308-18	2018-06-21	334582		37	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
2379-17	2018-03-09	979278	1, 3, 5	19	deklaration	Nej		Ja	standard	Nej	Ingen bedömning
7353-17	2018-03-05	348120	2	1	omprövning	Ja	Nej	Ja			
6477-17	2018-04-04	1239356	2	2	omprövning	Ja	Nej	Ja		Nej	

7826-17	2018-05-22	2598664		34	omprövning	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Ja	Ingen bedömning
5702-18	2018-09-19	1076498		4		Ja	Nej	Ja			
3410-18	2018-10-22	1090755	1, 2, 3	29	omprövning	Ja	Nej	Ja			
4240-18	2018-12-04	1324506	2	21	omprövning	Nej	Ja	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
2201-16	2018-01-19	223608				Nej	Nej	Ja	standard	Nej	Ingen bedömning
4386-18	2019-02-15	316945	2	34	omprövning	Nej	Nej	Ja		Nej	
4211-18	2019-03-21	139754	1, 3	3	omprövning	Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	nyanserad
1340-19	2019-05-17	230185		7		Nej	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
2956-18	2018-07-27	1683113	1, 2, 3, 6	12	deklaration	Nej	Nej	Ja			nyanserad
300-19	2019-09-17	887813	1, 2, 3	1	omprövning	Ja	Nej	Nej	nyanserad	Nej	nyanserad
2107-19	2019-10-29	296767	2	1	omprövning	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Nej	nyanserad
5452-18	2018-09-13	119732	2	9	deklaration	Nej		Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
7226-18	2018-09-26	358355	1, 2, 3	4	deklaration	Nej	Ja	Ja	nyanserad	Ja	nyanserad
8179-16	2018-02-08	418633	1, 2, 3, 5	4	deklaration	Nej		Ja	standard	Nej	nyanserad
5451-18	2019-01-10	464133			omprövning	Ja		Ja			
851-19	2019-04-15	1139743	1, 2, 3, 5, 6	25	omprövning	Ja	Ja	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning
4330-17	2018-04-19	156708	1, 2, 3	2	deklaration	Nej	Nej	Nej	standard	Nej	Ingen bedömning
1101-19	2019-11-21	190820	1, 2	2	omprövning	Ja	Nej	Ja	nyanserad	Nej	Ingen bedömning

Not: Belopp redovisar det utdömda ansvarsbeloppet i kr. Skatteslag avser följande: (1) arbetsgivaravgifter, (2) moms, (3) avdragen skatt, (4) bolagets preliminära skatt, (5) slutlig skatt, (6) förseningsavgifter. Period syftar på ansvarsperiod och anges i antal förfallotillfällen respektive antal månader. Uppkomst genom omprövning eller deklaration uttrycker på vilket sätt den aktuella skulden kom att belasta bolagets skattekonto. Ombud upplyser huruvida företrädaren representerades av ett juridiskt ombud i samband med domstolsprövning. Muf står för muntlig förhandling. Yttrande syftar på om företrädaren har yttrat sig i målet. Med prövning anges min bedömning av hur domstolen behandlade de relevanta sakomständigheterna som aktualiserades i målet. Med HFD 2018 ref. 4 menas uttrycklig hänvisning till prejudikatet i domen. Befrielsegrunder anger om domstolen diskuterade några jämningsförhållanden. Slutligen ska utebliven uppgift tolkas som bristande analysunderlag eller liknande.