

2 Företrädaransvar i skattebetalningslagen

2.1 Allmänt

De materiella bestämmelserna om företrädaransvar återfinns i 12 kap. 6–6 a §§ SBL. Nedan följer en genomgång av bestämmelserna som handlar om Skatteverkets möjligheter att göra en företrädare för en juridisk person betalningsansvarig för dennes obetalda skatter och avgifter enligt SBL. Av avsnitt 3 framgår att företrädaransvaret i princip omfattar en juridisk persons alla obetalda skatter och avgifter enligt SBL.

Att Skatteverket har möjlighet att också ansöka om företrädaransvar för statliga fordringar som debiterats av andra myndigheter framgår av avsnitt 11.

2.2 Juridisk person och företrädare för sådan

2.2.1 Allmänt om företrädare

Objektivt rekvisit

Av väsentlig betydelse vid företrädaransvar är att precisera dels vilka juridiska personer som avses i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL, dels vilka som i egenskap av företrädare för sådana personer kan göras betalningsansvariga. Någon legaldefinition av begreppet företrädare i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL finns inte. Att införa en sådan definition övervägdes i samband med att man föreslog andra ändringar i reglerna om företrädaransvar år 2004, se prop. 2002/03:128 s. 24f, men man ansåg att det fanns risk för att det skulle kunna leda till antingen en utvidgning eller en inskränkning av tillämpningsområdet. Frågan om vem som är företrädare ska bedömas utifrån objektivt konstaterbara omständigheter. Att legala företrädare för en juridisk person ska anses vara företrädare i den mening som avses i reglerna om företrädaransvar är klart och uttalas också i nyss nämnda förarbeten. Även andra än legala företrädare, s.k. faktiska företrädare, kan komma ifråga för företrädaransvar. Angående ut-

ländska företrädare och utländsk juridisk person m.m. se avsnitt 2.9.1 respektive 2.9.2.

2.2.2 Legala företrädare för aktiebolag

Aktiebolag, styrelse och VD

Enligt 8 kap. 35 och 36 §§ ABL, är aktiebolagets styrelse och verkställande direktör (VD) legala ställföreträdare för bolaget. Såväl VD som den som är ordinarie ledamot av en bolagsstyrelse kan således bli föremål för personligt betalningsansvar för ett aktiebolags obetalda skatter och avgifter.

I förarbetena till ABL, prop. 2004/05:85 s. 310, uttalas att en styrelse inte genom delegation, utfärdande av fullmakter eller på annat sätt kan avbörda sig det yttersta ansvaret för bolagets organisation och förvaltning eller skyldigheten att sörja för en betryggande kontroll av bolagets bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållande.

Även om ett styrelseuppdrag är av mer formell natur, har HD i ett mål om företrädaransvar, NJA 1974 s. 297, konstaterat att en styrelseledamot inte kan frita sig från skyldigheten att fullgöra de förpliktelser som följer av uppdraget.

Makar, sambor

En inte helt ovanlig situation är att makar/sambor driver ett aktiebolag ihop. Situationen kan vara den att maken står som registrerad legal företrädare i Bolagsverkets register men inte maken. Skälet härtill kan exempelvis vara att hon är restförd för obetalda skatter. Domstolarna har i flera avgöranden, se t.ex. KRNG dom den 18 september 2007, mål nr 168-07, slagit fast att en invändning om att man som legal företrädare inte deltagit i bolagets verksamhet utan att det är maken/maken/sambon som varit bolagets verkliga företrädare inte fritar från företrädaransvar. Som legal företrädare har man ett ansvar att tillse att bolaget fullgör sina betalningsskyldigheter mot det allmänna.

Förordnad förvaltare

KRNS har i en dom den 11 december 2007, mål nr 4807-07, ålagt en man som haft förvaltare företrädaransvar för ett aktiebolags obetalda skatter. Mannen hade på grund av egen ändringsanmälan till Bolagsverket under 2006 registrerats som styrelseledamot för bolaget med egen firmateckningsrätt. I ansökan försäkrade mannen att han själv inte stod under förvaltarenskap. Bolagsverket kände inte till att mannen enligt förordnande av domstol stod under förvaltare sedan 1999. KR anförde i domskälen att mannen inte helt saknar rättskapacitet även om han står under förvaltarenskap. Han kunde enligt 11 kap. 8 § föräldrabalken ingå avtal om arbete och tjänst. Med

hänsyn till detta och vad som gäller när den som har förvaltare ingår avtal utan förvaltarens samtycke samt då en rättshandling som företas av en i bolagsregistret registrerad ledamot alltid är bindande för bolaget, ansåg KR att mannen, trots att han hade förvaltare, var företrädare för bolaget i enlighet med 12 kap. 6 § SBL under den tid som skatter förföll till betalning.

Suppleant

Den som är styrelsesuppleant kan i denna egenskap endast göras ansvarig om han inträder i styrelsearbetet, se NJA 1985 s. 439. Det kan dock vara möjligt att göra en suppleant ansvarig som faktisk företrädare. Läs vidare i avsnitt 2.2.4.

Likvidator

Efter ett beslut om likvidation inträder likvidatorn som legal ställföreträdare för bolaget.

I en dom meddelad av HovR VS, nr DT 83, T 5/83 ålades en advokat företrädaransvar i egenskap av likvidator i ett bolag. Någon avveckling av verksamheten i bolaget kom inte till stånd sedan advokaten förordnats till likvidator och bolaget trätt i likvidation, utan bolaget fortsatte att driva rörelse. Denna visade sig efter hand förlustbringande och bolaget försattes i konkurs. Bolaget hade under perioden underlåtit att betala innehållna skatter och mervärdesskatt. Likvidatorn hänvisade till att bolagets omedelbara ledning handhades av en annan person på uppdrag av honom. Likvidatorn hade dessutom vid ett senare tillfälle ställt in betalningarna avseende oprioriterade borgenärer, men inte avseende skatterna som då hade allmän förmånsrätt. TR konstaterade att likvidatorns ställning som bolagets legale ställföreträdare varit att jämställa med de skyldigheter som normalt är förenade med uppgiften att utgöra styrelse i ett aktiebolag utan VD. Det ansvaret kunde likvidatorn inte undandra sig genom att utrusta annan person med erforderliga fullmakter och uppdra åt denne att sköta den löpande driften. TR fann att grov oaktsamhet låg likvidatorn till last och ålade honom företrädaransvar. HovR fastställde TR:s dom och HD meddelade inte prövningstillstånd.

2.2.3 Legala företrädare för andra juridiska personer

Konkursbo

När en juridisk person försätts i konkurs, uppstår en ny juridisk person, konkursboet. Legal företrädare för konkursboet är konkursförvaltaren.

Ekonomiska föreningar

Bestämmelserna om ekonomiska föreningar finns i EFL. Bostadsrättsföreningar som utgör en specialreglerad form av ekonomiska föreningar, regleras i bostadsrättslagen (1991:614). En ekonomisk förening ska ha till syfte att tillgodose med-

lemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar.

En ekonomisk förening bildas av minst tre medlemmar och blir en juridisk person först i och med registrering i föreningsregistret hos Bolagsverket. Registrering ska ske senast 6 månader efter bildandet. Företrädare för den ekonomiska föreningen är styrelsen och i förekommande fall verkställande direktören, 6 kap. 6 § EFL och 9 kap. 12 § bostadsrättslagen. Av 2 kap. 4 § EFL framgår att fram till registreringen svarar de som beslutat eller deltagit i åtgärden solidariskt för åtagna förpliktelser.

Stiftelser

Stiftelser regleras i stiftelselagen (1994:1220). En stiftelse uppkommer när en förmögenhetsmassa avskiljts för bestämt ändamål och denna tagits om hand av någon som åtagit sig förvalta den i enlighet med stiftelseförförordandet. Stiftelseurkunden ska vara skriftlig och undertecknad. När dessa formkrav uppfyllts är stiftelsen en juridisk person.

Länsstyrelsen i det län där stiftelsens styrelse eller förvaltare har sitt säte utövar tillsyn över stiftelser samt för ett stiftelseregister. Stiftelser som är skyldiga upprätta årsredovisning enligt stiftelselagen (bedriver näringsverksamhet eller är moderstiftelse) ska vara registrerad hos länsstyrelsen. Länsstyrelsen utövar dock inte tillsyn över mindre stiftelser (kapital under 10 basbelopp) som inte bedriver näringsverksamhet, om inte dessa stiftelser frivilligt anmäler sig.

Företrädare för en stiftelse är styrelsen eller förvaltaren. Uppgift om företrädare kan inhämtas från deklaration/särskild uppgift hos Skatteverket eller från länsstyrelsen.

Ideella föreningar

För ideella föreningar saknas lagreglering. Enligt praxis blir en ideell förening juridisk person när ett medlemsmöte (om minst tre personer) antagit stadgar om föreningens ändamål och styrelse utsetts. Detta bör framgå av ett justerat protokoll.

Eftersom föreningen blir en juridisk person i och med att ovan angivna formkrav är uppfyllda och ingen registrering krävs kan det ibland finnas behov av att före företrädartalan fastställa om föreningen verkligen är en ideell förening eller utgör någon annan associationsform.

Om ändamålet för den ideella föreningen är att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen genom att bedriva ekonomisk verksamhet är det troligen fråga om en oregistrerad ekonomisk förening. I en ideell förening måste det även finnas

möjlighet för andra än vissa bestämda personer (fysiska eller juridiska) att bli medlemmar. Om föreningen är helt sluten till bestämda medlemmar kan det troligen i stället vara fråga om ett enkelt bolag, läs mer nedan. Denna totala slutenhet får inte förväxlas med att föreningen kan vara sluten på så sätt att den som vill bli medlem måste godkännas av styrelsen eller medlemsmötet. I detta senare fall anses inte föreningen vara öppen enligt reglerna i 7 kap. 7 § IL men det är ändå en ideell förening.

Styrelsen är företrädare för en ideell förening. Av bl.a. NJA 1994 s. 170 (se avsnittet 10) framgår att företrädaransvar i princip kan göras gällande mot styrelsen i en ideell förening. Om hela styrelsen eller endast vissa medlemmar ska göras ansvariga får utredningen avgöra, dvs. vilket inflytande och vilken insyn i föreningens ekonomiska verksamhet de enskilda styrelseledamöterna haft. Ofta torde inte samma höga krav kunna ställas på samtliga styrelseledamöter i en förening som i ett aktiebolag vad gäller att de aktivt ska skaffa sig kännedom om den ekonomiska ställningen.

Dödsbo

Dödsbo är en självständig juridisk person i och med dödsfallet. Inkomstskattemässigt behandlas dock dödsboet som självständigt skattesubjekt först året efter dödsåret. Om en mervärdesskatteskyldig person avlider är dödsboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter dödsfallet, 6 kap. 4 § ML. Ett dödsbo företräds och förvaltas, om boutredningsman inte förordnats för boet med stöd av 19 kap. ÄB, av dödsbodelägarna. Vilka som är dödsbodelägare framgår av bouppteckningen.

Skatteverket har i en skrivelse den 9 oktober 2007, dnr 131 615106-07/111 uttalat följande. En dödsbodelägare kan med stöd av reglerna om företrädaransvar göras ansvarig för obetalda skatter och avgifter hos dödsboet. Skatteverkets tolkning av 12 kap. 9 § SBL är dock den att möjligheten att utverka sådant ansvar begränsar sig till att gälla sådan slutlig skatt som hänför sig till tiden efter det beskattningsår då dödsfallet inträffade och därefter förfallna obetalda slutliga skatter hos dödsboet, dvs. sådan slutlig skatt som debiteras dödsboets skattekonto det s.k. dödsbonumret. När det gäller skatter och avgifter som ska redovisas i skattedeklarationer begränsar sig möjligheten att åberopa samma ansvarsregler till att gälla de redovisningsperioder som ligger i tiden efter det att dödsfallet inträffade.

Finns i stället boutredningsman förordnad för dödsboet är det boutredningsmannen som är att se som företrädare för boet och

det är således han som i motsvarande mån, enligt reglerna om företrädaransvar, kan göras ansvarig för obetalda skatter och avgifter.

Handelsbolag

Enligt 2 kap. 17 § HBL företräder var och en av bolagsmännen bolaget om inte något annat har avtalats eller bolaget är under likvidation. För att ett handelsbolag ska anses föreligga krävs registrering i handelsbolagsregistret. Enligt 4 § handelsregisterlagen (1974:157) ska bolagsmännens fullständiga namn, personnummer eller organisationsnummer och postadresser registreras. Är bolagsman en stiftelse eller ideell förening ska styrelsen eller företrädaren för stiftelseförvaltaren vara registrerad. Det ska också vara registrerat av vem och hur firman tecknas, när firman inte får tecknas av varje bolagsman ensam.

Ansökan om registrering ska göras av samtliga bolagsmän. Är bolagsman en juridisk person görs ansökan om registrering av den legale ställföreträdaren för den juridiska personen. Om inget annat framgår av registreringen är legal ställföreträdare för den juridiska personen också legal ställföreträdare för handelsbolaget. Om en bolagsman som är juridisk person har uteslutits från firmateckningsrätt i en registrering om firma-teckning får i det enskilda fallet avgöras om detta kan anses medföra att bolagsmannens ställföreträdare inte ska anses som företrädare för handelsbolaget.

Bolagsmännen i ett handelsbolag, dvs. delägarna, svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, 2 kap. 20 § HBL.

**Ansvar enligt
12 kap. 8 a § SBL**

Skatteverket kan i ett beslut med stöd av 12 kap. 8 a § SBL ålägga bolagsmännen solidarisk betalningsskyldighet. Läs vidare i Handledningen för solidariskt ansvar i handelsbolag 2006.

Om en juridisk person är bolagsman och denne gjorts betalningsansvarig med stöd av 12 kap. 8 a § SBL uppkommer frågan om reglerna om företrädaransvar kan göras gällande om den juridiska personen inte betalar. Se avsnitt 2.3.3.

Kommanditbolag

Komplementären är legal ställföreträdare i ett kommanditbolag. Komplementären kan göras betalningsansvarig enligt vad som ovan sagts, dvs. med stöd av 12 kap. 8 a § SBL. Är komplementären en juridisk person och kvarstår ålagt ansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL som obetalt uppkommer samma fråga som ovan, dvs. kan företrädaransvar göras gällande, se avsnitt 2.3.3. En kommanditdelägare, dvs. en delägare med begränsat ansvar är inte behörig att företräda kommanditbolaget. Detta

Enkelt bolag

Ingen juridisk person

hindrar dock inte att han ges fullmakt eller registreras som prokurist.

När två eller flera personer avtalar om att samarbeta, men inte har för avsikt att bilda ett aktiebolag, handelsbolag eller kommanditbolag, har man bildat ett enkelt bolag. Ett enkelt bolag är inte en juridisk person.

Det vanligaste exemplet på ett enkelt bolag är de s.k. aktiesparklubbarna. Ett antal personer köper aktier tillsammans och uppfattar sig som medlemmar i en aktiesparklubb. Syftet är inte att bilda en juridisk person som ska äga de tillgångar som består av de inköpta aktierna, utan i stället att man ska äga dessa aktier tillsammans.

Även näringsverksamhet kan drivas i form av ett enkelt bolag. Ett exempel är att man driver verksamhet i en samägd jordbruksfastighet.

Civilrättsligt regleras enkla bolag i HBL. Personerna som avtalat om att samarbeta kallas bolagsmän.

Bolagsmännen kan vara både fysiska och juridiska personer. Bolagsmännens inbördes rättigheter och skyldigheter regleras genom avtal. Avtal som det enkla bolaget ingår är bara bindande för de bolagsmän som deltagit i avtalet. Har man väl deltagit i avtalet är man dock ansvarig såväl för sin egen del som för övriga bolagsmäns del.

Eftersom det enkla bolaget inte är en juridisk person kan det inte äga några tillgångar, inte inneha några skulder och inte föra talan inför domstol. Vinst och förluster från det enkla bolaget fördelas lika mellan bolagsmännen om de inte avtalat om annan fördelning.

Bolagsmännen i enkla bolag kan föras in i handelsregistret hos Bolagsverket om näringsverksamhet utövas i bolaget. Bolagsmännen ska då ansöka om en sådan registrering hos Bolagsverket och får då sina namn registrerade där. Något organisationsnummer eller företagsnamn registreras inte hos Bolagsverket.

Representant

Bolagsmännen kan ansöka hos Skatteverket om att en av delägarna registreras som representant för bolaget. Representanten ska i sådant fall svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänförs till verksamheten och i övrigt företräda bolaget i frågor som rör sådan skatt. För administrering av representant-

skapet får den utsedde delägaren av Skatteverket ett särskilt registreringsnummer, till vilket är kopplat ett särskilt skattekonto.

För inkomstdeklarationen och betalningen av inkomstskatten kan en representant inte utses. Det är de enskilda bolagsmännen som är ansvariga för att respektive andel deklareras och att skatten betalas. Om så inte sker kan det bli aktuellt att skönstaxera och påföra de enskilda bolagsmännen skattelltägg. Vidare kan en obetald skatt överlämnas till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

Vad gäller avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt kommer i första hand den utsedde representanten, om sådan finns, att krävas på redovisning och betalning av de skatter och avgifter som hänför sig till det enkla bolaget, se Skatteverkets ställningstagande den 29 september 2007, dnr 131 580900-07/111. Finns en sådan inte utsedd eller fullgör inte denne sin uppgift, kommer Skatteverket och Kronofogdemyndigheten i stället att vända sig till de enskilda bolagsmännen.

Det finns inga särskilda regler om solidariskt ansvar för delägare i enkelt bolag i 12 kap. SBL.

Om en bolagsman eller en utsedd representant i det enkla bolaget är en juridisk person och denne underlåter att betala skatter och avgifter som härrör från det enkla bolaget torde reglerna om företrädaransvar kunna göras gällande mot företrädaren för den juridiska personen.

2.2.4 Faktisk företrädare

Faktisk maktposition och möjlighet att påverka förvaltningen

Såsom tidigare anförts har man i förarbetena, prop. 2002/03:128 s. 24 f, uttalat att utöver legala företrädare kan det finnas även andra personer som rent faktiskt ska anses som företrädare för en juridisk person och därmed kunna bli föremål för företrädaransvar s.k. faktiska företrädare. Det avgörande för att kunna bedöma om någon är att se som en faktisk företrädare är om han/hon haft en faktisk maktposition och en möjlighet att påverka förvaltningen i den juridiska personen.

Betydande intresse och bestämmande inflytande

I praxis har man uttryckt det så att det varit avgörande om företrädaren haft ett betydande intresse och bestämmande inflytande över bolaget. Ett aktie-/andelsinnehav – eget eller närståendes – i s.k. fåmansaktiebolag har ansetts peka på att det funnits ett intresse och ett bestämmande inflytande, dvs. en

maktposition i bolaget. Om innehavet ska anses betydande beror på vilket inflytande innehavet ger, och om det också finns andra ekonomiska intressen av att verksamheten fortsätter.

När det gäller andra associationsformer t.ex. en ideell förening kan man inte tala om något civilrättsligt ägande. För att avgöra om någon ska ses som faktisk företrädare för en sådan juridisk person får andra omständigheter beaktas.

Om man t.ex. med stöd av fullmakter getts rätt att förfoga över den juridiska personens bankmedel får man anses ha haft ett bestämmande inflytande och en maktposition på så sätt att man kan betraktas som faktisk företrädare. Den som har satt en bulvan eller målvakt i sitt ställe för att inte synas utåt har naturligtvis också bestämmande inflytande. År 2002 tillkom en straffbestämmelse i den då gällande 19 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) för den som uppsåtligen medverkar till ett beslut att utse en styrelseledamot, en styrelsesuppleant, VD eller vice VD om åtgärden är ägnad att dölja vem eller vilka som utövar eller har utövat den faktiska ledningen av bolaget. Straffbestämmelsen återfinns nu i 30 kap. 1 § tredje stycket ABL.

Andra förhållanden som kan tyda på att någon ska ses som faktisk företrädare för en juridisk person är att vederbörande har ansvaret för driften eller arbetsledningen, uppträder som företrädare för företaget gentemot myndigheter eller har en sådan position att han av anställda uppfattas som högste ansvarig på företaget. Om en person företräder bolaget utåt mot kunder eller andra borgenärer indikerar det också att man har en sådan maktposition i företaget att man ska ses som faktisk företrädare.

Flera avgöranden från såväl HD som RR visar att det är fullt möjligt att göra faktiska företrädare betalningsansvariga enligt reglerna om företrädaransvar, se t.ex. RR:s avgörande RÅ 2008 ref. 75.

2.2.5 Förhållandet legal och faktisk företrädare

KRNG har i ett avgörande den 21 januari 2008, mål nr 3836-07 uttalat att en person kan anses vara faktisk företrädare för ett aktiebolag *jämte* en bestämmande legal företrädare. I målet var förhållandena sådana att LR hade avslagit Skatteverkets ansökan om företrädaransvar och anfört att i rättspraxis finns inte stöd för att två företrädare kan göras ansvariga när den legale företrädaren har en stark ställning med obestridlig kontroll över ett aktiebolags medel. Den aktiebolagsrättsliga

lagstiftningen är i sådana fall klar i frågan om var det civilrättsliga ansvaret ligger. Om lagstiftaren avsett att göra flera ansvariga i ett sådant läge när det gäller 12 kap. SBL så hade det bort komma till uttryck i lag, eftersom det är fråga om en lagstiftning som har likhet med strafflagstiftningen och därför måste tolkas restriktivt. KR, som alltså undanröjde LR:s dom, ansåg att mannen, som av HovR dömts för ekonomisk brottslighet i bolaget, var faktisk företrädare och beslutade att han solidariskt med bolaget var betalningsansvarig för obetalda skatter trots att det alltså dessutom fanns en legal företrädare som också verkat i bolaget.

Makar, sambor

Göta HovR har i en dom nr DT 143, T 269/79 uttalat vad som gäller mellan makar. I målet var fråga om två makar, där hustrun sattes in som ensam styrelseledamot eftersom mannen hade stora skatteskulder. Han var dessutom tidigare dömd för brott mot uppbördslagen. Hustrun förnekade att hon varit grovt oaktsam då skatterna inte betalades. Av mannen hade hon informerats att styrelseuppdraget enbart var en formsak och hon förstod inte att styrelseuppdraget i själva verket innebar förpliktelser för henne. Hon tillsköt inget aktiekapital och mannen kom i praktiken att svara för bolagets alla funktioner. Hon hade ingen kontorsutbildning och saknade kunskap i bokföring. När bolaget gått dåligt en tid var hustrun närvarande vid ett sammanträde med revisionsbyrån och borde då ha fått information om bolagets ekonomiska problem. Av hustruns uppgifter framgick att hon hade full insikt rörande anledningen till sitt engagemang, samt att hon vid polisförhör i januari samma år som bolaget försattes i konkurs fått sådana upplysningar att hon genast velat lämna sitt styrelseuppdrag, vilket hon dock inte gjorde. Först i november fick hustrun bolagets ekonomiska situation klar för sig. HovR ändrade TR:s dom och ålade *makarna solidarisk betalningsskyldighet*. HD meddelande inte prövningstillstånd.

Kammarrätterna har i flera avgöranden kommit till samma slutsats, se t.ex. KRNS dom den 10 oktober 2005, mål nr 4715-05.

2.3 Företrädaransvar för underlåten betalning

12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL

För att kunna göra gällande företrädaransvar med stöd av 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL för obetalda skatter och avgifter för den juridiska personen gäller det, förutom att utreda vem som är företrädare för den juridiska

personen, att också klargöra vilka skatter och avgifter enligt SBL som kvarstår som obetalda för den juridiska personen och när dessa skatter enligt SBL skulle ha betalats (förfallodagen).

2.3.1 Förfallodag

Objektivt rekvisit

Vid översynen av bestämmelserna om företrädaransvar infördes den 1 januari 2004 det nuvarande andra stycket i 12 kap. 6 § SBL. Företrädaransvaret är numera normalt knutet till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. Regeln var avsedd att vara ett förtydligande av gällande rätt, läs prop. 2002/03:128 s. 51. Med den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats avses den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. SBL och anslutande förfalldagar enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL. I avsnitt 3 i denna handledning utvecklas vidare när och hur skatter och avgifter ska vara redovisade enligt 10 kap. SBL och också när de ska vara betalda enligt 16 kap. SBL. Nedan följer några för företrädaransvar specifika kommentarer vad gäller förfalldagar m.m.

Ursprunglig förfalldag

Skatte- eller punktdекlaration

För skatt som ska som redovisas i en skatte- eller en punktskattedекlaration ska betalning finnas på Skatteverkets särskilda konto senast samma dag som deкларationen ska vara inlämnad, ursprunglig förfalldag.

Felaktigt betecknats som mervärdesskatt

Av 1 kap. 1 § tredje stycket ML framgår att belopp som i en faktura eller liknande handling betecknats som mervärdesskatt ska betalas till staten, även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen. Av 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL följer vidare att sådant belopp likställs med skatt. På grund härav är företrädare för juridisk person ansvarig för underlåten betalning av sådant med skatt likställt belopp enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL.

Ändring hänförd till sista redovisningsperioden

Beskattningsbeslut fattas normalt för varje redovisningsperiod för sig, 11 kap. 2 § SBL. Skatteverket får, när det gäller skatter som ska redovisas i en skattedекlaration, hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång till en enda redovisningsperiod, 11 kap. 2 § andra stycket SBL. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. För dessa situationer finns en speciell bestämmelse som reglerar till vilken tidpunkt företrädaransvaret ska knytas, nämligen 12 kap. 6 § tredje stycket första meningen SBL. Bestämmelsen är till sin orda-

lydelse något oklar. Skatteverket har i en skrivelse den 8 april 2005, dnr 130 199715-05/111, bedömt dels att bestämmelsen är tillämplig inte bara vid ändring av ett omprövningsbeslut utan också när Skatteverket har ändrat flera grundbeslut och hänfört skatter för flera redovisningsperioder till en enda period, dels att företrädaransvaret är knutet till den förfallodag som skulle ha gällt om skatterna skulle ha redovisats i den redovisningsperiod som skatterna har hänförs till.

**Flera
förfallodagar
samma period**

En särskild fråga när det gäller företrädaransvar gäller de skattskyldiga som har förfallodagar vid flera tillfällen i månaden. Byte av företrädare kan ha gjorts mellan förfallodagarna. Det kan också ha inträffat något som inverkar på bedömningen av förutsättningarna för företrädaransvar, t.ex. att bolaget har försatts i konkurs. I dessa fall måste tas ställning till hur stor del av det obetalda beloppet som hänför sig till respektive förfallodag.

**Tremånaders
redovisning av
mervärdesskatt**

Den 1 januari 2008 trädde nya regler i SBL i kraft rörande förlängd redovisningsperiod för mervärdesskatt (SFS 2007:1377 och prop. 2007/08:25). I den nya bestämmelsen 10 kap. 14 a § SBL stadgas att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara tre kalendermånader för den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt på beskattningsunderlag som, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 40 miljoner kronor. I 10 kap. 14 b § SBL stadgas att Skatteverket kan frånga tremånadersregeln om skattskyldig begär det eller om det finns särskilda skäl. Alltjämt gäller enligt 10 kap. 31 § första stycket SBL att den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor och som är skyldig att lämna självdeklaration enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som inte är handelsbolag eller gruppövudman, ska redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen, om Skatteverket inte beslutat annat enligt 11 §. Att redovisningsperioden för sådan mervärdesskatt utgörs av det beskattningsår som självdeklarationen avser när det gäller inkomstbeskattning framgår av 10 kap. 16 § SBL. Alltjämt gäller också enligt 10 kap. 15 § SBL att för en sådan skattskyldig som inte är skyldig att lämna självdeklaration och som därför ska redovisa mervärdesskatt i en SKD samt för handelsbolag, får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara ett helt beskattningsår. Detta gäller endast om beskattningsunderlagen

exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas uppgå till högst 200 000 kronor. En skattedeklaration med en tremånadersredovisning av mervärdesskatt ska ha kommit in till verket inom tid som anges i 10 kap. 18 § SBL. Betalningen ska enligt 16 kap. 4 § SBL ske inom samma tid, vilken således blir den ursprungliga förfallodagen i företrädaransvarshänseende. Läs mer härom i denna handledning avsnitt 3 och i Handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 10.3, 10.5 och 16.2.

Omprövningsbeslut

Om felaktiga uppgifter lämnats i en skatte- eller punktskattedeklaration eller uppgifter utelämnats kan Skatteverket efter utredning genom omprövningsbeslut komma att fastställa de riktiga beloppen. Motsvarande gäller om sådan deklaration inte lämnats. I omprövningsbeslutet anges ett datum när belopp enligt beslutet ska betalas, *förfallodag efter beslut*. Av 12 kap. 6 § SBL framgår numera uttryckligen att företrädaransvaret, förutom i vissa angivna fall, ska knytas till den ursprungliga förfallodagen. Enligt lagens ordalydelse kan betalningsskyldighet endast åläggas den som var företrädare för den juridiska personen vid den ursprungliga förfallodagen. För de fall ytterligare skatt att betala har fastställts i ett omprövningsbeslut, ska ansvarsbedömningen göras i förhållande till den ursprungliga förfallodagen, se dock vad som gäller för t.ex. tillgodoräknad mervärdesskatt m.m. i avsnitt 2.5.1.

Ändring av mervärdesskatte-redovisningen

Att den juridiska personen varit registrerad för redovisning av mervärdesskatt i självdeklaration hindrar inte att Skatteverket kan fatta ett omprövningsbeslut med utgångspunkt från att redovisning och betalning av mervärdesskatt rätteligen skulle ha skett tremånadersvis eller månadsvis enligt bestämmelserna i 10 och 16 kap. SBL. Har Skatteverket funnit att redovisningsperiod ska vara antingen tre kalendermånader eller en och i efterhand fastställt skatt i enlighet härmed utgör redovisningstidpunkterna för skattedeklarationerna de ursprungliga förfalldagar som företrädaransvar ska knytas till enligt 12 kap. 6 § SBL. Att den juridiska personen var registrerad för mervärdesskatte-redovisning i självdeklaration kan endast få betydelse vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet, se Skatteverkets skrivelse den 12 april 2005, dnr 130-199723-05/111.

Slutlig skatt

Företrädaransvaret omfattar sedan ingången av 1998 även den juridiska personens egen inkomstskatt. Detta gäller såväl debiterad preliminär skatt som slutlig skatt. Mervärdesskatt som redovisas i särskild självdeklaration omfattas av företrädaransvar.

Beträffande slutlig skatt tillämpas enligt 12 kap. 6 § tredje stycket SBL den förfallodag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket SBL, vilken är den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen.

**Omprövnings-
beslut**

För de fall ytterligare slutlig skatt att betala har fastställts i ett omprövningsbeslut, ska ansvarsbedömningen göras i förhållande till den ursprungliga förfallodagen för den slutliga skatten. Bestämmelsen infördes den 1 januari 2004 i samband med översynen av reglerna om företrädaransvar och bör tillämpas på slutlig skatt med förfallodag efter den 1 januari 2004, dvs. i praktiken fr.o.m. taxeringsår 2003.

Om något grundläggande beslut om årlig taxering inte har fattats får taxering ske genom omprövning. Den ursprungliga förfallodagen utgör härvid den dag då den slutliga skatten skulle ha betalats om ett grundläggande beslut om årlig taxering hade fattats.

Skatteverket har i en skrivelse den 3 november 2004, dnr 130-610681-04/111, bedömt att, om den juridiska personen bytt företrädare mellan den ursprungliga förfallodagen och omprövningsbeslutets förfallodag kan den nye företrädaren inte göras ansvarig för den ytterligare skatt som ska betalas till följd av omprövningsbeslutet.

**2.3.2 Skatter m.m. som inte har företrädaransvar
knutet till ursprunglig förfallodag**

**Skattetillägg,
förseningsavgift
och kontrollavgift**

För särskilda avgifter, dvs. skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift finns inga ursprungliga förfallodagar i den bemärkelse som angetts ovan beträffande annan skatt. En särskild avgift kan och ska således inte betalas på annan förfallodag än den som anges i Skatteverkets formella beslut om sådan avgift. Med hänsyn till vad som stadgas i 17 kap. 2 a § SBL om anstånd för skattetillägg är det inte ovanligt att ny förfallodag bestäms för skattetillägget.

**Debiterad
preliminär skatt**

F- och SA-skatt betalas med i förväg bestämda belopp på angivna förfallodagar enligt beslut om debitering. Läs vidare i avsnitt 3.

Anstånd i vissa fall

Den 6 mars 2009 trädde lagen (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall i kraft. Med stöd av denna lag kan en arbetsgivare, efter ansökan, få anstånd med betalning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för två redovisningsperioder. Arbetsgivaravgifter och avdragen skatt ska avse lön

som betalats ut under tiden 1 februari–31 december 2009 (dvs. skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som redovisats i skattedeklaration fr.o.m. den 12 mars 2009 t.o.m. den 18 januari 2010). Anståndet kommer att krediteras på arbetsgivarens skattekonto. Arbetsgivare som beviljats anstånd med att betala skatt kommer att få betala ränta på anståndsbeloppet. Efter det att anståndstiden gått ut beräknas kostnadsränta på obetalt belopp enligt de regler som gäller för skatt som inte betalats i tid, dvs. låg eller hög ränta beroende på underskottets storlek

Anståndsavgift

Utöver ränta kommer arbetsgivaren att få betala en särskild anståndsavgift. Anståndsavgiften beräknas på beviljat anståndsbelopp och är 0.3 % per påbörjad kalendermånad från den ordinarie förfallodagen till och med månaden för den nya förfallodagen enligt anståndsbeslutet. I prop. 2008/2009:113 s. 16 anges att anståndsavgiften likställs med skatt enligt skattebetalningslagen och att reglerna om företrädaransvar i 12 kap. SBL därmed blir tillämpliga på anståndsavgiften. Anståndsavgiften ska betalas senast den dag anståndet upphör. Både räntan och avgiften kommer att debiteras på arbetsgivarens skattekonto. Förfallodagen vid bedömningen av eventuellt företrädaransvar blir därmed den dag anståndsavgiften debiteras den juridiska personens skattekonto.

2.3.3 Skatter som har påförts juridisk person med stöd av bestämmelser i 12 kap. SBL

12 kap. 3 § SBL

Den som betalar ut ersättning till en mottagare som har eller åberopar en F-skattsedel ska inte göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter. Utbetalaren ska dock, om de är uppenbart att arbete utförts under sådant förhållande att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos uppdragsgivaren, skriftligen anmäla detta till Skatteverket (5 kap. 7 § SBL). Läs vidare i handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 13.4.

Om sådan anmälan inte gjorts får Skatteverket besluta att också utbetalaren är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten (12 kap. 3 § första stycket SBL). Förfallodagen för ett sådant ansvarsbeslut är enligt 16 kap. 6 § andra stycket SBL, 30 dagar från beslutsdagen. Skatteverket ska innan verket fattar sådant ansvarsbeslut bereda den skattskyldige tillfälle att yttra sig, se 14 kap. 1 § första stycket SBL.

Om den juridiska personen inte på förfallodagen betalar ålagt ansvar enligt 12 kap. 3 § första stycket SBL är det Skatteverkets uppfattning att det är möjligt att göra gällande företrädaransvar med stöd av 12 kap. 6 § första stycket andra

meningen SBL om företräderen för den juridiska personen uppsåtliga eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala fastställt belopp. Uppfattningen grundas på det förhållandet att aktuellt ansvarsbelopp likställs med skatt (1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL) samt att företräderen för den juridiska personen likställs med skattskyldig (1 kap. 4 § tredje stycket 9 SBL). Ursprunglig förfallodag är härvid den förfallodag Skatteverket angett i beslutet avseende den juridiska personen.

**Ansvar enligt
12:8 a § SBL**

Enligt 2 kap. 20 § HBL svarar bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt för bolagets förpliktelser. I 12 kap. 8 a § SBL stadgas att det är Skatteverket som beslutar om delägars ansvar avseende skatt enligt SBL. Det ansvar som kan åläggas bolagsman avser handelsbolagets totala skatteskuld enligt SBL, således även sanktionsavgifter och ränta. Samma sak gäller också för kommanditbolag och obegränsat ansvarig bolagsman, dvs. komplementär.

En juridisk person, i form av exempelvis ett aktiebolag (AB), kan vara delägare i ett handelsbolag (HB) eller i ett kommanditbolag (KB) och således ådra sig ett betalningsansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL för skatter och avgifter enligt SBL. Om AB inte betalar skatten på den förfallodag som bestämts i beslutet om betalningsansvar, så kan Skatteverket hos LR med stöd av 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL ansöka om betalningsansvar för den fysiske person som var företrädare för AB nämnda förfallodag. I den aktuella situationen kan verket alternativt hos LR med stöd av 12 kap. 6 § första stycket andra meningen eller 6 a § ansöka om betalningsansvar för den fysiske person som var företrädare för HB vid tiden för skattens ursprungliga förfallodag, dvs. den dag då HB ursprungligen rätteligen skulle ha betalat nu ifrågavarande skatt. Företrädare för HB är då samme fysiske person som var företrädare för det delägende AB vid sistnämnda tidpunkt.

Om företräderen i sistnämnda fall var en annan än den som är företrädare på den förfallodag som anges i beslutet om betalningsansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL, torde hinder inte föreligga för Skatteverket att hos LR simultant ansöka om betalningsansvar för båda företrädarna.

Om en andel övergår till annan utan samtycke från övriga bolagsmän blir förvärvaren delägare i bolaget utan att vara bolagsman. En sådan ägare betecknas här andelsägare. Andelsägare och kommanditdelägare har begränsat personligt ansvar. De kan därmed inte åläggas ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL och

verket kan därmed inte heller mot sådana fatta ansvarsbeslut med stöd av 12 kap. 8 a § SBL. Med hänsyn härtill kan de inte heller komma ifråga att ålägga andelsägare eller kommanditdelägare ansvar med stöd av 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL.

Om de uppträtt som faktiska företrädare för handelsbolaget eller kommanditbolaget kan de likväl bli betalningsskyldiga enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL, se NJA 1993 s. 740. Vad gäller andelsägars och kommanditdelägars rätt att delta i bolagets förvaltning eller att företräda bolaget, läs vidare i Handledningen för solidariskt ansvar i handelsbolag avsnitt 1.1.5.

2.3.4 Det subjektiva rekvisitet uppsåt eller grov oaktsamhet

Subjektiva rekvisitet

För att företrädaransvar ska kunna göras gällande enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL krävs vidare att företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt SBL. Bedömningen av det subjektiva rekvisitet ska normalt göras med utgångspunkt från förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen, se dock undantagen i avsnitt 2.3.2.

Uppsåt

En typsituation för uppsåtsfallen vid underlåten betalning är att utredningen visar att det fanns pengar på förfallodagen eller kort före förfallodagen, men att betalning trots detta underläts. Företrädaren har då medvetet valt att inte betala skatterna.

Grov oaktsamhet

Företrädaren har typiskt sett handlat grovt oaktsamt om han – med hänsyn till uppdragets närmare art och omfattning – fortsatt verksamheten trots att han insett eller bort inse att det inte skulle finnas pengar till skattebetalningen på förfallodagen. Det åligger företrädaren att fortlöpande följa upp och kontrollera den ekonomiska ställningen. Om den juridiska personen råkat ut för betalningssvårigheter, men företrädaren fortsätter driften, trots att han haft anledning att räkna med att en fortsatt drift skulle innebära en påtaglig risk att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina betalningar, så har denne handlat grovt oaktsamt, se NJA 1969 s. 326, NJA 1971 b 27, NJA 1974 s. 423.

2.3.5 Avvecklingsåtgärder

En betalningsunderlåtelse anses aldrig som uppsåtlig eller grovt oaktsam om det senast på förfallodagen har vidtagits åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av skulderna med hänsyn till samtliga borgenärers intressen.

Vid utformandet av den äldre lydelsen av 12 kap. 6 § SBL ansågs detta vara kärnan i rättspraxis vid tillämpningen av det subjektiva rekvisitet i 77 a § UBL m.fl. äldre bestämmelser, prop. 1996/97:100 s. 442 och 443.

För att besvara frågan vilka åtgärder som avses får ledning sökas i den rättspraxis som utvecklats vid prövningen av det subjektiva rekvisitet i 77 a § UBL m.fl. äldre bestämmelser.

Konkurs

Det vanligaste fallet är att den juridiska personen försatts i konkurs senast på förfallodagen, alternativt att en ansökan härom ingetts till TR senast samma dag. Det är alltså tillräckligt att åtgärderna vidtas senast på förfallodagen. Läs mer om konkursförfarande i handledningen för borgenärsarbetet 2008.

Företagsrekonstruktion

Ansökan om inledande av företagsrekonstruktion enligt FrekL får ses som en verksam åtgärd i nu aktuellt hänseende. Det är tillräckligt att företrädaren ger in ansökan om företagsrekonstruktion senast på förfallodagen. Vidare måste reglerna om betalning av skulder m.m. i en pågående företagsrekonstruktion följas. De skatter som uppkommit efter ansökan om företagsrekonstruktion ska betalas på förfallodagarna. Sker inte detta anses inte verk samma åtgärder ha vidtagits och företrädaransvar kan åläggas för samtliga obetalda belopp. Läs mer om företagsrekonstruktion i handledningen för borgenärsarbetet 2008, avsnitt 9.

Mer att läsa angående när skattefordringar anses uppkomma gå att finna i Handledningen för borgenärsarbetet 2008 avsnitt 14.3.

Betalningsinställelse

Det förekommer att betalningsinställelse används som ett självständigt instrument för skuldavveckling. En betalningsinställelse bör, för att kunna anses vara en avvecklingsåtgärd i alla borgenärs intresse, ha tillställts samtliga borgenärer.

Liksom vid en företagsrekonstruktion ska, efter betalningsinställelsen, uppkomna löpande skatter redovisas och betalas. En betalningsinställelse ger inte skydd mot den juridiska personens borgenärer. Tvärtom utgör betalningsinställelsen presumtion för konkurs enligt 2 kap. 8 § KonkL. En borgenär kan när som helst inge en konkursansökan. Det avgörande för frågan om företrädarens ansvarsfrihet är vilka åtgärder som vidtagits efter betalningsinställelsen. En betalningsinställelse kan följas av en ansökan om företagsrekonstruktion, ett förslag till underhandsackord eller en konkursansökan, vilka alla kan

**Skattebetalning
under rekonstruk-
tion eller betal-
ningsinställelse**

vara verksamma åtgärder. Läs mer om underhandsackord i Handledningen för borgenärsarbetet 2008, avsnitt 10.

En ansökan om företagsrekonstruktion eller en betalningsinställelse gör uteblivna betalningar på kommande förfallodagar ursäktliga under förutsättning att skulderna har uppkommit före ansökan om företagsrekonstruktion eller före betalningsinställelsen. Skulder som har uppkommit och förfallit till betalning före ansökan om företagsrekonstruktion eller en betalningsinställelse påverkas inte, utan är sådana skulder som antagligen kommer att ingå i ett framtida ackord, offentligt eller underhandsackord. Läs mer i Handledningen för borgenärsarbetet 2008 avsnitt 9.2 och 10.

Exempel 1

En juridisk person, med ett beskattningsunderlag till mervärdesskatt på högst 40 miljoner och som därför har tremånadersredovisning av mervärdesskatt (10 kap. 18 § SBL), ansöker om företagsrekonstruktion eller beslutar om betalningsinställelsen den 1 maj. Detta medför att betalningsskyldighet inte kan åläggas företrädare för underlåten betalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för april med förfallodag 12 maj, av mervärdesskatt för januari–mars med förfallodag 12 maj.

Exempel 2

Om en juridisk person, som redovisar mervärdesskatt per kalendermånad, ansöker om företagsrekonstruktion eller beslutar om betalningsinställelse den 1 mars medför det att betalningsskyldighet inte kan åläggas företrädaren för underlåten betalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för februari med förfallodag 12 mars, av mervärdesskatt för januari med förfallodag 12 mars, av mervärdesskatt för februari med förfallodag 12 april och av slutlig skatt avseende föregående års taxering med förfallodag 12 mars.

Skuld avseende avdragen skatt och arbetsgivaravgifter anses uppkommen vid löneutbetalningen, mervärdesskatt och punktskatt vartefter transaktionerna utförs, skuld avseende slutlig skatt vartefter transaktionerna utförs eller vid inkomstårets utgång och F- och SA-skatteskulder på förfallodagen. Skuld avseende skattetillägg får anses uppkommen vid tidpunkten för det oriktiga eller underlåtna uppgiftslämnandet. Vid ansökan om företagsrekonstruktion eller vid betalningsinställelse kan

av praktiska skäl accepteras att mervärdesskatt och F-/SA-skatt proportioneras utifrån antalet dagar före respektive efter åtgärden. Läs vidare om skattefordringars uppkomst i handledningen för borgenärsarbetet 2008 avsnitt 14.3.

**Sena betalningar
till Skatteverket**

Det händer att en företrädare för en juridisk person inte betalar förfallna skatter och avgifter till Skatteverket på förfallodagen men gör en betalning av förfallna skatter i början av nästkommande avstämningsperiod. Därefter, innan nya, andra skatter förfaller till betalning, vidtar företrädaren en s.k. verksam avvecklingsåtgärd för den juridiska personen. Skatteverket har gjort den bedömningen, sett ur ett företrädaransvarsperspektiv, att det inte är möjligt att i denna situation vinna framgång i en företrädarprocess i domstol. Företrädaren har ju gjort exakt vad på honom ankommer, nämligen betalat förfallna skatteskulder, låt vara icke på förfallodagen men mycket snart därefter, innan andra skatter förföll till betalning samt vidtagit en verksam avvecklingsåtgärd. Skatteverkets uppfattning stöds av en dom från KRNSU den 23 december 2008, mål nr 3044-08.

2.3.6 Företrädares möjlighet att undgå ansvar i övrigt

Även om företrädaren inte vidtagit sådan avvecklingsåtgärd som anges i föregående avsnitt så kan han likväl undgå betalningsansvar i vissa fall.

Allt sedan bestämmelserna om företrädares personliga betalningsansvar infördes har frågorna om betalningsskyldighet, jämkning och eftergift givit upphov till en omfattande rättspraxis. Den praxis som utvecklats fram till införandet av SBL får numera, sedan det subjektiva rekvisitet återinförts 2004, uppfattas vara vägledande både vid bedömningen av om det är uppfyllt eller om särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten med stöd av 12 kap. 6 b § SBL föreligger. Läs vidare om befrielse i avsnitt 2.8.

Vid en genomgång av praxis är det svårt att klart se hur gränserna har dragits mellan omständigheter som gör att grov oaktsamhet eller uppsåt inte anses föreligga och vad som ska ge befrielse helt eller delvis. Resonemangen glider in i varandra när det gäller frågor om inflytande och ekonomiskt intresse i företaget m.m.

**Anledning att
räkna med att
skatten skulle
betalas i rätt tid**

HD har bedömt att om en företrädare haft anledning att räkna med att skatten skulle kunna betalas i rätt tid har uppsåt eller grov oaktsamhet inte ansetts föreligga. Se NJA 1976 b 29 (annan person än företrädaren förskingrat medel avsedda för

skatteinbetalning) och NJA 1977 s. 711 (välgrundade förväntningar om banklån). HD har också ansett att företräderen inte förfarit grovt oaktsamt om fråga varit om rena förbi-seenden, NJA 1960 s. 238 och NJA 1971 b 27. Ursäktlighet föreligger dock endast om företräderen vidtar åtgärder i samtliga borgenärers intressen, så fort han får kännedom om de omständigheter som förhindrat betalning och inser att betalningen inte kan fullgöras.

Graden av inflytande

HD har gjort ett principuttalande av innebörd att en legal företrädare inte kan undgå ansvar enbart på den grunden att uppdraget varit av endast formell natur, men graden av inflytande i den juridiska personen har ändå påverkat gränsen för när företräderen borde ha haft anledning att misstänka att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna (NJA 1974 s. 297 och NJA 1973 s. 587).

Vid vilken tidpunkt en företrädare borde ha förstått att skatten inte kommer att kunna betalas, varierar bl.a. beroende på företrädarens arbetsuppgifter. En ensam bolagsledare bör givetvis på ett tidigare stadium kunna inse bolagets dåliga ekonomiska ställning än en styrelseledamot, som i realiteten inte alls har med bolagets drift att göra.

Skälig anledning att underlåta att betala skatten

Om man kan konstatera att det ålegat företräderen att ha haft kännedom om de ekonomiska förhållandena, dvs. att han borde ha insett att skatten kanske inte skulle kunna betalas, har företräderen ändå under vissa omständigheter kunnat undgå betalningsansvar (trots att avvecklingsåtgärder inte vidtagits). HD har i några domar bedömt att det subjektiva rekvisitet inte varit uppfyllt om företräderen haft skälig anledning att underlåta att betala in skatten. Se NJA 1981 s. 1014 och NJA 1994 s. 170, där berörda myndigheter manade till fortsatt drift och godtog att skatterna inte betalades i tid och NJA 1985 s. 13 där företräderen vilseleddes av en på obeståndsrättens område erfaren advokat.

De ursäktliga omständigheterna ska föreligga på förfallodagen. Att anstånd medges i efterhand på grund av betalningssvårigheter eller att Kronofogdemyndigheten medger en avbetalningsplan påverkar inte bedömningen av företrädarens eventuella uppsåt eller grova oaktsamhet på förfallodagen. Ett beviljat betalningsanstånd enligt 17 kap. 2 § första stycket. SBL, dvs. då det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, kan däremot påverka bedömningen av dessa subjektiva rekvisit, läs mera i avsnitt 2.7.2.

Oredovisad skatt	Har företrädaren medvetet lämnat oriktiga uppgifter i den juridiska personens skattedeklaration så att skatten blivit för låg eller har han underlåtit att deklarerat, så har han också haft uppsåt att inte betala skatten på den ursprungliga förfalldagen.
Svårbedömd skattefråga	Företrädaren kan tänkas invända att det inte i efterhand kan krävas av honom att han på den ursprungliga förfalldagen redovisade och betalade skatten. Endast om anledningen till den uteblivna redovisningen är att det verkligen var en objektivt sett svårbedömd skattefråga kan denna invändning beaktas. Exempelvis kan detta ha framkommit genom att anstånd medgetts i avvaktan på omprövning eller överklagande eller genom att skattetillägg inte har påförts. Under sådana förhållanden torde det normalt inte föreligga grov oaktsamhet. Motsvarande gäller för svårbedömda frågor i en självdeklaration. Det kan föreligga särskilda omständigheter vid deklarationstillfället som gör att underlåtenheten att lämna riktiga uppgifter inte kan bedömas som grovt oaktsam. Det kan ha funnits subjektiva grunder för en felaktig värdering av tillgångar eller skulder. Okunnighet om innehållet i en rättsregel eller om dess existens kan inte annat än i undantagsfall frita företrädaren från ansvar.
Okvalificerad	Otillräckliga personliga kvalifikationer i det enskilda fallet bör inte tillmätas någon större betydelse, jämför kraven på bolagets styrelse i 8 kap. 4 § ABL. Om således skatten, beroende på slarv eller på att företrädaren inte tillräckligt noga satt sig in i skattereglerna, har redovisats felaktigt och till följd av detta inte inbetalts, bör betalningsskyldighet kunna åläggas.
Flera företrädare	Finns flera företrädare med bestämmande inflytande vid tidpunkten för den ursprungliga förfalldagen får varje företrädares handlande eller underlåtenhet bedömas utifrån det uppdrag och det ansvar han har haft. Har den juridiska personen bedrivit verksamhet utan att överhuvudtaget redovisa skatt bör samtliga företrädare kunna åläggas ansvar. Det har ålegat dem att kontrollera att skatt redovisades. Om den juridiska personen hade betalningssvårigheter eller missköts på annat sätt redan vid den ursprungliga förfalldagen finns det anledning att ställa särskilda krav på kontroll från företrädarnas sida. Gäller det en enstaka oriktig uppgift i en deklaration från en juridisk person med välordnad administration, torde andra företrädare än den som upprättat deklarationen kunna bli

betalningsskyldiga endast om det faktiskt framgår av styrelseprotokoll eller på annat sätt att de varit medvetna om att deklarationen skulle kunna vara felaktig.

2.4 Företrädaransvar för den juridiska personens underlåtenhet att göra skatteavdrag för anställda

Den grundläggande bestämmelsen om skatteavdrag finns i 5 kap. 1 § SBL. Där stadgas att den som betalar ut ersättning för bl.a. arbete är skyldig att göra skatteavdrag vid varje tillfälle då utbetalning sker. Redovisningen av den avdragna skatten ska ske i en skattedeklaration, 10 kap. SBL och betalningen ska erläggas samtidigt därmed enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL. Läs vidare om skatteavdrag i handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 6.

Enligt 12 kap. 1 § första stycket SBL blir utbetalare betalningsskyldig på grund av sin underlåtenhet att göra skatteavdrag. Utbetalarens ansvar fastställs genom omprövningsbeslut, 11 kap. 19 § SBL. Läs mer om detta ansvar i handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 13.2.2.

12 kap. 6 § första stycket första meningen SBL

Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § SBL jämte ränta (12 kap. 6 § första stycket första meningen SBL). I 12 kap. 1 § andra stycket SBL finns bestämmelser om att även den som tagit emot ersättning för arbete, ränta eller utdelning kan göras betalningsskyldig för belopp som avser underlåtet skatteavdrag. Läs mer i handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 13.2.4.

Sammanfattningsvis innebär alltså detta att vid underlåtet skatteavdrag kan i vissa fall tre olika personer bli betalningsskyldiga för samma skattebelopp, nämligen utbetalaren (kan vara en juridisk person) (12 kap. 1 § första stycket SBL), betalningsmottagaren (12 kap. 1 § andra stycket SBL) och den juridiska personens företrädare (12 kap. 6 § första stycket, första meningen SBL).

Svarta löner

Sedan F-skattesystemet infördes har risken för en uppdragsgivare att missbedöma skyldigheten att göra skatteavdrag för uppdragstagare minskat. När en juridisk person betalat ut lön eller ersättning utan att göra föreskrivet skatteavdrag och betal-

**Svårbedömd
skattefråga**

ningsskyldighet har påförts, torde företrädaren oftast ha handlat med uppsåt, dvs. arbetsgivaren och den anställda har avtalat om svarta löner. Han kan då också dömas för skatteavdragsbrott enligt 6 § skattebrottslagen (1971:69). Även grov oaktsamhet kan föranleda straff.

Framför allt när det gäller idrottsföreningar har det förekommit ärenden där invändningar har gjorts om att skyldighet inte har förelegat att göra skatteavdrag på utbetalningar till personer bosatta utomlands. Det förekommer också att det sker s.k. genomsyn av bolag med F-skattsedel. Har frågan verkligen varit svårbedömd kan det inte bli fråga om grov oaktsamhet. Det gäller t.ex. om anstånd har medgetts med betalning av skatten därför att det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala den efter omprövning eller överklagande. Har å andra sidan skattetillägg påförts och underlåtenheten berott på att företrädaren inte satt sig in i skattereglerna bör betalningsskyldighet kunna åläggas.

När det gäller möjligheten att göra gällande företrädaransvar för en juridisk persons underlåtna skatteavdrag enligt 12 kap. 6 § första stycket första meningen SBL har verket i en skrivelse den 8 december 2004, dnr 130 711556-04/111 uttalat följande. För att företrädaransvar ska kunna göras gällande beträffande ett underlåtet skatteavdrag krävs dels att företrädaren kan hållas ansvarig för underlåtenheten att innehålla skatt, dels att företrädaren var ansvarig för inbetalningen av den juridiska personens skatt vid den tidpunkt då skatten skulle ha betalats, om skatteavdraget rätteligen hade gjorts. Vidare gäller att om en relevant avvecklingsåtgärd vidtagits dessförinnan så går företrädaransvar inte att göra gällande. Vad som ska ses som en relevant avvecklingsåtgärd se avsnitt 2.3.5.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att det subjektiva rekvisitet är uppfyllt. I rättspraxis har ansetts att de subjektiva rekvisiten har samma innehåll vid fråga om betalningsskyldighet som beträffande straffansvar, prop. 2002/03:128 s. 25. Även om straffbestämmelsen för underlåtenhet att betala avdragen skatt är avskaffad sedan den 1 november 1997 bör allmänna straffrättsliga principer kunna vara vägledande. När det gäller uppsåtlig eller grovt vårdslös underlåtenhet att göra skatteavdrag finns såsom tidigare sagts en straffbestämmelse i 6 § skattebrottslagen.

2.5 Mervärdesskatt

2.5.1 Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisats i skattedeklaration

12 kap. 6 a § SBL

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta, 12 kap. 6 a § SBL.

Bestämmelsen tillkom därför att den tidigare ansvarsbestämmelsen för underlåten betalning av mervärdesskatt i 48 a § i 1968 års ML, inte ansågs gälla vid underlåtenhet att betala belopp som tidigare, på grund av felaktiga uppgifter från företrädaren, återbetalats eller på annat sätt tillgodoförts den skattskyldige, och som till följd av ett senare beskattningsbeslut återkrävs av Skatteverket, prop. 1993/94:50 s. 291.

Av 1 kap. 4 § andra stycket 2 SBL framgår att ett belopp som betalas tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket är att likställa med skatt. Skatteverket kan inte betala tillbaka belopp till en skattskyldig med mindre denne dessförinnan betalat in motsvarande belopp till verket. Härav följer att överskjutande ingående mervärdesskatt aldrig kan betalas tillbaka, dvs. återbetalas till en skattskyldig, eftersom denne aldrig har betalat in den ingående skatten till Skatteverket utan har skatten i stället betalats till fakturautställaren/säljaren. Den adekvata benämningen är följaktligen att Skatteverket utbetalar överskjutande ingående mervärdesskatt till den skattskyldige (prop. 2005/06:44 s. 34). När lagstiftaren i dessa situationer i såväl SBL som ML använder begreppet återbetalning, så är detta alltså inte en korrekt benämning på Skatteverkets åtgärd, som i stället rätteligen utgör en utbetalning.

Subjektiva rekvisitet

När företrädaransvar ska göras gällande med stöd av 12 kap. 6 a § SBL krävs att företrädaren har lämnat oriktig uppgift som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp. De subjektiva rekvisiten bör då knyta an till lämnandet av den oriktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet till myndigheten, prop. 1993/94:50 s. 292.

Bestämmelsen i 12 kap. 6 a § SBL avser situationen att den oriktiga uppgiften lämnats i en deklaration. Bestämmelsen motsvarar i princip tidigare 16 kap. 17 § tredje stycket ML. I förarbetena till den tidigare bestämmelsen påpekades att betalningsansvaret omfattade inte bara belopp som faktiskt återbetalas till den skattskyldige utan även belopp som kvittas eller i föreskriven ordning avräknas, prop. 1993/94:50 s. 291. Detsamma gäller efter införandet av SBL. I förarbetena till SBL anges att den juridiska personen avses kunna åläggas betalningsskyldighet för det för mycket återbetalda beloppet, prop. 1996/97:100 s. 592. Ett sådant belopp ska registreras på den juridiska personens skattekonto. I den mån registreringen medför att det uppkommer ett underskott på skattekontot kan företräderen göras betalningsskyldig för beloppet. Vad som här sägs i propositionen bör förstås så att företrädaransvar blir aktuellt inte bara när återbetalning gjorts till den juridiska personen, utan även när beloppet använts för kvittning eller avräkning mot restförda skulder.

I 15 kap. 1 § andra stycket SBL anges när en oriktig uppgift ska anses föreligga. Bestämmelsen rör påförande av skattetillägg men får anses relevant även för bedömningen av företrädaransvar. Har skattetillägg påförts i samband med ett återkrav av för mycket tillgodoförd överskjutande ingående mervärdesskatt får därmed också förutsättningar för företrädaransvar anses föreligga. Detta innebär inte att företrädaransvar är uteslutet om skattetillägg inte påförts. Skattetillägg ska i vissa fall inte tas ut även om oriktig uppgift lämnats, t.ex. om den skattskyldige gjort en frivillig rättelse, 15 kap. 7 § punkt 3 SBL. En sådan åtgärd saknar betydelse i företrädaransvarshänseende, så länge det återkrävda beloppet kvarstår obetalt.

Företrädarens möjligheter att exculpera sig

Med hänsyn till att det subjektiva rekvisitet i 12 kap. 6 a § SBL bygger på att företräderen har lämnat oriktig uppgift, är möjligheterna för företräderen att exculpera sig, dvs. styrka att ha inte förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt, inte desamma som vid ansvar enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL. De verksamma åtgärder som en företrädare kan vidta vid underlåten betalning enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL, se avsnitt 2.3.5, för att undgå betalningsansvar torde inte vara aktuella för att undgå ansvar enligt 12 kap. 6 a § SBL.

2.5.2 Exempel

Eftersom förutsättningarna för att ådömas betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 a § SBL skiljer sig från förutsättningarna för att ådömas ansvar enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL, lämnas nedan följande fyra exempel. I en ansökan om företrädaransvar, där de båda bestämmelserna görs gällande, måste det nämligen anges hur ett obetalt belopp fördelar sig mellan de olika ansvarsgrunderna, dvs. vad som är hänförligt till 6 § första stycket andra meningen resp. 6 a §.

Exempel 1

Skattedeklaration för mars

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	80 000 (oriktig uppgift 80 000)
Att betala	20 000

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	0
Att betala	100 000

Skattskyldig har lämnat oriktig uppgift på 80 000. Skattetillägg har påförts i samband med omprövningsbeslutet. Den oriktiga uppgiften har dock inte lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt (ÖIM) med ett för stort belopp. Företrädaransvar enligt 12 kap. 6 a § SBL kan därmed inte aktualiseras.

Skattskyldig skulle rätteligen ha betalat 100 000 i mars men har bara betalat 20 000. Om betalning inte sker på den nya förfallodagen i juli och uppsåt eller grov oaktsamhet anses föreligga, kan företrädare i stället åläggas ansvar enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL på mellanskillnaden 80 000 och beslutat skattetillägg. Ansvar på mellanskillnaden åläggs den som var företrädare på den ursprungliga förfalldagen i mars. Ansvar för skattetillägget åläggs den som var företrädare när skattetillägget skulle betalas, se avsnitt 2.3.2.

Exempel 2

Skattedeklaration för mars

Utgående mervärdesskatt	100 000 (oriktig uppgift 30 000)
Ingående mervärdesskatt	150 000
Att återfå	50 000

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	130 000
Ingående mervärdesskatt	150 000
Att återfå	20 000

Skattskyldig har lämnat oriktig uppgift på 30 000 vilket lett till att den juridiska personen tillgodoräknats ÖIM med 50 000 i stället för rätteligen 20 000, dvs. med 30 000 för mycket. Skattetillägg har påförts den juridiska personen i samband med omprövningsbeslutet. Företrädaransvar kan åläggas företrädaren eftersom denne uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat en oriktig uppgift på 30 000 enligt 12 kap. 6 a § SBL. Ansvar åläggs den företrädare som lämnat den oriktiga uppgiften i mars.

Den för mycket erhållna skatten enligt omprövningsbeslutet 30 000 förfaller till betalning i juli. Om betalning då inte erläggs kan företrädaransvar likväl inte aktualiseras, eftersom 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL förutsätter att företrädaren har underlåtit att betala skatt på den ursprungliga förfallodagen. I mars fanns dock ingen skatt att betala ens efter omprövningen i juni. Ansvar för påfört obetalt skattetillägg kan med stöd av 12 kap. 6 § första stycket andra meningen åläggas den som var företrädare när skattetillägget skulle betalas enligt omprövningsbeslutet, se avsnitt 2.3.2.

Exempel 3

Skattedeklaration för mars

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	130 000 (oriktig uppgift 50 000)
Att återfå	30 000

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	80 000
Att betala	20 000

Skattskyldig har lämnat oriktig uppgift om 50 000, vilket lett till att den juridiska personen tillgodoräknats ÖIM med 30 000 för mycket. Skattetillägg påfördes vid omprövningsbeslutet. Företrädaransvar kan åläggas på 30 000 enligt 12 kap. 6 a § SBL. Ansvar åläggs den företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat den oriktiga uppgiften i mars.

Skatt att betala pga. omprövningsbeslutet är 50 000, motsvarande dels felaktigt återbetald mervärdesskatt 30 000, dels skatt att betala 20 000. Därtill ska ett skattetillägg betalas. Om skatten 50 000 som förfaller till betalning i juli inte betalas kan företrädaransvar åläggas också enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL, dock högst med det belopp som rätteligen skulle ha betalats på den ursprungliga förfallodagen i mars, dvs. 20 000. Ansvar för obetalt skattetillägg åläggs den som var företrädare när skattetillägget skulle betalas enligt omprövningsbeslutet, se avsnitt 2.3.2.

Exempel 4

Skattedeklaration för mars

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	100 000 (oriktig uppgift 100 000)
Att återfå/betala	0

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	0
Att betala	100 000

Skattskyldig har lämnat oriktig uppgift om 100 000 men detta har inte lett till att den juridiska personen tillgodoräknats ÖIM med ett för stort belopp. Företrädaransvar enligt 12 kap. 6 a § SBL kan därmed inte aktualiseras.

Skattskyldig skulle rätteligen ha betalat 100 000 i mars men har inte betalat någonting. Om betalning inte sker på den nya förfallodagen i juli och uppsåt eller grov oaktsamhet kan anses

föreligga, så kan företrädaransvar i stället åläggas enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL på "mellanskillnaden" 100 000. Ansvar åläggs den som var företrädare på den ursprungliga förfalldagen i mars. Ansvar för skattetillägget som påförts den juridiska personen vid omprövningsbeslutet åläggs den som var företrädare när skattetillägget enligt omprövningsbeslutet skulle betalas, se avsnitt 2.3.2.

Observera att betalningsansvaret för en företrädare enligt 12 kap. 6 a § inte är begränsat till oriktig uppgift som lämnats i skattedeklaration, på sätt illustreras av exemplen ovan, utan omfattar detta ansvar även företrädare som lämnat oriktig uppgift i inkomstdeklaration. Om sådan oriktig uppgift har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp, kan företrädaransvar således aktualiseras och detta alldeles oavsett om den oriktiga uppgiften vid avstämningen av slutlig skatt inte resulterat i "överskjutande skatt" utan i stället i lägre "kvarstående skatt."

2.5.3 Återkrav av felaktigt utbetald mervärdesskatt efter särskild ansökan

Vissa utländska företagare som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt men som ändå är berättigade till utbetalning av sådan skatt och därför ska vara registrerade, får ansöka om utbetalning genom att redovisa aktuellt belopp i rutan för ingående mervärdesskatt i deklarationen. Företrädare för sådana företag, i den mån de är juridiska personer, kan bli betalningsskyldiga enligt 12 kap. 6 a § SBL i enlighet med vad ovan sagts beträffande företagare som är skattskyldiga till mervärdesskatt. Ansvar för skattetillägg åläggs den som var företrädare när skattetillägget skulle betalas enligt omprövningsbeslutet.

I den mån utbetalning av erlagd ingående mervärdesskatt till utländska företagare inte skett på grund av yrkande i deklaration, utan i stället skett genom det särskilda ansökningsförfarande som föreskrivs i 19 kap. 2–4 §§ ML, och det sedermera framkommer skäl att ompröva sådant beslut, dvs. besluta om återkrav av utbetalt belopp med stöd av 19 kap. 7 § ML, är det Skatteverkets uppfattning att lagstöd inte finns att ålägga företrädare för den återbetalningsskyldige juridiska personen betalningsansvar vare sig med stöd av 12 kap. 6 eller 6 a § SBL. Skälet till detta är att aktuellt belopp inte utgör skatt i SBL:s mening och i ML finns inte heller någon hänvisning till reglerna om företrädaransvar i SBL.

2.6 Punktskatt

2.6.1 Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande punktskatt som redovisats i punktskatte-deklaration

Punktskatter redovisas som tidigare beskrivits i detta avsnitt och i avsnitt 3 i en punktskattedeklaration. Vid redovisning av t.ex. alkoholskatt tillämpas bruttoredovisning. Detta innebär att skatt ska redovisas för alla varor för vilka skattskyldighet har inträtt. Den skattskyldige kan också i vissa fall göra korri-gerande avdrag i en punktskattedeklaration. Det kan också inträffa att skattskyldig i en punktskattedeklaration redovisar avdrag som överstiger skattens bruttobelopp, överskjutande punktskatt (begreppet infördes i samband med att punkt-skatterna infogades i skattekontosystemet, se prop. 2001/02:127 s. 133 och 134).

Precis som redovisats i avsnitt 2.5.1, som avser återbetalning av tillgodoräknad överskjutande ingående mervärdesskatt, kan det givetvis också vid återbetalning av överskjutande punkt-skatt blir fråga om att genom ett omprövningsbeslut återkräva felaktigt återbetald sådan. Frågan är om ett företrädaransvar kan aktualiseras om ett sådant återkrav riktas mot en juridisk person och denne inte betalar beloppet i fråga. Som framgår av formuleringen i 12 kap. 6 a § SBL är denna bestämmelse begränsad till att gälla just företrädaransvar vid återbetalning av *tillgodoräknad ingående mervärdesskatt* och inte motsvarande överskjutande punktskatt. Med utgångspunkt från de exempel som lämnats ovan i avsnitt 2.5.2 går det alltså inte att göra gällande företrädaransvar för felaktigt återbetald över-skjutande punktskatt med stöd av 12 kap. 6 a § SBL. Däremot kan företrädaransvar aktualiseras med stöd av 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL för punktskatt, om rättelsen innebär att punktskatt rätteligen skulle ha erlagts på den ursprungliga förfallodagen. Sådant ansvar kan komma ifråga även om rättelsen inte skulle innebära att punktskatt rätteligen skulle ha erlagts på den ursprungliga förfallodagen, nämligen om återkrävt belopp inte avser belopp som Skatteverket felaktigt utbetalat till den skattskyldige utan belopp som verket felaktigt återbetalt till denne. Distinktionen mellan *utbetalat* och *återbetalat* framgår av avsnitt 2.5.1 tredje stycket, som i sin tur i detta avseende hänvisar till prop. 2005/06:44 s. 34. I en skrivelse den 11 april 2005, dnr 130 199721-05/111, har Skatteverket inte beaktat denna distinktion. Skrivelsen

avspeglar därför inte i alla delar den inställning Skatteverket numera har till den aktuella problematiken.

2.6.2 Återkrav av felaktigt utbetald punktskatt efter särskild ansökan

Personer som inte är skattskyldiga till viss punktskatt kan ändå vara berättigade till återbetalning av sådan skatt från Skatteverket. Den som är återbetalningsberättigad på punktskatteområdet är enligt 1 kap. 4 § tredje stycket 7 SBL visserligen att likställa med skattskyldig, men är enligt prop. 2001/02:127 s. 139 likväl inte skyldig att lämna punktskattedeklaration. Han ska i stället yrka återbetalning av punktskatt genom att ge in en särskild ansökan. Om en sådan ansökan resulterar i att för mycket skatt utbetalas, så kan Skatteverket genom ett omprövningsbeslut återkräva det felaktigt utbetalda beloppet. Eftersom det felaktigt utbetalda beloppet regelmässigt betalats in av annan person, så utgör den åtgärd som Skatteverket gjort inte en sådan återbetalning som medför att beloppet likställs med skatt enligt 1 kap. 4 § andra stycket 2 SBL, utan är fråga i denna situation i stället om en utbetalning av aktuellt belopp. Då återkravet således inte gäller skatt i SBL:s mening, kan betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL inte komma i fråga. Att betalningsansvar enligt 12 kap. 6 a § inte heller kan aktualiseras, beror på att detta lagrum bara gäller felaktigt tillgodoräknad ingående mervärdesskatt.

2.7 Företrädaransvaret är accessoriskt

2.7.1 Allmänt

Företrädaransvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. En fordran mot företrädaren är alltså beroende av huvudfordringens bestånd. Om huvudfordringen bortfaller eller sätts ner minskar företrädarens ansvar i motsvarande mån, prop. 2002/03:128 s. 37. Undantag härifrån kan dock gälla enligt lag. I preskriptionshänseende föreligger således inget fullständigt accessoriskt förhållande mellan huvudfordringen och företrädaransvarsfordringen, se avsnitt 9.

2.7.2 Betydelsen av betalningsanstånd

Den juridiska personen kan få anstånd med betalning av en skatt eller avgift enligt 17 kap. SBL. Betalningsanståndet innebär en tillfällig betalningsbefrielse men påverkar i sig inte skattefordringens bestånd. Vilken verkan ett betalningsanstånd har för bedömningen av företrädaransvaret anges inte i

ansvarsbestämmelserna i 12 kap. SBL. Frågan har heller inte behandlats närmare i lagförarbetena. I prop. 2002/03:128 s. 37 finns, i samband med en redogörelse för vad som gäller innan den grundläggande skattefrågan prövats, ett uttalande om att företrädaransvar inte kan göras gällande om den juridiska personen har anstånd med betalning. Dock berörs inte under vilka förutsättningar ett sådant hinder uppkommer och om det är bestående eller endast har tillfällig verkan, i avvaktan på skattefrågans slutliga prövning.

I en skrivelse den 5 april 2005, dnr 130 191142-05/111 har Skatteverket gjort följande ställningstagande.

**Anståndsbeslut
senast på den
relevanta
förfallodagen**

Betalningsanstånd för en viss skatt eller avgift, som medges *senast på de förfallodagar* som anges i 12 kap. 6 § andra och tredje styckena SBL förhindrar företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL under anståndstiden. I dessa fall har någon underlåten betalning av skatte- eller avgiftsbeloppet inte förekommit från företrädarens sida.

Skatteverket anser i dessa fall att företrädaransvaret i stället ska knytas till förfallodagen vid anståndstidens utgång. Att 12 kap. 6 § andra stycket endast hänvisar till 10 och 16 kap. SBL och inte till 17 kap. kan förklaras av att detta stycke endast syftar till att klargöra vad som ska gälla när det finns flera förfallodagar för en viss skatt eller avgift. När det beträffande skatt som fastställts efter omprövning eller överklagande finns både en ursprunglig förfallodag och en senare faktisk förfallodag klargörs således att det är omständigheterna vid den ursprungliga förfallodagen som är relevanta för bedömningen av ansvarsfrågan. En hänvisning till anståndsbestämmelserna i 17 kap. är då också obehövlig. Finns det vid bedömningen av företrädaransvaret endast en förfallodag att beakta är förhållandet ett annat. Har skyldighet att betala vid denna förfallodag aldrig förelegat till följd av att betalningsanstånd meddelats bör frågan om personligt ansvar på grund av underlåten betalning i stället knytas till den senare förfallodag som bestämts genom betalningsanståndet.

**Anståndsbeslut
efter den relevanta
förfallodagen**

Finns det inget beslut om anstånd senast på den ursprungliga förfallodagen inträder i princip ett personligt ansvar för företrädarna, förutsatt att de inte före ansvarstidpunkten vidtar andra ansvarshindrande åtgärder enligt vad som anges i avsnitt 2.3.5.

Ett betalningsanstånd som medges *efter den förfallodag* till vilken företrädaransvaret är knutet medför i princip ingen befrielse från ansvaret. Har de omständigheter som grundar ett

företrädaransvar inträffat och beviljas den juridiska personen senare anstånd med att betala skatten är det Skatteverkets uppfattning att det personliga betalningsansvaret kvarstår.

Dock kan ansvarsfrågan inte initieras, varken enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL, så länge den juridiska personen har anstånd med betalning av skatten respektive det återkrävda beloppet. Om det vid anståndstidens utgång står klart att skatten inte kommer att sättas ner eller betalas kan företrädaransvaret göras gällande.

**Ansökan före
den relevanta
förfallodagen**

Har anstånd sökts före den enligt 12 kap. 6 § SBL relevanta ansvarstidpunkten kan detta, beroende på omständigheterna, eventuellt innebära att underlåtenheten att betala på förfallodagen inte kan läggas företräddaren till last som uppsåt eller grov oaktsamhet. Om anståndsansökan avslås måste dock alltid betalning ske omgående för att företrädaransvar inte ska inträda, alternativt ansvarshindrande åtgärder i övrigt vidtas enligt vad som anges i avsnitt 2.3.5

**Bevisvärde
beträffande
det subjektiva
rekvisitet**

Att ett betalningsanstånd som meddelas efter den ursprungliga förfallodagen i princip inte befriar från företrädaransvar behöver inte betyda att ett sådant anstånd helt saknar betydelse i företrädaransvarsfrågan. Antag att skatten fastställts i efterhand genom omprövning, att överklagande skett och att betalningsanstånd medgetts enligt 17 kap. 2 § första stycket 2 SBL på grund av att det är tveksamt om den juridiska personen kommer att bli skyldig att betala skatten. Även om skatten skulle komma att kvarstå efter överprövningen kan det, beroende på omständigheterna, vara svårt att hävda att underlåtenheten att betala på den ursprungliga förfallodagen enligt 12 kap. 6 § SBL respektive lämnandet av oriktig uppgift enligt 12 kap. 6 a § SBL skett uppsåtligt eller av grov oaktsamhet.

2.7.3 Särskilt om ackord

**Underhands-
ackord**

Företrädaransvarets accessoriska karaktär innebär att om staten frivilligt accepterar ett ackordserbjudande från den juridiska personen (underhandsackord), så kan inte företrädaransvar göras gällande för de skulder som ackordet omfattar, såvida inte annat särskilt avtalats med företräddaren. Läs mer i Handledningen för borgenärsarbetet 2008 avsnitt 10.

Offentligt ackord

Vid ett offentligt ackord (som genomförs med stöd av reglerna i FreKL eller KonkL) för den juridiska personen är läget annorlunda. Inom det insolvensrättsliga området gäller som huvudprincip, att en borgensman/medgäldenär inte kommer i

åtnjutande av den ned- eller avskrivning som kan inträda för huvudmannen. Enligt 12 kap. 22 § KonkL och 3 kap. 9 § FrekL förlorar således inte en borgenär som godkänt ett ackordsförslag vid en offentlig ackordsförhandling "sin rätt mot borgensmän eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen". Skatteverket har i en skrivelse den 3 november 2004, dnr 130 638479-04/111, gjort bedömningen att nyssnämnda bestämmelser får anses omfatta även ett medansvar i form av företrädaransvar. Enligt Skatteverkets uppfattning kvarstår således möjligheten till sådant ansvar även efter ett offentligt ackord för den juridiska personen.

I handläggningshänseende gäller att frågan om företrädaransvar alltid ska beaktas i samband med en ackordsframställning från en juridisk person. Om staten vid ett offentligt ackord gör gällande ett fortsatt företrädaransvar ska detta klargöras senast vid ackordsförhandlingen. Läs mer i Handledningen för borgenärsarbetet 2008 avsnitt 9.2–9.3.

2.8 Befrielse helt eller delvis

Företrädarkaren får helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl, 12 kap. 6 b § SBL.

I och med återinförandet av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet avses återigen med "särskilda skäl" vad som gällde före SBL tillkomst och som fått sitt närmare innehåll i rättspraxis. Som tidigare angetts i avsnitt 2.3.6 är det svårt att av praxis utläsa hur gränserna har dragits mellan omständigheter som gör att grov oaktsamhet och uppsåt inte anses föreligga och när grund för befrielse föreligger. Resonemangen glider in i varandra. Beträffande tidigare praxis kan nämnas t.ex. NJA 1971 s. 296 I–III, 1972 s. 205, 1973 s. 544 och 1975 s. 480 där HD har prövat frågor om inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse. Företrädarkaren har som tidigare att visa att särskilda skäl för befrielse föreligger. Genom officialprincipen har å andra sidan myndigheterna blivit ålagda en utredningsskyldighet. Hur långt denna sträcker sig får avgöras i varje ärende för sig.

En utförlig genomgång av rättspraxis finns i avsnitt 10.

**Överskjutande
ingående mer-
värdesskatt/
befrielse**

I fråga om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 a § SBL bör utrymmet för hel eller delvis befrielse vara starkt begränsat. Det som står i prop. 1996/97:100 s. 444 f får fortfarande anses gälla även om det skrevs när de subjektiva rekvisiten hade ersatts av objektiva rekvisit med subjektiva befrielsegrunder. Lagstiftaren framhåller att bedömningsgrunderna i allt väsentligt bör vara likartade som då betalningsskyldighet görs gällande avseende innehållen preliminärskatt och arbetsgivaravgifter. Vissa skillnader är emellertid motiverade.

Utrymmet för hel eller delvis befrielse bör enligt angivna förarbeten vara starkt begränsat. En begäran om återbetalning av skatt är nämligen en aktiv handling. Detsamma gäller den skattskyldiges reducering vid redovisningen av utgående mervärdesskatt med ingående skatt. Det finns därför anledning att ställa mycket höga krav på företräderen att se till att de uppgifter som lämnats är korrekta. Har företräderen exempelvis kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning, och även gjort det, som riskkapital i verksamheten eller för egen del, bör det i princip vara uteslutet att begränsa det personliga ansvaret. Även uppgiftens beskaffenhet är av intresse. Den oriktiga uppgiften i sig kan framstå som ursäktlig om exempelvis rättsläget är oklart eller redovisningsfrågan är svårbedömd eller ovanlig. I dessa fall får det emellertid normalt krävas att det i samband med en begäran om återbetalning eller motsvarande lämnas sådana upplysningar att Skatteverket uppmärksammas på den aktuella frågeställningen. Har trots sådana kompletterande uppgifter skatt tillgodoförts den skattskyldige kan det finnas grund för befrielse från den personliga betalningsskyldigheten. Detsamma bör gälla om den skattskyldige avser att rätta en oriktig uppgift och återredovisa det felaktigt tillgodoförda beloppet men oförutsedda omständigheter omöjliggör en fullständig rättelse.

2.9 Utlandsförhållanden

2.9.1 Utländsk företrädare

I bestämmelserna om företrädaransvar i SBL finns inga begränsningar beträffande företrädares nationalitet eller hemvist. Företrädaransvar kan göras gällande även gentemot en företrädare som inte är bosatt i Sverige. Forum för talan om företrädaransvar är inte heller avhängigt av företrädares hemvist utan bestäms av var den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran. Möjligheterna att

verkställa en dom på betalningsskyldighet enligt SBL varierar dock beroende på i vilket land företrädaren är bosatt.

2.9.2 Utländsk juridisk person

Bestämmelserna om företrädaransvar i SBL är i sin ordalydelse inte begränsade till svenska juridiska personer. Inte heller i förarbetena till bestämmelserna har gjorts några uttalanden som tyder på att bestämmelserna skulle vara tillämpliga enbart på svenska juridiska personer.

Representant för utländsk företagare har fullmakt att företräda företag i Sverige vad gäller redovisning och andra frågor kring mervärdesskatten. Betalningsansvaret för utebliven skatt åligger dock den utländska företagaren och företrädaransvar kan i princip åläggas dess företrädare. Även den svenska representanten kan bli personligt betalningsansvarig om denne haft bestämmanderätt över skatteinbetalningarna (NJA 1998 s. 44).

Europabolag. Europabolag regleras i EG:s förordning (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag (SE-förordningen) och lag 2004:575 om europabolag, prop. 2003/04:98. Ett europabolag ska vara en juridisk person med säte inom EU och ha ett aktiekapital på minst 120 000 euro. Bolagsverket ska föra ett särskilt register över europabolag med säte i Sverige. För dessa gäller i princip de svenska aktiebolagsreglerna samt de svenska skatte- och insolvensreglerna. Företrädare kan åläggas företrädaransvar.

Företagsformen *europaisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)* syftar till att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Den grundas på rådets förordning (EEG) nr 213/85 och kompletteras av lagen (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar. En gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag. Medlemmarna har ett tvingande obegränsat solidariskt ansvar för grupperingens skulder. Betalningsansvaret för grupperingens skatteskulder måste göras gällande genom ansökan om betalningsföreläggande eller stämning vid allmän domstol, eftersom det inte finns någon bestämmelse som motsvarar 12 kap. 8 a § SBL.

HD gjorde i NJA 1998 s. 44 bedömningen att styrelseledamoten i ett danskt bolag kunde bli solidariskt betalningsskyldig för den svenska mervärdesskatt som bolaget inte betalat. HD fann att den juridiska personens nationalitet saknade betydelse

när det gällde arbetsgivare som inte betalat innehållen skatt. Detsamma fick anses gälla obetald mervärdesskatt.

I enlighet med HD:s resonemang bör samtliga bestämmelser om företrädaransvar vara tillämpliga på såväl svenska som utländska juridiska personer.

2.9.3 Verkställighet utomlands av fordran på företrädaransvar

I LÖHS anges de grundförutsättningar som måste föreligga för att en svensk myndighet ska få begära handräckning för exempelvis indrivning i främmande stat. Lagen kompletteras med en förordning (1990:320). I den mån överenskommelse härom föreligger mellan Sverige och främmande stat får enligt 14 § LÖHS den behöriga myndigheten begära biträde i den främmande staten med handräckning i skatteärendet. I 18 § LÖHS anges vidare att hemställen får avse indrivning inte bara hos den skattskyldige utan även hos arbetsgivare eller annan som är betalningsskyldig enligt svensk lagstiftning. I förarbetena till LÖHS (prop. 1989/90:14 s. 114) anges att genom denna formulering även indrivning avseende betalningsskyldighet för skatter, m.m. mot en företrädare för en juridisk person är möjlig.

Såvitt gäller företrädaransvar har Sverige ingått sådan överenskommelse som avses i 14 § LÖHS genom Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Konventionen trädde i kraft den 1 april 1995 och gäller för närvarande mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater, Danmark (innefattande Grönland men inte Färöarna), Finland och Norge. Amerikas Förenta Stater har dock reserverat sig mot indrivningsbestämmelserna i konventionen, varför en svensk dom på företrädaransvar kan verkställas enligt konventionen enbart i Danmark, Finland och Norge. Konventionen omfattar flertalet svenska skattefordringar (se bilaga 2 till lagen (1990:313) om Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden).

Dessutom omfattas Sverige, liksom övriga EU-stater, av EG:s/EU:s indrivningsdirektiv, 76/308/EEG). Direktiven har införlivats med svensk lagstiftning genom 1 § LUT. Direktiven i senaste lydelse ligger som bilagor till LUT. I 2 § LUT hänvisas till LÖHS beträffande förfarandet. Även EG:s/EU:s indrivningsdirektiv omfattar företrädaransvar. De fordringar som kan drivas in i en annan EU-stat är bl.a. import- och exporttullar, mervärdesskatt, punktskatter på tobaksvaror,

alkohol, alkoholhaltiga drycker och mineraloljor, skatter på inkomster och räntor, administrativa påföljder och böter, samt kostnader som härrör från angivna fordringar, med undantag för straffrättsliga sanktioner. Företrädaransvar beträffande arbetsgivaravgifter omfattas inte av indrivningsdirektiven. Att de svenska skattetilläggen betraktas som straff i Europakonventionens mening framgår av Europadomstolens domar den 23 juli 2002 (Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi och Vulic mot Sverige). Skatteverket har också bedömt att undantaget för straffrättsliga sanktioner i EU:s indrivningsdirektiv är tillämpligt på de svenska skattetilläggen. Inte heller företrädaransvar för skattetillägg kan således skickas för indrivning till andra EU-stater. Det är osäkert om företrädaransvar för avdragen skatt kan drivas in med stöd av indrivningsdirektiven. Möjligen kan den preliminära skatt som den juridiska personen gör avdrag för vid löneutbetalning och som utgör den anställdes preliminära inkomstskatt falla in under ”skatter på inkomst”. Rättsläget är dock för närvarande oklart.

För vidare läsning om internationella insolvensfrågor hänvisas till Handledningen för borgenärsarbetet 2008 avsnitt 22.

2.10 Regressrätt

Företrädares regressrätt mot juridisk person

Om en företrädare för en juridisk person har betalat skatt enligt 12 kap. 6, 6 a eller 7 c § SBL, har han rätt att enligt 12 kap. 12 § SBL kräva den juridiska personen på beloppet. Företrädaren har regressrätt, dvs. övertar statens fordran hos den juridiska personen. Regressfordran får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt, 12 kap. 13 § SBL. Företrädaren behöver alltså inte skaffa en särskild exekutionsurkund genom betalningsföreläggande eller process. Regressfordran preskriberas tidigast ett år efter betalningen av huvudfordringen, se 4 § preskriptionslagen (1981:130).

Regressrätt mellan företrädare

Av ovanstående stycke framgår att företrädare har regressrätt gentemot den juridiska personen. I SBL finns däremot inga regler om regressrätt mellan företrädare. Där får civilrättsliga regler gälla för möjligheten till regress.