

Till statsrådet och chefen för Finansdepartementet

Genom beslut den 21 december 2000 bemyndigade regeringen det statsråd som har till uppgift att föredra ärenden om skatter att tillkalla en särskild utredare för att analysera hur de nya bestämmelserna i skattebetalningslagen om betalningsansvar för juridiska personers företrädare förhåller sig till de äldre bestämmelserna, samt undersöka om nuvarande förfarande när en företrädare för en juridisk person skall åläggas betalningsansvar för den juridiska personens skatter och avgifter är det mest ändamålsenliga.

Med stöd av bemyndigandet förordnades samma dag kammarrättslagmannen Christer Sjödin som särskild utredare.

Att som experter biträda utredningen förordnades från den 18 januari 2001 kammarrättsassessorn Helene Cedertorn (t.o.m. den 7 februari 2001), direktören Katja Elväng, vice förbundsordföranden John E. Eriksson, förbundsjuristen Krister Malmsten, skattejuristen Kerstin Nyquist, numera ämnesrådet Kjell Olsson och jur. kand. Christer Östlund. Fr.o.m. den 7 februari 2001 förordnades skattejuristen Jonas Grönkvist som expert.

Sekreterare i utredningen har varit kammarrättsassessorn Åsa Ärlebrant.

Utredningen har antagit namnet Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer.

Härmed överlämnas utredningens betänkande Företrädaransvar (SOU 2002:8). Utredningens uppdrag är härmed slutfört.

Sundsvall i januari 2002.

Christer Sjödin

/Åsa Ärlebrant

Innehåll

Förkortningar	11
Sammanfattning	13
Författningsförslag	19
1 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	19
2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	29
3 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersätt- ning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.	30
4 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punkt- skatter och prisregleringsavgifter	32
5 Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)	34
1 Bakgrund.....	37
1.1 Formuleringen av 12 kap. 6 § skattebetalningslagen.....	37
1.2 Förfarandet i företrädaransvarsmål	39
1.3 Beslut om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag	40

2	Utredningens uppdrag och dess genomförande	43
2.1	Utredningens uppdrag.....	43
2.2	Utredningens genomförande.....	44
3	Skattekontosystemet	47
3.1	En kort beskrivning av skattekontosystemet	47
3.2	Likafördelningsmetoden	51
3.3	Kort om företrädaransvaret och skattekontot i praktiken	53
4	Utländsk rätt	55
4.1	Finland.....	55
4.2	Danmark.....	56
4.3	Norge.....	57
4.4	Tyskland.....	58
4.5	Nederländerna.....	58
5	Behovet av omformulering av 12 kap. 6 § skattebetalningslagen.....	61
5.1	Äldre lagstiftning.....	61
5.1.1	Uppbördslagen	61
5.1.2	Mervärdesskattelagen.....	62
5.1.3	Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	63
5.2	Gällande rätt.....	64
5.2.1	Skattebetalningslagen.....	64
5.3	Högsta domstolens avgöranden	65
5.3.1	Skyldighet att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder.....	66
5.3.2	Anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid.....	68
5.3.3	Företrädarens inflytande i bolagets verksamhet.....	68

5.3.4	Skälig anledning att underlåta att betala skatten.....	70
5.3.5	Förbiseenden och misstag	74
5.3.6	Sammanfattning av praxis.....	74
5.4	Utredningens förslag.....	77
6	Förfarandet	83
6.1	Nuvarande ordning	83
6.2	Några tidigare utredningsförslag.....	84
6.3	Enkätundersökning.....	87
6.4	Vissa statistiska uppgifter	88
6.4.1	Inhämtade statistikuppgifter	88
6.4.2	Sammanfattning	90
6.5	Synpunkter på de olika förfarandalternativen.....	91
6.5.1	Skattemyndigheten som första beslutsinstans	91
6.5.2	Allmän domstol som första beslutsinstans	92
6.5.3	Allmän förvaltningsdomstol som första beslutsinstans	93
6.6	Utredningens förslag.....	95
6.6.1	Allmän förvaltningsdomstol som första beslutsinstans	95
6.6.2	Laga forum.....	101
6.6.3	Skyndsamt handläggning	102
6.6.4	Muntlig förhandling.....	102
6.6.5	Överenskommelse om betalningsskyldighet.....	104
6.6.6	Möjlighet att förklara överenskommelsen ogiltig.....	108
6.6.7	Prövningstillstånd	109
6.6.8	Skattskyldig enligt 1 kap. 4 § skattebetalningslagen	110
6.6.9	Företrädarens talerätt enligt taxeringslagen	110
6.6.10	Företrädarens ersättningsmöjligheter.....	111

7	Skattemyndighetens beslut om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag	113
7.1	Inledning	113
7.2	Bolagsmannens invändningar mot det personliga betalningsansvaret.....	114
7.3	Enkätundersökning	115
7.4	Utredningens slutsatser.....	116
8	Vid vilken tidpunkt inträder företrädaransvaret?.....	119
8.1	Inledning	119
8.2	Tidigare bestämmelser	119
8.2.1	Uppbördslagen	119
8.2.2	Mervärdesskattelagen.....	120
8.2.3	Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare	122
8.3	Nuvarande bestämmelser	123
8.3.1	Skattebetalningslagen.....	123
8.3.2	Annan lagstiftning.....	123
8.4	Riksskatteverkets åsikter.....	124
8.5	Skattebetalningslagens förarbeten	125
8.6	Utredningens överväganden och förslag.....	127
9	Ikraftträdande och övergångsfrågor	131
10	Konsekvensanalys	133
10.1	Kostnads- och intäktskonsekvenser för det allmänna.....	133
10.2	Reglernas effekter för små företag	136
10.3	Reglernas effekter i övrigt.....	137

11	Författningskommentarer.....	139
11.1	Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)	139
11.2	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)....	153
11.3	Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.....	154
11.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter	155
11.5	Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)	156
Bilaga		
	Kommittédirektiv	157

Förkortningar

AVGL	Lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring m.m.
Dir.	Kommittédirektiv
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
HBL	Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag
HD	Högsta domstolen
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
LAFD	Lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Regeringens proposition
RB	Rättegångsbalken
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Sammanfattning

Uppdraget

Utredningen har först haft till uppdrag att undersöka om bestämmelserna i 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483, SBL) behöver formuleras om för att säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än vad som tidigare gällde enligt bl.a. 77 a § uppbördslagen (1953:272, UBL). Det borde enligt direktiven, vid ett eventuellt lagförslag, inte komma i fråga att återgå till de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet, som användes före skattebetalningslagens tillkomst. I stället borde det direkt i lagen anges under vilka omständigheter som en företrädare kan bli betalningsansvarig för den juridiska personens skatter.

Därutöver har utredningen haft i uppdrag att undersöka om nuvarande förfarande är det mest ändamålsenliga. Beslut om företrädaransvar fattas i dag av allmän domstol. Enligt direktiven kan det dock sättas i fråga om inte samtliga beslut om påförande av skatter och avgifter enligt skattebetalningslagen borde fattas, omprövas och överklagas i ett och samma förfarande, dvs. av skattemyndigheten. Utredningen skulle därför överväga om inte beslutsfunktionen kan läggas på skattemyndigheten med allmän förvaltningsdomstol som besvärinstans. Om inte detta kan ske, har utredningen haft i uppdrag att ändå överväga om en mer ändamålsenlig lösning än dagens kan vara att beslutsfunktionen flyttas från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Slutligen har utredningen haft att undersöka om skattemyndighetens rätt att fatta beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag har medfört några komplikationer och i sådant fall redogöra för dessa samt föreslå nödvändiga åtgärder.

Under utredningsarbetet visade det sig att det råder delade meningar om vid vilken förfallodag som en företrädares ansvar

enligt 12 kap. 6 § SBL inträder. Utöver för de i direktiven angiva uppdragen, har utredningen därför begärt och erhållit förlängd utredningstid för att analysera vid vilken tidpunkt som företrädaransvaret uppkommer.

Omformuleringen

Vid sin analys av den rättspraxis som utvecklats kring tillämpningen av 77 a § UBL har utredningen sammanfattat rättsläget på följande sätt (se avsnitt 4.4):

Om företrädaren för en juridisk person haft insikt på sådant sätt att han i vart fall haft anledning att räkna med att den juridiska personens betalning av skatten inte skulle kunna ske i rätt tid har företrädaren haft att vidta sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen för att undgå betalningsskyldighet.

Något krav på insikt, som rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet förutsätter, finns inte enligt lagens ordalydelse i 12 kap. 6 § SBL. Någon skärpning av regleringen av företrädaransvaret är dock uttryckligen inte åsyftad. Om en företrädare saknar denna insikt torde denne därför enligt gällande lagstiftning, i stället för att grund saknas för påförande av betalningsskyldighet, bli befriad från detta ansvar med hänsyn till s.k. särskilda skäl. Enligt tidigare reglering gällde att det allmänna hade att visa att en underlåten betalning hade skett uppsåtligen eller berodde på grov oaktsamhet hos företrädaren. Enligt skattebetalningslagen ankommer det emellertid på företrädaren att visa om det föreligger några särskilda befrielsegrunder. Det är således numera företrädarens uppgift att visa att denne inte haft sådan insikt att han haft anledning att räkna med att betalning av skatten inte skulle kunna ske i rätt tid. Innebörden av detta är att bevisbördan flyttats från det allmänna till företrädaren.

Mot bl.a. denna bakgrund har utredningen konstaterat att en omformulering av 12 kap. 6 § SBL är nödvändig för att säkerställa att rättsläget blir oförändrat. Insikten om att det i vart fall funnits anledning att räkna med att betalning av skatten inte skulle kunna ske i rätt tid utgör en så grundläggande förutsättning för att betalningsansvar skall kunna åläggas att den uttryckligen bör framgå av lagtexten.

Utredningen föreslår mot bl.a. denna bakgrund att det i 12 kap. 6 § SBL införs ett krav på att företrädaren skall ha insett eller skäli- gen bort inse att skatten inte skulle kunna betalas i tid. En insikt formulerad på detta sätt omfattar såväl det tidigare subjektiva rek- visitet uppsåt som rekvisitet grov oaktsamhet om fråga är om en företrädare som haft ett bestämmande inflytande i den juridiska personen. Av lagtexten skall därför också framgå att det med före- trädare avses en person med sådant inflytande. Om företrädarens underlåtenhet varit ursäktlig, har denne dock i hittillsvarande praxis inte ansetts ha förfarit grovt oaktsamt. En undantagsregel för dessa fall måste således också införas. Möjlighet att jämka betalnings- skyldigheten vid särskilda skäl kan kvarstå oförändrad i enlighet med vad som gällde enligt 77 a § UBL m.fl. lagrum. Detta möjlig- gör också den rättsutveckling på detta område som ansetts önsk- värd.

Förfarandet

Mål om företrädaransvar handläggs som dispositiva tvistemål, dvs. mål där förlikning är tillåten. Det har under utredningens arbete framkommit att möjlighet att på frivillig väg komma överens om betalningsansvaret ofta utnyttjas. Förlikningsmöjligheten möjlig- gör dessutom för statens del en effektivare indrivning av obetalda skattemedel. Den enskilde har å andra sidan dels möjlighet att slippa processa inför domstol dels möjlighet att förhandla om be- loppets storlek. Med hänsyn härtill har utredningen funnit att en förutsättning för att en förändring av förfarandet skall kunna ske är att möjligheten att på frivillig väg komma överens om betalningsan- svaret måste finnas kvar i någon form. Främst mot bakgrund av det olämpliga i att skattemyndigheten som part i förlikningsförhand- lingar samtidigt skulle vara beslutande myndighet, har utredningen funnit att det inte kan komma i fråga att skattemyndigheten skall fatta beslut om företrädaransvar.

Utredningen föreslår i stället att beslut om betalningsansvar en- ligt 12 kap. 6 § SBL skall fattas av allmän förvaltningsdomstol i stället för allmän domstol. Företrädaransvaret har på många sätt ett naturligt samband med den förvaltningsrättsliga rättsskipningen. Det mest grundläggande sambandet är att betalningsansvaret avser en skattefordran och att företrädaren är att anse som skattskyldig. Dessutom kan konstateras att den grundläggande skattefrågan, dvs.

den juridiska personens skatteskuld som företrädaransvaret avser, prövas av allmän förvaltningsdomstol och domstolens ställningstagande har i vart fall ett högt bevisvärde vid prövningen av företrädaransvaret. Ett förfarande där såväl företrädaransvaret som den grundläggande skattefrågan handläggs vid samma domstol medför därför inte minst processekonomiska fördelar.

Vid handläggning av mål om företrädaransvar vid allmän förvaltningsdomstol skall domstolen hålla muntlig förhandling om företrädares begär det och det inte är uppenbart obehövligt. Det införs även ett krav på att målen skall handläggas skyndsamt. Det kommer inte, liksom inte heller i skattemål, att krävas prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt.

Möjligheten för parterna att ingå en utomprocessuell överenskommelse om betalningsansvaret har sådan stor betydelse att den skall finnas kvar. När parterna träffat en sådan överenskommelse är domstolen därefter förhindrad att pröva frågan om betalningsskyldighet. Överenskommelsen är i och med att den fullgjorts i alla delar ett beskattningsbeslut. För den enskilde innebär detta bl.a. att om han, efter att ha ingått ett avtal, ändå känner tvekan beträffande dess innehåll, kan utverka en domstolsprövning av betalningsansvaret genom att t.ex. låta bli att betala överenskommet belopp.

Under utredningens arbete har det från ett flertal håll påtalats att en företrädare, som riskerar att drabbas av betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL, borde ha möjlighet att själv föra talan avseende den juridiska personens skatteskuld som utgör grunden för företrädaransvarsålet. Utredningen föreslår därför att företrädares skall ha rätt att föra talan om den grundläggande skattefordran under förutsättning att den juridiska personen försatts i konkurs och att talan om betalningsskyldighet väckts vid domstol. Motsvarande föreslås gälla beträffande andra fordringar där frågan om betalningsansvar kan göras gällande.

För företrädares införs även möjlighet att få ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Handelsbolag

För delägars betalningsansvar för den juridiska personens förpliktelser enligt 2 kap. 20 § HBL uppställs inte några krav på uppsåt eller oaktsamhet. De invändningar som uppkommer i skattemyn-

digheternas ärenden om betalningsansvar för bolags skatter rör främst frågan om delägaren varit ansvarig bolagsman vid aktuell tidpunkt. Andra invändningar kan t.ex. röra frågan om fordran helt eller delvis redan är betald. Skattemyndighetens rätt att fatta beslut om sådant ansvar lämpar sig därför väl för myndigheten och några komplikationer vid tillämpningen av bestämmelsen har inte uppmärksamats av vare sig myndigheterna eller domstolarna. Utredningen konstaterar att förfarandet beträffande detta betalningsansvar fungerar väl och inte kräver några åtgärder.

Vid vilken tidpunkt inträder företrädaransvaret

Vid prövning av betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL skall förutsättningarna för ansvaret vara uppfyllda vid den förfallodag som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. SBL och därtill anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL, dvs. den ursprungliga förfallodagen. När fråga är om ytterligare inkomstskatt kan inte den ursprungliga förfallodagen anges utan man kan endast konstatera vilket inkomstår, alternativt räkenskapsår, och taxeringsår som taxeringen hänför sig till. Där emot kan anges vid vilken senaste tidpunkt en ytterligare slutlig skatt för ett visst år skulle ha betalats. Det är då i stället denna tidpunkt som prövningen av förutsättningarna för betalningsskyldighet skall knytas till.

Författningsförslag

1 Förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

Härigenom föreskrivs i fråga om skattebetalningslagen (1997:483)

dels att 1 kap. 4 §, 11 kap. 1 §, 12 kap. 6, 7 och 12 §§, 21 kap. 3 § samt 22 kap. 2 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas nya paragrafer, 12 kap. 6 a–6 c och 7 a–7 c §§ samt 22 kap. 1 a och 14 §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 kap.

4 §¹

Vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig gäller även

1. avgift och avgiftsskyldig,
2. belopp som skall dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) och den som är skyldig att göra sådant avdrag, samt
3. skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta.

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningskyldig för enligt denna lag eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt denna lag, 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, och

¹ Senaste lydelse 2001:328.

2. belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skall betalas in igen till skattemyndigheten.

Med skattskyldig likställs

1. handelsbolag även om det inte är skyldigt att betala någon av de skatter som anges i 1 §,

2. den som har rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200),

3. den som utan att vara skattskyldig här i landet har fått en F-skattsedel enligt 4 kap. 7 eller 8 §,

4. den som skattemyndigheten enligt 23 kap. 3 § har beslutat skall svara för redovisning och betalning av skatt som hänför sig till verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederi,

5. den som är grupphuvudman enligt 6 §,

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt, *och*

7. dödsbo som enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall förskjuta arvsskatt.

6. delägare i handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsskyldighet för skatt,

7. dödsbo som enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt skall förskjuta arvsskatt, *och*

8. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person har ålagts betalningsskyldighet med stöd av 12 kap. 6, 6 a eller 7 c §.

11 kap.1 §²

Genom beskattningsbeslut bestäms om den som är skattskyldig skall betala skatt eller få tillbaka skatt och skattens storlek.

Som beskattningsbeslut anses också

1. beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap.,
2. omprövningsbeslut enligt 21 kap.,
3. beslut i fråga om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9–13 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), och
4. beslut om betalningsskyldighet för arvsskatt och gåvoskatt enligt lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Skattemyndighetens beslut att ingå överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § utgör beskattningsbeslut först när överenskommelsen har fullföljts i alla delar.

12 kap.6 §³

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 annan juridisk person än ett dödsbo i övrigt har underlåtit att betala skatt enligt denna lag eller om ett dödsbo har underlåtit att betala annan skatt än sådan arvsskatt som dödsboet varit skyldigt att förskjuta enligt 54 § lagen (1941: 416) om arvsskatt och gåvoskatt, är företrä-

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 annan juridisk person än ett dödsbo i övrigt har underlåtit att *i rätt tid* betala skatt enligt denna lag eller om ett dödsbo har underlåtit att betala annan skatt än sådan arvsskatt som dödsboet varit skyldigt att förskjuta enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, är företräda-

² Senaste lydelse 2001:328.

³ Senaste lydelse 2001:328.

daren 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 borgenärers intressen.

Om företrädaren 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.

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

ren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. *Betalningsskyldighet enligt detta stycke föreligger endast om förutsättningarna i andra stycket är uppfyllda.*

Om företrädaren insett eller skäligen bort inse att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid och det, innan skatten skulle ha betalats, inte har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen är företrädaren betalningsskyldig. Om företrädarens underlåtenhet varit ursäktlig föreligger dock inte betalningsskyldighet.

6 a §

Om en företrädare för en juridisk person insett eller skäligen bort inse att han 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. Om företrädarens handlande varit ursäktlig föreligger dock inte betalningsskyldighet.

6 b §

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §.

6 c §

Med företrädare för en juridisk person avses i 6 och 6 a §§ någon som haft ett bestämmande inflytande i den juridiska personen.

7 §

Talan om att ålägga betalningsskyldighet enligt 6 § skall föras vid allmän domstol. *Talan får inte väckas sedan statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats.*

Talan om att ålägga betalningsskyldighet enligt 6 och 6 a §§ skall föras vid allmän förvaltningsdomstol.

Talan väcks vid den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran.

Talan får inte väckas sedan statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats.

7 a §

Länsrätten och kammarrätten skall hålla muntlig förhandling om företrädaren begär det. Muntlig förhandling behöver dock inte hållas om det finns anledning att anta att betalningsskyldighet inte kommer att fastställas.

Företrädaren skall upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

7 b §

Mål om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § skall handläggas skyndsamt.

7 c §

Parterna får träffa en skriftlig överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § om det kan anses ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna eller det annars föreligger skäl för begränsning av betalningsskyldigheten och det inte med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Om en part åberopar en sådan betalningsöverenskommelse får en domstol där efter inte pröva den betalningsskyldighet som omfattas av överenskommelsen.

I överenskommelse som avses i första stycket skall anges:

1. den juridiska personens skatte- eller avgiftsskuld som överenskommelsen avser,

2 med vilket belopp av denna skuld som företrädaren åläggs betalningsskyldighet,

3. tidpunkt när betalning senast skall ske,

4. att staten avstår från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende den juridiska personens skulder som omfattas av överenskommelsen, och

5. att överenskommelsen vinner laga kraft när den har fullföljts i alla delar.

En träffad överenskommelse förfaller om den inte fullföljs i alla delar. Om en överenskommelse har förfallit utgör den inte

längre hinder för en domstol att pröva frågan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §.

12 §

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 6 §, har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 6, 6 a eller 7 c § har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

En redare som har betalat skatt enligt 8 § har rätt att kräva sjömannens arbetsgivare på beloppet.

21 kap.

3 §

Om en fråga som avses i 1 § har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol, får skattemyndigheten inte ompröva frågan.

Beslut att träffa en sådan överenskommelse som avses i 12 kap. 7 c § får inte omprövas.

Trots bestämmelsen i första stycket får en fråga som har avgjorts av en länsrätt eller en kammarrätt genom beslut som fått laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats efter beslutet.

22 kap.*1 a §*

Överklagande av beslut i mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 eller 6 a § skall vara inkommet inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet eller, om överklagandet anförts av det allmänna, inom två månader från den dag då beslutet meddelades.

2 §

Beslut i fråga om

1. befrielse enligt 5 kap. 11 § från skyldigheten att göra skatteavdrag,
2. skatterevision enligt 14 kap. 7 §,
3. anstånd enligt 17 kap. 6 § med inbetalning av skatt,
4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §
4. föreläggande vid vite enligt 23 kap. 2 §, och
5. att träffa överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §

får inte överklagas.

får inte överklagas.

14 §

Om talan om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 eller 6 a § har väckts mot en företrädare för den juridiska personen och den juridiska personen har försatts i konkurs, skall vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig och klagande gälla även för företrädaren.

Om talan om betalningsansvar inte prövas i sak, skall företrädarens talan beträffande skattefordran avskrivas från vidare handläggning.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.
 2. Äldre bestämmelser gäller dock, om inte annat framgår av punkterna 3 och 4, när talan om att ålägga en företrädare för en juridisk person betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § har anhängiggjorts vid allmän domstol före ikraftträdandet.
 3. De nya bestämmelserna i 12 kap. 6–6 c §§ skall tillämpas även i sådana mål som enligt punkten 2 skall avgöras av allmän domstol.
 4. När mål om betalningsskyldighet för företrädare för juridisk person efter ikraftträdandet skall avgöras av allmän domstol skall hänvisningen i 12 kap. 7 och 12 §§ till 6 § även gälla 6 a §.

2 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 6 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

6 kap.

1 §

En skattemyndighets taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna får överklagas hos länsrätten av den skattskyldige, riksskatteverket och, i fråga om beslut om taxering till kommunal inkomstskatt, kommunen.

Den skattskyldige får också överklaga beslut att avvisa en begäran om omprövning av taxeringsbeslut.

Om talan om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 eller 6 a § skattebetalningslagen (1997:483) har väckts mot en företrädare för den juridiska personen och den juridiska personen har försatts i konkurs, har företrädaren rätt att föra talan beträffande den skattefordran som betalningsansvaret grundas på. Talan förs på det sätt som föreskrivs för den juridiska personen.

Om talan om betalningsansvar inte prövas i sak, skall företrädarens talan beträffande skattefordran avskrivas från vidare handläggning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas när talan om betalningsansvar enligt 12 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall avgöras av allmän förvaltningsdomstol.

3 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Härigenom föreskrivs att 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §⁴

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. I ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är denna lag dock tillämplig endast om Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked.

Denna lag gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. *Beträffande mål och ärenden enligt skattebetalningslagen (1997:483) gäller lagen även i mål enligt 12 kap. 6 eller 6 a § samma lag.* I ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är denna lag dock tillämplig endast om Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked.

Med avgifter avses i denna lag sådana avgifter som omfattas av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare.

⁴ Senaste lydelse 1998:192.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003 och tillämpas när talan om betalningsansvar enligt 12 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall avgöras av allmän förvaltningsdomstol.

4 Förslag till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

dels att 5 kap. 17 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 8 kap. 10 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

17 §⁵

I fråga om betalningsskyldighet för företrädare för skattskyldig som är juridisk person och som inte betalat in skatt i den tid och ordning som anges i 2 kap. 6–9 §§ samt 5 kap. 1 och 2 §§ gäller 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 § skattebetalningslagen (1997:483).

I fråga om betalningsskyldighet för företrädare för skattskyldig som är juridisk person och som inte betalat in skatt i den tid och ordning som anges i 2 kap. 6–9 §§ samt 5 kap. 1 och 2 §§ gäller 12 kap. 6 och 7–7 c §§, 12 § första stycket och 13 § skattebetalningslagen (1997:483).

Beskattningsmyndigheten beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatt enligt denna lag.

⁵ Senaste lydelse 1997:1044.

8 kap.*10 §*

Om talan om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) har väckts mot en företrädare för den juridiska personen och den juridiska personen har försatts i konkurs, skall vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig även gälla för företrädaren.

Om talan om betalningsansvar inte prövas i sak, skall företrädarens talan beträffande skattefordran enligt denna lag avskrivast från vidare handläggning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003. Den nya bestämmelsen i 8 kap. 10 § gäller inte i mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) som skall avgöras av allmän domstol.

5 Förslag till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

Härigenom föreskrivs i fråga om tullagen (2000:1281)

dels att 5 kap. 24 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas en ny paragraf, 9 kap. 23 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

24 §

I fråga om betalningsskyldighet för företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt gäller 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 § skattebetalningslagen (1997:483).

I fråga om betalningsskyldighet för företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt gäller 12 kap. 6 och 7-7 c §§, 12 § första stycket och 13 § skattebetalningslagen (1997:483).

Tullverket beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende tull enligt denna lag.

Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske enligt 23 §.

9 kap.

23 §

Om talan om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) har väckts mot en företrädare för den juridiska personen och den juridiska personen har försatts i konkurs, skall vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig, klagande, enskild, part eller motpart även gälla för företrädaren.

Om talan om betalningsansvar

inte prövas i sak, skall företrädarens talan beträffande fordran enligt denna lag avskrivas från vidare handläggning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003. Den nya bestämmelsen i 9 kap. 23 § gäller inte i mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) som skall avgöras av allmän domstol.

1 Bakgrund

1.1 Formuleringen av 12 kap. 6 § skattebetalningslagen

Regler om att den som är företrädare för en arbetsgivare eller en skattskyldig som är juridisk person kan åläggas betalningsansvar för den juridiska personens skatter och avgifter har funnits sedan 1968. Enligt de regler som gällde innan skattebetalningslagen (1997:483, SBL) infördes 1997 kunde en företrädare enligt bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272), UBL, lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, USAL, och mervärdesskattelagen (1994:200), ML, bli betalningsansvarig tillsammans med den juridiska personen för skatter under bl.a. den förutsättningen att företrädaren underlåtit betalningen *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet*. När bestämmelserna kom till hänvisades det i förarbetena till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt inte kunde dömas ut om inte arbetsgivaren (företrädaren) gjort sig skyldig till grov oaktsamhet. Därför ansågs det att det ekonomiska ansvaret för företrädaren borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg. Gränserna för och utformningen av regleringen av företrädarens betalningsskyldighet har således styrts av hur det straffrättsliga ansvaret reglerats i motsvarande fall. I rättspraxis har också ansetts att de subjektiva rekvisiten har samma innebörd vid fråga om betalningsskyldighet som beträffande straffansvar.¹

I prop. 1996/97:100 (Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.) föreslog regeringen bl.a. att straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt skulle avskaffas. Därmed försvann enligt departementschefen den koppling som dittills funnits mellan betalningsskyldighet för företrädare och straffansvar, och de motiv som styrte utformningen av föreskrifterna om betalnings-

¹ jfr t.ex. NJA 1971 s. 296.

skyldighet i subjektivt hänseende gjorde sig inte längre gällande. För att tydliggöra och göra bestämmelserna mer lättillämpade för såväl myndigheter som enskilda föreslogs i samma proposition att de subjektiva förutsättningarna, uppsåt och grov oaktsamhet, skulle ersättas med förutsättningar uttryckta i objektiva termer. Avsikten var dock inte att åstadkomma någon förändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet.

Bestämmelserna i UBL, USAL och ML om betalningsansvar för företrädare för juridisk person fördes således över till SBL men gavs där en annorlunda konstruktion. Enligt bestämmelserna i SBL är en företrädare som huvudregel betalningsansvarig, men han eller hon går fri från betalningsansvar, 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. Vissa omständigheter som tidigare beaktades vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten skall emellertid i fortsättningen beaktas vid bedömningen av om det finns skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten, såsom när en styrelseledamot inte haft anledning att misstänka att bolagets förpliktelser mot det allmänna inte skulle komma att fullgöras. Sammantaget framgår det av förarbetena till SBL att avsikten inte varit att åstadkomma någon förändring – än mindre någon skärpning – av förutsättningarna för betalningsskyldighet. (Prop. 1996/97:100 s. 440 ff. och s. 592).

I remissyttranden över Skattebetalningsutredningens slutbetänkande SOU 1996:100 – som låg till grund för regeringens förslag till skattebetalningslag – kritiserade ett flertal remissinstanser den ändrade lydelsen av företrädaransvaret. Många avstyrkte borttagandet av de subjektiva rekvisiten och en del av dessa remissinstanser ansåg att ändringen i den delen innebar en skärpning av betalningsansvaret. I ett mål om ställföreträdaransvar hos HD (NJA 2000 s. 132) uppkom fråga om företrädare för juridisk person, med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, kunde åläggas betalningsansvar för skatter och avgifter som förfallit till betalning vid tidpunkter då SBL ännu inte trätt i kraft. Om en tillämpning av den nya lydelsen i SBL skulle leda till ett mer oförmånligt resultat än de tidigare bestämmelserna i UBL kunde bestämmelsen i SBL inte tillämpas med retroaktiv verkan. I fråga om den nya lydelsen i SBL kunde anses innebära en skärpning uttalade HD bl.a. följande:

Det finns alltså skillnader mellan bestämmelserna i UBL och SBL såvitt gäller det betalningsansvar som åvilar företrädare för juridisk person. Medan det i UBL fanns ett uttryckligt krav på att företrädaren skulle ha handlat med uppsåt eller grov oaktsamhet, har bestämmelsen i SBL en annan konstruktion. Den är formulerad så, att en företrädare som huvudregel är betalningsansvarig men går fri från betalningsansvar ifall tillräckliga åtgärder för en samlad avveckling av skulderna har vidtagits med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Denna befrielse från betalningsansvar har alltså i SBL fått karaktären av ett undantag från företrädarens principiella betalningsansvar, och undantaget omfattar endast en del av de situationer i vilka en företrädare enligt UBL kunde anses ha handlat utan uppsåt eller grov oaktsamhet. Den hänvisning som för andra sådana situationer har gjorts i förarbetena till den allmänna bestämmelse som medger befrielse från betalningsskyldighet när särskilda skäl föreligger kan inte anses tillräcklig för att säkerställa att rättsläget är detsamma som tidigare. Tvärtom är formuleringen i 12 kap. 6 § SBL sådan att den tyder på en viss skärpning av ansvaret. Trots att det i förarbetena till detta lagrum uttalas att någon saklig ändring inte åsyftats, kan det således, på grund av den utformning som bestämmelsen fått, väl tänkas att den i praktiken kommer att medföra att företrädare för juridiska personer blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare.

På grund av vad HD anförde i sitt beslut tog riksdagens skatteutskott i sitt betänkande 1999/2000:SkU24 initiativ till ett tillkännagivande angående betalningsansvaret för företrädare för juridiska personer enligt SBL. Utskottet fann att en analys av rättsläget borde göras mot bakgrund av att någon skärpning av betalningsansvaret inte varit avsikten.

1.2 Förfarandet i företrädaransvarsmål

Enligt de före skattebetalningslagens ikraftträdande gällande bestämmelserna i 77 a § UBL, 15 § första stycket USAL och 16 kap. 17 § första och andra styckena ML fördes talan om betalningsansvar för företrädare för juridisk person vid allmän domstol. Regleringen av företrädaransvaret hade utformats efter mönster av hur det straffrättsliga ansvaret hade reglerats, dvs. det krävdes att den uteblivna betalningen var uppsåtlig eller berodde på grov oaktsamhet hos företrädaren. När åtal väcktes enligt 81 § UBL hade åklagaren också att ta till vara det allmännas intresse i fråga om företrädaransvaret. Om åklagaren inte förde talan om straff eller av

annat skäl inte kunde medverka till att betalningsansvaret för företrädare prövades av domstol ankom det ursprungligen på länsstyrelse med stöd av dess instruktion att förordna ombud att utföra talan.

I såväl delbetänkande av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser (SOU 1983:23) som i delbetänkande av 1993 års skattebrottsutredning (SOU 1995:10) föreslogs att handläggningen av mål om företrädaransvar borde flyttas över till förvaltningsdomstol.

I Skattebetalningsutredningens slutbetänkande, som låg till grund för regeringens förslag till skattebetalningslag, föreslogs i stället att beslut om betalningsskyldighet för ställföreträdare skulle meddelas av skattemyndigheten som första instans (SOU 1996:100 Del A s. 347). Besluten skulle kunna överklagas till länsrätten och vidare till kammarrätten och Regeringsrätten.

Inte något av förslagen ledde fram till några ändringar beträffande förfarandereglerna, utan talan om att ålägga företrädare för juridiska personer betalningsskyldighet för den juridiska personens skatt förs fortfarande vid allmän domstol.

1.3 Beslut om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag

Enligt 2 kap. 20 § HBL skall delägarna i ett handelsbolag solidariskt ansvara för bolagets förpliktelser. Bolagsmans betalningsskyldighet för handelsbolagets civilrättsliga förpliktelser fastställs på samma sätt som civilrättsliga fordringar i allmänhet. Frågan om vem som var behörig att fastställa betalningsskyldighet enligt 2 kap. 20 § HBL när fråga var om skatt diskuterades dock länge. Olika meningar framfördes i frågan bl.a. beroende på vilken typ av skatt det gällde.

Vad först beträffar källskatt och arbetsgivaravgifter konstaterade Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1990 ref. 50 att skattemyndigheten var behörig att meddela fastställelsebeslut mot en bolagsman (se också RÅ 1981 Ba 3 och JO:s ämbetsberättelse 1982/83 s. 369–371). I målet från 1990 anförde Regeringsrätten i denna del endast följande:

Med hänsyn till det ansvar för bolagets förpliktelser som sålunda åvilar den som är bolagsman i handelsbolag har i praxis godtagits att beslut enligt 77 § uppbördslagen om fastställelse av arbetsgivares betalnings-

skyldighet för arbetstagares skatt riktas till såväl handelsbolaget som bolagsmännen (jfr. RÅ 1981 Ba 3). Motsvarande får anses gälla i fråga om beslut enligt 10 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

När det å andra sidan gäller mervärdesskatt uttalades i olika sammanhang att skattemyndigheten saknade behörighet att fastställa en bolagsmans betalningsskyldighet. Högsta domstolen konstaterade i NJA 1994 s. 231 att en bolagsmans betalningsskyldighet för handelsbolagets mervärdesskatteskuld skulle fastställas genom dom eller utslag i mål om betalningsföreläggande, på samma sätt som civilrättsliga fordringar i allmänhet.² Högsta domstolens ställningstagande får ses mot bakgrund av att, i fråga om mervärdesskatt, handelsbolaget är skattskyldigt, dvs. bolaget är skattesubjekt (3 § GML och 6 kap. 1 § ML). I fråga om inkomstskatt däremot är handelsbolaget inte ett skattesubjekt, utan beskattningen sker hos de enskilda delägarna (jfr. 53 § 2 mom KL och 6 § 2 mom SIL). I HD:s avgörande, som gällde frågan om statens fordran mot en bolagsman avseende ett handelsbolags mervärdesskatteskuld fick, med tillämpning av lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter, avräknas från ett bolagsmannens tillkommande belopp på överskjutande mervärdesskatt, anförde HD avslutningsvis:

Av det som nu anförts framgår, att den enskilde bolagsmannen inte är skattskyldig i mervärdesskattelagens mening för mervärdesskatt som påförts bolaget och att indrivning hos bolagsmannen förutsätter en särskild exekutionstitel mot denne. Härtill kommer att frågan om tillämpning av uppbördslagens indrivningsbestämmelser beträffande en viss typ av fordringar, med hänsyn till att bestämmelserna innefattar en avvikelse från vad som annars gäller vid uttagande av fordringar och ger borgenären en privilegierad ställning på bekostnad av andra borgenärer, bör bedömas med försiktighet när det inte finns ett tydligt stöd i lag.

Det sagda leder till att en fordran mot en bolagsman avseende handelsbolagets mervärdesskatteskuld inte kan uttagas med tillämpning av vare sig uppbördslagens indrivningsbestämmelser eller indrivningslagen. Härav följer att avräkning från det Katarina K tillkommande beloppet på överskjutande mervärdesskatt inte har kunnat ske med fordringen avseende Handelsbolaget K Snickeris mervärdesskatteskuld.

² Se även JK:s beslut den 1 augusti 1979, dnr 278-79-40; jfr NJA 1976 s. 230.

Det finns emellertid också uttalanden av motsatt innebörd. Skatteindrivningsutredningen fann att övervägande skäl talade för att betalningsskyldighet för en bolagsman beträffande mervärdesskatt skulle kunna fastställas av länskattemyndighet och att det inte torde vara nödvändigt att fastställelseproceduren i fråga om mervärdesskatt kom till uttryck i ML, lika lite som den beträffande källskatt framgick av UBL. Utredningen påpekade bl.a. vikten av att en bolagsman kan få eventuella invändningar mot ett krav på mervärdesskatt prövade på ett från rättslig synpunkt godtagbart sätt och att det torde vara ändamålsenligt att staten som skatteborger kan hålla ihop sin talan mot bolaget och bolagsmannen. Avslutningsvis underströks att allmän domstol inte hade behörighet att fastställa en sådan betalningsskyldighet.³

Genom lagen (1997:1032) om ändring i skattebetalningslagen fick frågan slutligen sin lösning. Skattemyndigheten fick genom ändringen en uttrycklig rätt att fastställa betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL. Genom denna lagreglering är det således numera klart att det är skattemyndigheten som har att lägga bolagsman i ett handelsbolag betalningsskyldighet avseende bolagets källskatter och arbetsgivaravgifter, men även mervärdesskatt.⁴ Av 1 kap. 4 § SBL framgår att fordringen mot bolagsmannen/delägaren likställs med skatt och att han betraktas som skattskyldig för fordringen. Om skattemyndighetens beslut överklagas är det förvaltningsdomstol som, efter det att skattemyndigheten gjort en omprövning av beslutet, prövar frågan om bolagsmannen skall äläggas betalningsansvar eller inte. Utrymme för förlikningsuppställning saknas. Skattemyndighetens arbete med att utreda och fatta beslut om handelsbolagsmäns betalningsansvar får i sin helhet anses vara myndighetsutövning. Ett ärende uppkommer i vart fall i samband med att skattemyndigheten tillskriver företrädaren och då har denne rätt till partsinsyn i sitt ärende.⁵

³ Angående detta stycke, se SOU 1987:10 s. 316–323.

⁴ Prop. 1997/98:33 s. 45.

⁵ RSV,Handledning för företrädaransvar och ackord, 2000, s. 91.

2 Utredningens uppdrag och dess genomförande

2.1 Utredningens uppdrag

Direktiven för Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer (dir. 2000:89), vilka återges i sin helhet i *bilaga 1*, innefattar två huvuduppgifter. Utredaren skall

- dels undersöka om bestämmelserna i 12 kap. 6 § SBL behöver formuleras om så att de på ett bättre sätt kan säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än vad som gällde tidigare enligt bl.a. 77 a § UBL,
- dels undersöka om nuvarande förfarande när en företrädare för en juridisk person skall åläggas betalningsansvar för den juridiska personens skatter och avgifter är det mest ändamålsenliga.

Dessutom skall utredaren undersöka om skattemyndighetens rätt att fatta beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL om handelsbolagsdelägars betalningsskyldighet medfört några komplikationer och i sådant fall föreslå nödvändiga åtgärder.

För att en företrädare för en juridisk person skulle bli betalningsskyldig för den juridiska personens skatter krävdes tidigare enligt bestämmelserna i UBL att företrädaren *uppsåtligen eller av grov oaktsamhet* underlåtit att betala det innehållna skattebeloppet i rätt tid. En liknande konstruktion för företrädaransvaret fanns i ML och USAL. När reglerna om företrädaransvar överfördes till SBL togs dessa subjektiva rekvisit bort. Av direktiven till utredningen framgår i denna del bl.a. följande. I stället för att som tidigare använda dessa subjektiva rekvisit, som i många fall kan leda till oklarheter, bör på samma sätt som nu i SBL anges under vilka omständigheter ett betalningsansvar för ställföreträdare kan krävas ut. Samtidigt bör befrielsemöjligheten behållas för de fall där det finns

särskilda skäl. Den utvidgning som gjordes i SBL genom att företrädaransvaret utsträcktes till att även omfatta den juridiska personens inkomstskatt och som tydligt redovisades i propositionen (prop. 1996/97:100, bl.a. s. 437 och 592) skall stå fast. Ett generellt och enhetligt företrädaransvar är en av grundstenarna i det nya skattekontosystemet inom vilket samtliga skatter och avgifter skall behandlas på samma sätt.

Beslut om betalningsskyldighet för företrädare fattas av allmän domstol. Andra beslut om påförande av skatt fattas och omprövas av skattemyndigheterna, vilkas beslut kan överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Av direktiven framgår att reglerna beträffande beslutsordningen skall vara så enkla och enhetliga som möjligt, varför det sätts i fråga om inte också samtliga beslut om påförande av skatter och avgifter enligt skattebetalningslagen borde fattas, omprövas och överklagas i ett och samma förfarande. Mot den bakgrunden skall utredaren överväga om inte beslutsfunktionen när det gäller företrädaransvar kan läggas på skattemyndigheten. Om utredaren finner att en överflyttning av beslutsfunktionen till skattemyndigheten inte bör ske nu, skall utredaren ändå överväga om en mer ändamålsenlig lösning än dagens kan vara att beslutsfunktionen flyttas från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Om utredningen utmynnar i ett förslag om överflyttning av beslutsfunktionen, skall effekterna av en sådan överflyttning också redovisas.

När det gäller handelsbolag är en delägare i bolaget ansvarig för bolagets skatt enligt bestämmelserna i 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Enligt bestämmelserna i 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL är belopp som en handelsbolagsdelägare är skyldig att betala likställt med skatt och beslut om betalningsskyldighet för delägaren skall enligt 12 kap. 8 a § SBL fattas av skattemyndigheten. Enligt utredningens direktiv skall utredaren undersöka om skattemyndighetens rätt att fatta sådana beslut om delägars betalningsskyldighet har medfört några komplikationer och i sådant fall redogöra för dessa samt föreslå nödvändiga åtgärder.

2.2 Utredningens genomförande

Utredningsarbetet har utförts under tiden januari 2001 – januari 2002. Arbetet har utförts på sedvanligt sätt med sammanträden där

experterna deltagit. Utredningen har till skattemyndigheter, kronofogdemyndigheter, länsrätter och tingsrätter utsänt en enkät för att få ett underlag för att kunna bedöma en del av de frågor som innefattas i utredningsuppdraget. Myndigheterna och domstolarna har bl.a. tillfrågats om eventuella olägenheter med nuvarande förfarande i såväl företrädaransvarsmålen enligt 12 kap. 6 § SBL som mål om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag enligt 8 a § samma kapitel (se avsnitt 6.3 och 7.3). Vissa statistiska uppgifter har även inhämtats från Riksskatteverket och skattemyndigheter samt kronofogdemyndigheter (se avsnitt 6.4). Vidare har ett studiebesök gjorts vid skattemyndigheten och kronofogdemyndigheten i Malmö. Från Finland, Danmark, Norge, Tyskland och Nederländerna har inhämtats uppgifter om respektive lands lagstiftning avseende företrädaransvar (se avsnitt 4).

3 Skattekontosystemet

3.1 En kort beskrivning av skattekontosystemet

Från och med den 1 januari 1998 tillämpas ett nytt system för redovisning och betalning av de mest frekventa skatterna och avgifterna, det s.k. skattekontosystemet.¹ Skattekontosystemet syftar till enhetlighet och förenkling vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av skatter och avgifter genom en samordning av i första hand de oftast förekommande regelbundna skatterna och avgifterna. Skattekontosystemet omfattar bl.a. innehållen skatt, dvs. av arbetsgivare gjorda skatteavdrag från ersättning för arbete, socialavgifter, mervärdesskatt, inkomstskatt, fastighetsskatt och förmögenhetsskatt. Det nya systemet regleras i SBL.

Skattekontosystemet omfattar inte samtliga skatter och avgifter. Bl.a. punktskatterna, kupongskatten samt arvs- och gåvoskatten lämnades från början utanför skattekontosystemet. Avsikten är emellertid att också dessa skatter samt även andra skatter och avgifter på sikt skall omfattas av den nya ordningen för redovisning och betalning m.m. Arvs- och gåvoskatten har från den 1 juli 2001 införlivats i skattekontosystemet.² Det har även utarbetats förslag på att utvidga systemet till att även omfatta kupongskatten och punktskatterna. Dessa förslag bereds för närvarande i Regeringskansliet.

För varje person som är skattskyldig finns hos skattemyndigheten ett skattekonto för redovisning och betalning av skatter och avgifter (3 kap. 5 § SBL).

¹ Prop. 1996/97:100 s. 265 ff.

² Prop. 2000/01:117 och lag (2001:325) om ändring i lagen (2001:95) om ändring i lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt.

Skattedeklaration

Den tidigare använda uppbördsdeklarationen och den särskilda deklarationen för mervärdesskatt har i SBL och skattekontosystemet ersatts med en gemensam deklaration; skattedeklarationen. Redovisningen i en skattedeklaration omfattar samtliga de skatter och avgifter för vilka det finns en redovisningsskyldighet och som förfaller till betalning under den period som är aktuell. De uppgifter som skall redovisas i en skattedeklaration avser bl.a. innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter samt ingående och utgående mervärdesskatt (10 kap. 9–13 §§ SBL).

Redovisning

Redovisning avseende de skatter och avgifter som skall redovisas i en skattedeklaration skall ha kommit in senast den 12 (i januari och i vissa fall augusti den 17) i månaden efter redovisningsperioden dels från den som enbart redovisar innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter, dels från skattskyldiga som har att redovisa mervärdesskatt varje månad om beskattningsunderlagen avseende mervärdesskatt för beskattningsåret, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, uppgår till högst 40 miljoner kronor. Mervärdesskatten skall dock i detta fall redovisas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden (10 kap. 18 § SBL).

Skattskyldiga som redovisar mervärdesskatt med beskattningsunderlag som för beskattningsåret, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, överstiger 40 miljoner kronor skall lämna sin redovisning avseende de skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet senast den 26 (den 27 i december) i månaden efter redovisningsperioden (10 kap. 19 § SBL). Om det finns särskilda skäl skall denna kategori skattskyldiga kunna krävas på redovisning avseende innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter senast den första förfalldagen i månaden, dvs. senast den 12 och i januari den 17 (10 kap. 21 § SBL).

Tidpunkter för betalning

Skatter och avgifter skall ha bokförts på skattemyndighetens särskilda konto för skatteinbetalningar senast på förfalldagen. Betal-

ning anses ha skett först den dag då betalningen har bokförts på kontot hos skattemyndigheten (16 kap. 3 § SBL).

I skattekontosystemet finns det två förfallodagar varje månad. De två förfallodagarna i skattekontosystemet är som huvudregel den 12 samt den 26.

Mervärdesskatt, som skall redovisas i en skattedeclaration, skall i regel ha betalats senast samma dag som deklARATIONEN skall ha kommit in till skattemyndigheten (16 kap. 4 § SBL). Avdragen skatt, arbetsgivaravgifter, F-skatt och särskild A-skatt skall som huvudregel betalas senast den 12 i varje månad.

Skatt som skall betalas enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt skall ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. En skatt eller avgift som är påförd genom ett särskilt beskattningsbeslut förfaller till betalning på den förfallodag som inträffar närmast efter en betalningsfrist om 30 dagar från beslutsdagen (16 kap. 6 § SBL).

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt skall jämföras med inbetalning av skatt, varvid inbetalningen anses gjord den 12 (den 17 i januari) i månaden efter redovisningsperioden (16 kap. 7 § SBL).

Debitering på skattekontot

På ett skattekonto bokförs löpande dels debiterad F-skatt och särskild A-skatt, dels innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter samt mervärdesskatt som den betalningsskyldige redovisat i en skattedeclaration dels skatt eller avgift som påförts genom särskilt beslut av skattemyndigheten. Slutlig skatt bokförs på kontot i samband med att ett skattebesked tas fram. Samtidigt skall preliminär skatt, som redovisats i kontrolluppgift, bokföras. Ett beslut om ytterligare skatt att betala bokförs på kontot den dag då skattebeloppet förfaller till betalning (3 kap. 5 §).

Kreditering på skattekontot

På ett skattekonto bokförs varje betalning som den skatt- eller avgiftsskyldige gör. Betalningar och övriga krediteringar bokförs utan någon inbördes avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter på kontot. Om det finns ett underskott på ett skattekonto och det

behöver anges om en skatt eller avgift är betald eller obetald, skall underskottet i regel fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under den aktuella perioden (16 kap. 9 och 11 §§ SBL). I vissa fall skall undantag göras från denna *likafördelningsmetod* (se exempel under avsnitt 3.2).

Avstämning av skattekontot

Skattekontot stäms av varje månad som det har förekommit någon transaktion på kontot. Samtliga konton skall stämmas av en gång per år. Varje gång ett skattekonto har stämts av, får kontohavaren normalt besked om ställningen på kontot.

Ränta i skattekontosystemet

Ett enhetligt ränteinstitut har i skattekontosystemet ersatt anståndsrentan, respiträntan, restitutionsrentan, ö-skatterentan, kvarskatteavgiften och dröjsmålsavgiften. I skattekontosystemet beräknas i stället intäktsränta och kostnadsränta (19 kap. 1 § SBL). Intäktsräntan skall ge kontohavaren kompensation för tillgodohavanden på kontot. Kostnadsräntan skall dels fungera som ett påtryckningsmedel så att skatter och avgifter betalas i rätt tid, dels täcka statens kreditkostnader. Räntorna beräknas dag för dag utifrån den skattskyldiges sammanlagda skuld hos såväl skattemyndigheten som kronofogdemyndigheten eller tillgodohavande på skattekontot.

Indrivning

Skattemyndigheten lämnar fortlöpande över obetalda fordringar till kronofogdemyndigheten för indrivning. Kronofogdemyndigheten redovisar fortlöpande betalningar avseende lämnade indrivningsuppdrag till skattemyndigheten. Fasta beloppsgränser avgör när en fordran skall lämnas för indrivning. För skatt- eller avgiftsskyldiga med transaktioner på skattekontot varje månad skall överlämnande för indrivning som huvudregel aktualiseras endast i fråga om underskott på minst 10 000 kr och underskott på minst 500 kr som funnits på kontot under en längre tid. För övriga kontohavare skall överlämnande för indrivning som huvudregel aktualiseras endast i

fråga om underskott på minst 500 kr. Om det finns särskilda skäl skall skattemyndigheten lämna en fordran för indrivning, även om den inte uppgår till de beloppsgränser som skall tillämpas enligt huvudregeln. Vidare skall skattemyndigheten, om det finns särskilda skäl, ha möjlighet att underlåta att överlämna en fordran, även om den uppgår till nämnda beloppsgränser (20 kap. 1 och 2 §§ SBL).

Betalningar av skulder, som är föremål för indrivning, hänförs enligt huvudregeln till den äldsta skulden först och därefter till övriga skulder i åldersordning.³ Detta gäller även andra typer av krediteringar, t.ex. med anledning av att det uppstår ett överskott hos skattemyndigheten med anledning av ett nedsättningsbeslut. Ett indrivningsuppdrag omfattar också den ränta som belöper på indrivningssaldot (20 kap. 6 § SBL). Hos kronofogdemyndigheten skall ränta beräknas på fordringar som är föremål för indrivning. Ränta som betalas skall redovisas till skattemyndigheten.

Obetald slutlig skatt

Den skattskyldige skall själv betala in obetald slutlig skatt. Skatten skall betalas efter en betalningsfrist på minst 90 dagar. Arbetsgivarernas tidigare medverkan i betalningen av kvarstående skatt har slopats i skattekontosystemet.

Preskription

En skatte- eller avgiftsfordran som lett till ett underskott på ett skattekonto preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då ett belopp motsvarande underskottet lämnades för indrivning.

3.2 Likafördelningsmetoden

I de flesta fall är det inte nödvändigt att kunna ange vilka obetalda skatter eller avgifter som har genererat ett underskott. Det är tillräckligt att veta att ett underskott har uppkommit och hur stort det är. I de fall behov finns av att se om den skatt- eller avgiftsskyldige har betalat en viss typ av skatt eller avgift eller hur mycket av en

³ Se 19 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.

debitering som har betalats skall gjorda betalningar fördelas enligt den s.k. likafördelningsmetoden. Den utgår från att varje betalning av en skatt eller avgift skall behandlas lika. Om endast en viss andel av det sammanlagt debiterade skatte- och avgiftsbeloppet har betalats, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som delbeloppen utgör av de sammanlagda debiteringarna.⁴ Metoden innebär således att om det finns ett underskott på ett skattekonto, och det behöver anges om en skatt eller avgift är betald eller obetald, skall underskottet fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under den aktuella perioden. Ett underskott skall enligt lagens förarbeten i normalfallet anses vara hänförligt till en kalendermånad vid tillämpning av likafördelningsmetoden.⁵ I realiteten är dock en avstämningsperiod tiden mellan två avstämningar.

I 16 kap. 11 § SBL har bestämmelserna om denna likafördelning fått följande lydelse.

Om den skattskyldige har en skatteskuld enligt denna lag och det behöver anges vilken skatt som är betald eller obetald, skall skulden fördelas proportionellt mellan de skatter som påförts under den aktuella perioden, om inte annat följer av 10 § eller bestämmelser i annan lag.

Om det i någon situation behövs uppgift om en viss skatt eller avgift är betald eller obetald, t.ex. vid indrivning i utlandet, skall 16 kap. 11 § tillämpas. Likafördelningsmetoden får till följd att en skatteskuld, dvs. ett underskott på skattekontot, fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som finns registrerade på kontot för den aktuella perioden. Detta innebär bl.a. att om en registrerad skattefordran redan har lämnats för indrivning skall inte någon del av underskottet hänföras till den skatten.⁶

Enligt lagens ordalydelse skall således inte likafördelningsmetoden gälla när något annat är föreskrivet för det särskilda fallet. Om en skatteskuld är förenad med solidarisk betalningsskyldighet gäller i stället reglerna i 16 kap. 10 § SBL. De lyder:

När såväl den som i första hand är skyldig att betala skatten (huvudbetalaren) som någon annan, enligt bestämmelserna i 12 kap., är skyldig att betala skatten (sidobetalare), gäller följande:

⁴ Prop. 1996/97:100 s. 310.

⁵ A.a. s. 310 och 311.

⁶ A.a. s. 609.

En inbetalning av sidobetalaren skall räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald, om inte sidobetalaren i samband med inbetalningen begär något annat.

Om inbetalning görs av en företrädare avseende den juridiska personens skatteskuld, skall avräkning göras mot den skuld som är förenad med solidariskt ansvar först när företrädarens eventuella övriga skatteskuld är betald, om inte företrädaren begärt något annat.

3.3 Kort om företrädaransvaret och skattekontot i praktiken

Alla beslut om betalningsansvar för företrädare för juridisk person skall, om besluten avser skuld enligt SBL, registreras på skattekontot. Detta gäller oavsett om det är skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten som fört processen. Det är inte ovanligt att besluten avser såväl skulder enligt SBL som äldre skulder enligt ML, UBL och USAL. Besluten registreras direkt av kronofogdemyndigheten till den del de avser skulderna enligt ML, UBL och USAL. Till den del de avser skulder enligt SBL, sänds besluten från kronofogdemyndigheten till skattemyndigheten för verkställighet. Verkställigheten sker som ett beslut om vissa debiteringsåtgärder med stöd av 11 kap. 20 § SBL.

Registrering på skattekonto sker endast när fråga är om domstols beslut om betalningsansvar. Eftersom det enligt gällande reglering endast är domstols beslut om betalningsansvar som är beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § SBL, sker ingen registrering i övriga fall (jfr 3 kap. 5 § SBL). Varken stadfäst förlikning eller utomprocessuell förlikning resulterar i något beskattningsbeslut enligt SBL och registreras därför inte. I dessa fall bevakas i stället betalningen manuellt. Inte heller ansökan om betalningsföreläggande registreras i något skattekonto utan kronofogdemyndigheten registrerar utslaget direkt i utsökningsregistret.

En företrädarens betalningsskyldighet för den juridiska personens skatteskuld förs inte upp som en debitering på företrädarens eget skattekonto. Skulden är redan "bokförd" på den juridiska personens skattekonto och en eventuell betalning krediteras därför detta skattekonto. Ansvarsbeloppet belastar alltså inte företrädarens

skattekonto. Ett eventuellt överskott på företrädarens konto spär-
ras dock med ett belopp motsvarande det som företrädaransvaret
omfattar, för att undvika att en felaktig återbetalning sker.

När domstolen fattar beslut om betalningsansvar kan huvud-
skulden antingen vara restförd eller ligga kvar som ett ej restfört,
avstämt underskott på den juridiska personens skattekonto. Om
huvudskulden är restförd knyts ansvaret till det restförda målet vid
kronofogdemyndigheten och i annat fall till den senaste skatte-
kontoavstämningens underskottssaldo. Ansvaret kan avse hela eller
del av skatteskuld och omfatta en eller flera betalningsskyldiga.

Inbetalningskort skickas ut manuellt och "styr" betalningen till
huvudskulden. Detta innebär att om huvudskulden är restförd styrs
betalningen direkt till kronofogdemyndighetens postgirokonto och
avräknas mot skulden där. I annat fall styrs den till skattemyndig-
hetens bank- eller postgirokonto.

I de fall flera personer gjorts betalningsansvariga för samma
skuld kan det inträffa att de oberoende av varandra betalar in hela
eller del av ansvarsbeloppet så att en överbetalning uppkommer. I
dessa fall skall återbetalning göras av överskottet. Återbetalningen
skall avse de sist gjorda betalningarna. En sådan återbetalning skall
göras via betalarens eget skattekonto, alltså genom att betalningen
omförs och krediteras betalarens konto.

4 Utländsk rätt

4.1 Finland

I Finland kan en ställföreträdare i ett aktiebolag, vanligen verkställande direktören eller medlemmarna i bolagets styrelse, bli personligt betalningsansvarig för bolagets obetalda skatter om han gjort sig skyldig till något av de skattebrott som finns i 29 kap. strafflagen. Det är alltså fråga om på delikt grundad skadeståndsskyldighet, som vanligen behandlas samtidigt som brottmålet. Beslutet fattas av domstolen och bevisbördan ligger på åklagaren och skattemyndigheten. Möjliga administrativa påföljder (t.ex. en skattehöjning) måste beaktas när domstolen prövar beloppet av skadeståndet.

I 29 kap. 1–4 §§ strafflagen stadgas om brott mot den offentliga ekonomin; skattebedrägeri, grovt skattebedrägeri, lindrigt skattebedrägeri och skatteförseelse. Om företrädaren gjort sig skyldig till något av dessa brott kan han dömas till skadeståndsskyldighet för bolagets obetalda skatter. De aktuella stadgandena lyder:

29 Kap. Om brott mot den offentliga ekonomin

1 § Skattebedrägeri

Den som

1. genom att för beskattningen ge myndigheterna en oriktig uppgift om någon omständighet som påverkar bestämmandet av skatt,
 2. genom att i en anmälan som lämnas för beskattningen hemlighålla en sådan omständighet som påverkar bestämmandet av skatt,
 3. i syfte att undandra skatt genom att underlåta att fullgöra sådana skyldigheter som föreskrivs för beskattningen och som har betydelse för bestämmandet av skatt, eller
 4. i övrigt bedrägligt får till stånd eller försöker få till stånd att ingen eller alltför låg skatt bestäms eller att skatt återbetalas utan grund,
- skall för skattebedrägeri dömas till böter eller fängelse i högst två år.

2 § Grovt skattebedrägeri

Om vid skattebedrägeri

1. eftersträvas avsevärd ekonomisk vinning eller

2. brottet begås särskilt planmässigt, och skattebedrägeriet även bedömt som en helhet är grovt, skall gärningsmannen för grovt skattebedrägeri dömas till fängelse i minst fyra månader och högst fyra år.

3 § Lindrigt skattebedrägeri

Om skattebedrägeriet, med hänsyn till den eftersträlvade ekonomiska vinningens storlek eller andra omständigheter vid brottet, bedömt som en helhet är ringa, skall gärningsmannen för lindrigt skattebedrägeri dömas till böter.

Vid lindrigt skattebedrägeri får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

4 § Skatteförseelse

Den som för att skaffa sig själv eller någon annan ekonomisk vinning eller av någon annan orsak än betalningsoförmåga eller betalningsförbud som grundar sig på domstolsbeslut underlåter att inom utsatt tid betala

1. förskottsinnehållning, källskatt eller redovisning underkastad överlåtelseskatt,

2. för en kalendermånad uträknad omsättningskatt eller motsvarande skatt på vissa försäkringspremier,

3. mervärdesskatt som skall redovisas eller

4. arbetsgivarens socialskyddsavgift

skall, om gärningen inte utgör skattebedrägeri, för skatteförseelse dömas till böter eller fängelse i högst sex månader.

Som skatteförseelse betraktas dock inte en mindre försummelse som har rättats utan dröjsmål.

Vid skatteförseelse får eftergift ske i fråga om anmälan, åtal eller straff, om skatteförhöjning anses vara en tillräcklig påföljd.

4.2 Danmark

I dansk rätt finns endast i begränsad omfattning regler om betalningsansvar i 33 och 33 a §§ lagen om bolagsbeskattning. Dessa bestämmelser omfattar enbart ansvar för betalning av de inkomstskatter som ett bolag skall betala. Såväl 33 § som 33 a § avser egentligen att reglera sådana transaktioner som i svensk rätt brukar benämnas vinstbolagstransaktioner.

Av bestämmelserna framgår att om ett bolag har upplösts och förmögenheten har delats ut till aktieägarna utan att det finns tillräckliga medel för att betala inkomstskatten skall aktieägarna och medlemmarna tillsammans med likvidatorerna eller bolagets styrelse enligt 33 § i nämnda lag solidariskt ansvara för betalningen av denna skatteskuld. Gentemot likvidator (styrelsen) kan det solidariska ansvaret inte göras gällande för ett större belopp än summan av de till aktieägare eller medlemmar företagna utdelningarna, och aktieägare eller medlemmar är endast ansvariga i den omfattning som de har erhållit utdelning från sammanslagningen.

33 a § lagen om bolagsbeskattning har en särskild regel enligt vilken den som säljer ett bolag kan bli betalningsskyldig för bolagets skatteskuld. Paragrafen skall motverka så kallad bolagstömning. Enligt 33 a § är säljaren ansvarig för betalning av bolagets skatteskuld, om säljaren hade kännedom om eller borde haft kännedom om att bolaget blev sålt för överpris. Ansvaret kan dessutom endast göras gällande om man har försökt med utmätning hos bolaget utan resultat. Säljaren ansvarar dock endast för ett belopp som motsvarar försäljningssumman.

Om säljaren är ett utländskt bolag kan ansvaret riktas mot personer och bolag som är hemmahörande i Danmark, om dessa direkt eller indirekt har ett beslutande inflytande på det utländska bolaget och de hade kännedom om eller borde haft kännedom om att bolaget sålts för överpris.

En yrkesmässig rådgivare kan också bli ansvarig om han har medverkat vid försäljningen och han hade kännedom om eller borde haft kännedom om att bolaget blev sålt för överpris.

Före försäljningen av ett bolag kan säljaren eller den yrkesmässiga rådgivaren få ett bindande förhandsbesked om att de inte kommer att bli betalningsansvariga (jfr 33 a § femte stycket).

Om säljaren eller rådgivaren bestrider betalningsansvaret skall ärendet avgöras av Ligningsrådet (ung. Riksskatteverket).

4.3 Norge

Norge har inte några särskilda regler om betalningsansvar för skatte- och avgiftskrav för representanter för juridiska personer. Ansvar kan likväl följa av allmänna, sedvanerättsliga bestämmelser om ersättningsskyldighet. Ett grundläggande villkor är att bolagets företrädare har handlat oaktsamt. Dessutom måste det föreligga en

ekonomisk förlust och ett orsakssamband mellan den skadevälande handlingen och den ekonomiska förlusten. Talan förs vid de allmänna domstolarna.

I praktiken använder skattemyndigheten denna möjlighet först och främst när det gäller företrädare som kan ställas till svars för bolagets bristfälliga inbetalning av förskottsavdrag.

Utöver de allmänna sedvanerättsliga ersättningsreglerna har aktielagen och lagen om börsnoterade aktier särskilda bestämmelser om ersättning för förlust som åsamkats aktiebolag och börsnoterade bolag. Här finns också bestämmelser om förhållandet mellan bolagets ersättningskrav och krav som andra har mot de ansvariga i bolaget.

4.4 Tyskland

Enligt 69 § skatteförordningen (Abgabenordnung, AO) är de legala företrädarna för fysiska och juridiska personer ansvariga om anspråk som härrör från ett skatteskuldförhållande (37 §) till följd av uppsätlig eller grovt vårdslös överträdelse av de skyldigheter som ålagts dem inte fastställs eller fullgörs i rätt tid, eller om skatteersättning eller skatteåterbetalning betalas utan rättslig grund till följd av detta. Ansvaret omfattar också den kostnadsränta som skall betalas till följd av överträdelsen av skyldigheter.

Ansvaret görs enligt 191 § skatteförordningen gällande av behörig skattemyndighet genom ett ansvarsbeslut. Detta ansvarsbeslut kan först överklagas hos utfärdande myndighet. Om överklagandet inte hörsammas kan besvär anföras i finansdomstolen (Finanzgericht).

4.5 Nederländerna

Företrädaransvar kan i Nederländerna komma i fråga för flertalet företagarskatter och -avgifter, t.ex. moms, innehållen källskatt samt social- och pensionsavgifter. Bolagets egen inkomstskatt faller dock utanför denna reglering. Bestämmelserna, som återfinns i The Collection Law (indrivningslagen), innehåller regler om företrädaransvar och tillämpas på alla typer av juridiska personer som driver rörelse. Som företrädare betraktas i allmänhet The Managing

Director, dvs. den som i normalfallet både är registrerad som företrädare och även i praktiken leder bolaget.

För att personligt betalningsansvar ska komma i fråga krävs försumlighet hos företagsledaren. För att underlätta bedömningen i denna del arbetar man med en särskild presumptionsregel. Enligt denna regel åligger det bolaget/företrädaren att, om bolaget inte kan betala skatten eller avgiften på förfallodagen, inom två veckor efter förfallodagen underrätta Director General för Tax and Customs Administration, DTCA. DTCA, som är den nederländska skatte- och tullförvaltningen, är en del av Finansministeriet. När DTCA har fått denna underrättelse eller förfallodagen har inträtt utan att bolaget/företrädaren har hört av sig, så förväntas DTCA agera med skyndsamhet.

Om inte betalning sker frivilligt eller genom utmätning och inte heller någon betalningsuppgörelse träffats, utfärdar DTCA ett Determination Letter. I detta brev uppmanas företrädaren att betala bolagets skuld inom viss tid. I brevet anges vidare varför DTCA anser att företrädaren är personligen betalningsansvarig. Företrädaren har därefter sex veckor på sig att reagera. Om företrädaren varken betalar eller träffar någon betalningsuppgörelse med DTCA så är DTCA hänvisat att väcka talan mot företrädaren. Talan ska väckas vid Rechtsbank (tingsrätten) inom två månader från det att företrädarens förklaringstid gick ut.

Bevisbördan inför domstolen är olika beroende på huruvida bolaget/företrädaren har fullgjort sin underrättelseskyldighet enligt ovan. I detta mål avgörs endast huruvida företrädaren är personligt betalningsansvarig eller inte. Domstolarna tar inte ställning i frågan hur stort belopp han ska betala. Domar meddelade av Rechtsbank kan överklagas till Rechtshofe (hovrätten) och slutligen till Högsta domstolen.

Har domstol i ett tvistemål fastställt att företrädaren är personligen betalningsansvarig för bolagets skatter och avgifter så är det upp till DTCA att fastställa beloppen (i den mån detta inte redan är gjort). DTCAs beslut kan överklagas till Rechtshofe.

DTCA har möjlighet att i stället för att gå till domstol träffa förlikning med företrädaren. Denna möjlighet anlitas flitigt.

I Nederländerna har man upptäckt olägenheterna med dubbla domstolsprocesser; en tvistemålsprocess vad gäller ansvarighetsfrågan och en skatteprocess vad gäller beloppets storlek. Avsikten är att slå ihop de båda processerna till en i vilken båda frågorna kan avgöras samtidigt.

5 Behovet av omformulering av 12 kap. 6 § skattebetalningslagen

5.1 Äldre lagstiftning

5.1.1 Uppbördslagen

1968 infördes regler i dåvarande uppbördsförordningen (1953:272) om företrädares ansvar för sådana belopp som den juridiska personen varit skyldig att innehålla vid utbetalning av arbetstagares lön. De förutsättningar för företrädaransvar som då infördes motsvarades av den fram till den 1 november 1997 gällande regleringen i 77 a § första stycket UBL som lød:

Har någon, i egenskap av företrädare för 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 77 § sägs, är han tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet och den dröjsmålsavgift som belöper på detta. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Innan bestämmelserna om företrädaransvar infördes var möjligheterna små att göra en företrädare för ett aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt.¹ Detta sågs av Uppbördsutredningen som en allvarlig brist främst beträffande fåmansbolagen, som man ansåg utnyttjades mer eller mindre medvetet för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört (SOU 1965:23 s. 181). Utredningen framhöll att de skatteförluster, som uppstod genom att en juridisk person inte redovisade innehållen skatt, till helt övervägande del syntes vara att hänföra till aktiebolagen och att fåmansbolagen intog en speciell ställning. Det hade nämligen visat sig att fåmansbolag inte sällan fortsatte sin verksamhet långt efter det att bolaget

¹ Jfr *NJA 1957* s. 757 där HD fann att det inte var möjligt att såsom skadestånd utkräva det obetalda skattebeloppet av ställföreträdare.

enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen borde ha trätt i likvidation. När bolaget slutligen försatts i konkurs, hade det ofta kunnat konstateras att tidigare skulder till enskilda fordringsägare likviderats eller i varje fall uppgått till obetydliga belopp i jämförelse med vad bolaget häftade för i fråga om skatteskulder av olika slag.

Uppbördsutredningen, som tillsattes 1959, fick mot denna bakgrund i uppdrag att överväga frågan om ställföreträdarens betalningsskyldighet. Efter att ha förkastat tanken på att konstruera betalningsskyldigheten som ett skadeståndsansvar (a.a. s. 185 f.) föreslog utredningen att ställföreträdaren skulle kunna åläggas solidarisk betalningsskyldighet med den juridiska personen under samma förutsättningar som gällde för straffansvar vid underlåten skatteinbetalning. Det skulle dock finnas möjlighet att jämka eller efterge betalningsskyldigheten om särskilda skäl förelåg. Vad utredningen avsåg med särskilda skäl angavs emellertid inte.

Gränserna för och utformningen av regleringen av företrädarens betalningsskyldighet har alltså styrts av det straffrättsliga ansvaret i motsvarande fall. I rättspraxis har ansetts att de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet har samma innehåll vid fråga om betalningsskyldighet som beträffande straffansvar. Bestämmelserna om betalningsskyldighet för företrädare för arbetsgivare skall dock inte ses som en straffsanktion (prop. 1967:130 s. 131) utan fråga var endast om att skapa en möjlighet för det allmänna att ålägga en företrädare för den juridiska personen ett ekonomiskt ansvar tillsammans med den juridiska personen.

5.1.2 Mervärdesskattelagen

Från och med 1974 infördes också för mervärdesskatt bestämmelser i dåvarande GML om företrädaransvar av motsvarande innebörd som de som fanns redan i uppbördsförordningen.

Departementschefen framhöll i förarbetena till lagändringen i GML att det solidariska ansvaret för betalning av källskattemedlen menligt inverkat på uppbörden av indirekt skatt och att följden blivit att man i ökad utsträckning försökte skaffa sig otillbörliga skattekrediter genom att underlåta att erlägga indirekt skatt. Det ansågs som en allvarlig brist i uppbördssystemet att bestämmelserna skulle kunna ge upphov till sådana förhållanden, varför det föreslogs att solidariskt betalningsansvar i överensstämmelse med

vad som redan gällde enligt 77 a § uppbördsförordningen skulle införas.²

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1994 utvidgades företrädaransvaret för mervärdesskatt till att även omfatta skatt som på grund av oriktiga uppgifter från företrädaren tillgodoförts den skattskyldige. Om en företrädare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt med för stort belopp var företrädaren alltså, enligt 16 kap. 17 § ML, tillsammans med den skattskyldige återbetalningsskyldig för beloppet.

16 kap. 17 § första och andra styckena ML löd fram till den 1 november 1997 när den upphävdes och SBL i stället trädde i kraft:

Om någon i egenskap av företrädare för en skattskyldig som är juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt inom den tid som anges i 1 och 5 §§, är han tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för skatten. Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående skatt enligt 8 § med för stort belopp, är han tillsammans med den skattskyldige skyldig att betala tillbaka beloppet.

Betalningsskyldighet som följer av första stycket får jämkas eller efterges om det finns särskilda skäl.

5.1.3 Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

I förarbetena³ till en ändring i den då gällande lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring m.m. (AVGL) framhölls bl.a. att storleken av utestående ordovisade arbetsgivaravgifter kraftigt hade ökat under senare år och att det sågs som en allvarlig brist i de dåvarande bestämmelserna att de inte, på motsvarande sätt som redan gällde bl.a. enligt 77 a § UBL och 48 a § GML, gjorde det möjligt att ålägga en försumlig ställföreträdare för arbetsgivaren betalningsskyldighet för obetalda arbetsgivaravgifter. Det föreslogs därför att det också i AVGL skulle införas en solidarisk ansvarighet beträffande arbetsgivaravgifterna i överensstämmelse med vad som gällde enligt bestämmelserna i UBL och GML. 1980 infördes därefter bestämmelser i

² Prop. 1973:163 s. 166 f.

³ Prop. 1979/80:128 s. 19 f.

AVGL om företrädaransvar. De utformades helt med 77 a § UBL som förebild och överfördes sedermera till 15 § första stycket USAL. Bestämmelsens första stycke, som upphävdes i och med SBL:s ikraftträdande den 1 november 1997, hade följande lydelse:

Den som i egenskap av företrädare för en arbetsgivare, som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala arbetsgivaravgifter i den tid och ordning som följer av 4, 7 och 12 §§ är tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för beloppet samt den ränta och dröjsmålsavgift som belöper på detta. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Lagrådet påpekade särskilt att man utgick från att bestämmelsen om att betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges, om det föreligger särskilda skäl, avsågs tillämpas med ledning av den praxis som HD utvecklat vid tillämpningen av motsvarande bestämmelse i 77 a § UBL.⁴

5.2 Gällande rätt

5.2.1 Skattebetalningslagen

Regeringen föreslog i prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar, m.m., bl.a. att straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt skulle avskaffas. Därmed upphörde det samband som funnits mellan betalningsskyldighet och straffansvar, och de motiv som styrkt utformningen av föreskrifterna om subjektiva rekvisit i reglerna om betalningsskyldighet gjorde sig inte längre gällande. Med motiveringen att bestämmelserna skulle bli mer lättillämpade och lättförståeliga för enskilda föreslogs därför att de subjektiva förutsättningarna *uppsåt och grov oaktsamhet* för företrädaransvar i stället skulle uttryckas i objektiva termer. Avsikten var enligt förarbetena inte att åstadkomma någon skärpning av företrädaransvaret utan bestämmelserna skulle i den nya utformningen ges samma innebörd i sak som tidigare gällande bestämmelser. De subjektiva förutsättningarna enligt 77 a § UBL m.fl. lagrum ansågs sammantaget innebära att företrädaren skulle ha gjort allt vad som rimligen kunde krävas av honom för att skydda var och en av borgenärerna genom att han t.ex. i tid gett in konkursansökan eller, numera, ansökan om företagsrekonstruk-

⁴ A.a. s. 24.

tion.⁵ Företrädaransvaret kom därigenom att få betalningsskyldighet som huvudregel, men med en möjlighet att undkomma ansvar om det innan skatten skulle ha betalats har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Möjligheten till jämkning om det förelåg särskilda skäl behölls och skall tillämpas på samma sätt som tidigare gällande jämningsbestämmelser. Det framhölls dock att det inom ramen för bestämmelsen om jämkning även skulle komma att finnas anledning att beakta en del omständigheter som tidigare varit av betydelse för att bedöma de subjektiva rekvisiten.

Reglerna i UBL, USAL och ML om företrädaransvar överfördes således till SBL men med en utformning i enlighet med det som anförts ovan. Regeln återfinns i 12 kap. 6 § SBL och har 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 borgenärs intressen.

Om företrädaren 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.

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

5.3 Högsta domstolens avgöranden

Följande genomgång av avgöranden från HD syftar till att belysa vilka bedömningar HD gjort när man tagit ställning till huruvida de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet varit uppfyllda. Utredningen har därför valt ut ett antal avgöranden där HD har

⁵ Prop. 1996/97:100 s. 442 f.

uttalat sig närmare om vad som enligt HD krävs för att man skall anse uppsåt eller grov oaktsamhet föreligga.

Avgörandena är uppdelade efter de olika omständigheter som främst är behandlade i respektive avgörande och var för sig utgör omständigheter som haft betydelse för frågan om uppsåt respektive grov oaktsamhet förelegat. Rättsfallen har mot den bakgrunden indelats i följande kategorier:

- skyldigheten att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen,
- företrädaren haft anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid,
- företrädarens ställning och inflytande i bolagets verksamhet,
- under vilka omständigheter HD har ansett att skäligen anledning att underlåta att betala skatten har förelegat, och
- rena förbiseenden och misstag som inte skall föranleda betalningsskyldighet.

5.3.1 Skyldighet att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder

Av central betydelse vid tolkningen av de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet är *NJA 1969* s. 326. HD fastslog där att företrädaren är skyldig att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen för att han inte skall anses ha handlat grovt oaktsamt. Företrädaren hade under november och december 1964 verkställt skatteavdrag som skulle ha inbetalas under januari 1965. Bolaget försattes i konkurs i januari 1965. HD anförde bl.a. att företrädaren måste redan i slutet av december 1964 ha haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldighet enligt uppbördsförordningen inte skulle kunna fullgöras. Eftersom han ändå inte företagit någon åtgärd för att bolagets egendom skulle avträdas till konkurs eller för att eljest få till stånd en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen, hade han enligt HD förfarit grovt oaktsamt.

I ovanstående mål var fråga om huruvida företrädaren kunde fällas till ansvar för brott mot 80 § i dåvarande uppbördsförordningen. HD uttalade emellertid samma princip i *NJA 1971* s. 296

I–III, som rörde betalningsansvar där fråga var dels om betydelsen av att bolaget inställt sina betalningar före utgången av den uppbördstermin då inbetalning skulle ske (I och II), dels om tillämpning av bestämmelsen i 77 a § om jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten (I–III). HD anförde i det första referatet bl.a. följande.

Enligt utredningen var bolagens ställning alltsedan slutet av 1966 undergrävd. Med insikt härom lät W medel, som må ha varit tillgängliga för inbetalning av skatt, i stället användas för rörelsens fortsättande till dess bolagen d. 12 juli 1968 inställde betalningarna. Även därefter gjordes emellertid vissa löneutbetalningar och i samband därmed avdrag för skatt utan att motsvarande inbetalningar skedde. Betalningsinställelsen åtföljdes icke av verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen. På grund härav är W, såsom HovR:n funnit, förfallen till ansvar enligt 80 § 1 mom. 2 st. uppbördsförordningen beträffande de ovan angivna skattebeloppen i deras helhet.

Denna grundläggande princip återkommer i bl.a. *NJA 1974* s. 423 och *NJA 1981* s. 1014. I 1974 års avgörande var fråga om ett aktiebolag som under flera uppbördsterminer underlåtit att inbetala innehållna skattebelopp. För de första uppbördsterminerna som var i fråga konstaterade HD att företrädarna varit medvetna om att bolagets lönsamhet och även dess likviditet fortlöpande hade försämrats och att bolaget gått med en betydande förlust under aktuellt år. HD konstaterade därefter att företrädarna förfarit i vart fall grovt oaktsamt med följande motivering:

Med hänsyn till det anförda hade B och C före utgången av uppbördsterminen i jan. anledning räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldighet enligt uppbördsförordningen att inbetala anställdas skatt icke skulle kunna fullgöras. Icke desto mindre lät B och C bolaget fortsätta driften. De inledde visserligen ackordsförhandlingar med borgenärer och föranstaltade om betalningsinställelse. Dessa åtgärder utsträcktes emellertid icke till bolagets samtliga borgenärer utan var begränsade till de leverantörer till vilka bolaget häftade i skuld.

I *NJA 1981* s. 1014 fann HD att företrädaren så gott som vid varje avlöningstillfälle insett att källskattemedlen inte skulle kunna betalas in i rätt tid och att det enligt en av HD antagen rättsgrundsats därmed ålegat företrädaren att före utgången av den tid inom vilken respektive belopp skulle betalas vidta åtgärder för att bolagets

egendom skulle avträdas till konkurs eller för att på annat sätt få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen.

5.3.2 Anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid

Om företrädaren däremot inte haft anledning att räkna med att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid har grov oaktsamhet inte ansetts föreligga. I ett avgörande från 1976 (*NJA 1976 b 29*) hade en annan person än den ansvarige företrädaren gjort sig skyldig till förskingring av de medel som var avsedda för skattebetalningen, varför företrädaren dröjt med att begära bolaget i konkurs. Mot denna bakgrund fann HD att företrädaren inte kunde åläggas straffansvar, dvs. han hade därmed inte förfarit grovt oaktsamt. Även när fråga varit om att företrädaren fått preliminärt löfte från en bank om lån till skattebetalningen har företrädaren inte ansetts ha förfarit grovt oaktsamt (*NJA 1977 s. 711*). När det preliminärt utlovade banklånet inte kunde beviljas, ansågs företrädaren ändå inte ha förfarit oaktsamt eftersom utredningen inte visat att företrädaren, genom att även då fortsätta driften, försämrat bolagets möjligheter att inbetala skatt under uppbördsterminen. I denna del anmärktes särskilt att orderingången hade ökat så att skattebetalning avseende följande uppbördstermin kunde fullgöras.

5.3.3 Företrädarens inflytande i bolagets verksamhet

En juridisk persons ställföreträdare har bl.a. ett ansvar för att överblicka bolagets skötsel och ekonomiska ställning. Även om ett styrelseuppdrag endast är av formell natur, har HD i *NJA 1974 s. 297* konstaterat att en styrelseledamot inte kan frita sig från skyldigheten att fullgöra de förpliktelser som följer av uppdraget. I detta avgörande undgick ledamoten, E, ändå betalningsansvar eftersom verksamheten helt och hållet sköttes av en annan person. Efter en redogörelse för hur denne andre person ensam omhänderhaft den omedelbara ledningen och skötseln av företaget konstaterade HD att E, trots att hon varit ledamot av bolagets styrelse, inte kunde anses ha varit skyldig att i första hand svara för att bolagets ålig-

ganden i fråga om inbetalning av skatt fullgjordes. På grund av sin ställning hade hon i och för sig haft att, vid anledning till misstanke, verkställa undersökning och försöka få till stånd rättelse av missförhållanden. Någon sådan anledning att ingripa och företa kontroll för henne hade dock inte förelegat varför åtalet ogillades. I *NJA 1973* s. 587 ogillade HD åtalet för den första uppbördsterminen som var i fråga på den grunden att det inte, mot bakgrund av fördelningen av arbetsuppgifterna, kunde läggas företrädaren (Gun) till last, att hon inte i detalj informerat sig om bolagets skötsel. Inte heller här hade således förhållandena varit sådana att företrädaren, mot bakgrund av hennes arbetsuppgifter, haft skälig anledning att misstänka att bolagets skyldigheter att betala skatt inte skulle kunna fullgöras i tid. När förhållandena sedan förändrades genom att Guns far, tillika styrelseledamot och den som faktiskt drev bolaget, avled, hade det enligt HD däremot ålegat henne att aktivt ta del i bolagets skötsel. HD uttalade därefter:

Hon har därvid kunnat konstatera, att bolagets bokföring var i oordning och att knapphet rådde på likvida medel. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av vad hennes fader tidigare under hösten uttalat om behov av lån för rörelsen borde hon ha förvissat sig om huruvida bolaget dittills kunnat fullgöra skyldigheten att inbetala skatt. Någon överblick över bolagets ställning hade hon visserligen icke. 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 rörelsen fortsattes och åtgärder ej vidtogs för att medel till skattebetalning skulle finnas tillgängliga. Under angivna omständigheter kan Gun icke undgå ansvar för grov oaktsamhet i fråga om underlåtenheten att inbetala skatt under uppbördsterminerna under jan. och maj 1970.

En legal ställföreträdare kan således, enligt de föregående rättsfallen, inte undgå ansvar enbart på den grunden att uppdraget varit av endast formell natur. Graden av inflytande i den juridiska personen har dock påverkat gränsen för när företrädaren enligt HD:s mening borde ha haft anledning att misstänka att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna. Grov oaktsamhet har vidare ansetts föreligga när företrädaren av grov vårdslöshet inte hållit sig underrättad om betalningsskyldigheten.⁶ Huruvida företrädaren varit grovt vårdslös har då setts mot bakgrund av uppdragets omfattning och därmed följande skyldigheter.

⁶ Se även RSV, *Handledning – företrädaransvar, ackord, betalningsinställelse* (1993) s. 28.

Normalt har betalningsansvar utkrävts av den som har det bestämmande inflytandet över bolagets verksamhet. I detta sammanhang kan anmärkas att detta inte nödvändigtvis är en legal ställföreträdare. I rättsfallet *NJA 1979* s. 555 blev t.ex. en aktieägare ålagd personligt betalningsansvar bl.a. därför att han med stöd av fullmakter oinskränkt kunnat förfoga över bolagets medel.

5.3.4 Skälig anledning att underlåta att betala skatten

Om man kan konstatera att det ålegat företrädaren att ha haft kännedom om de ekonomiska förhållandena, dvs. att han borde ha insett att skatten kanske inte skulle kunna betalas, har företrädaren ändå under vissa omständigheter kunnat undgå betalningsansvar (trots att han inte inlett åtgärder för avveckling av bolaget). HD har således i några domar bedömt att det subjektiva rekvisitet inte varit uppfyllt om företrädaren haft skälig anledning att underlåta att betala in skatten (se t.ex. *NJA 1981* s. 1014, *NJA 1985* s. 13 och *NJA 1994* s. 170).

I avgörandet från 1981 var fråga om två aktiebolag vilkas verksamhet var av stor betydelse för sysselsättningen på orten. Bolagen hade vid flera uppbördsterminer underlåtit att inbetala innehållna källskattebelopp. Åtalet mot ställföreträdaren ogillades, eftersom företrädaren, B, ansågs ha haft fog för att utgå från att berörda myndigheter och särskilt kronofogdemyndigheten godtog att han underlät att betala källskattemedlen i behörig ordning för att han på det sättet skulle kunna driva företagen vidare i avvaktan på en rekonstruktion. HD anförde i domskälen:

B har redan före ingången av den tid som avses med åtalet dömts för underlåtenhet att betala in källskattemedel som innehållits i Gäddede-bolaget. Under den med åtalet avsedda tiden har Gäddede-bolaget respektive Santel-bolaget inte vid något uppbördstillfälle förmått i rätt tid betala in källskattemedlen i deras helhet. Anledningen härtill har varit bolagens bristande likviditet. B måste vid så gott som varje avlöningstillfälle ha insett att källskattemedlen inte skulle kunna betalas in i rätt tid. Enligt en av HD antagen rättsgrundsats (*NJA 1969* s. 326 och flera senare avgöranden) har det då ålegat honom att före utgången av den tid inom vilken respektive belopp skulle betalas vidta åtgärder för att bolagets egendom skulle avträdas till konkurs eller för att eljest få till stånd en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen.

Som, i vart fall beträffande Santel-bolaget, framgår av Falls vittnesmål har berörda myndigheter i Jämtlands län varit bestämt inställda på att B:s företag måste drivas vidare. Anledningen härtill har varit den mycket särpräglade sysselsättningssituationen i Gäddede, med B:s företag som den praktiskt taget enda industrin. Även kronofogdemyndigheten har godtagit denna uppfattning och medverkat till att förfallna skatter skulle få avbetalas.

Kronofogdemyndighetens befattning med skatter och allmänna avgifter avser endast restförda sådana. Över den löpande skatteuppbörden förfogar myndigheten inte. Som framgår även av Falls vittnesmål är det i regel en förutsättning för att kronofogdemyndigheten skall kunna medverka till avbetalningsplan för restförda skatter och hålla inne med konkursansökan, att företaget betalar löpande skatter och avgifter (jfr SOU 1979:91 s. 151). I förevarande fall har emellertid B:s företag fått betalningsuppskov och kronofogdemyndigheten har i samförstånd med andra berörda myndigheter medverkat till långsiktiga rekonstruktionsåtgärder trots att det måste ha stått fullt klart att företagen åtminstone inte vid närmast infallande uppbördsterminer skulle kunna i rätt ordning inbetala innehållna källskattemedel. Det bör härvid särskilt framhållas, att även om förhållandena under den tid då verksamheten upprätthölls av Gäddede-bolaget inte blivit fullständigt belysta i målet, anledning saknas till antagande att dessa väsentligt avvikit från vad som gällt i fråga om Santel-bolaget; B hade ju som förut nämnts redan tidigare dömts för underlåtenhet att betala in innehållna källskattemedel och i vart fall redan d 25 febr 1976 fått en plan för avbetalning av företagens skatter.

Det är möjligt att B har haft egna motiv för att fortsätta driften i sina företag. Även om så skulle vara fallet, visar utredningen dock att han under den tid som åtalet avser haft fog för att utgå från att berörda myndigheter och särskilt kronofogdemyndigheten godtog att han underlät att betala källskattemedlen i behörig ordning för att han på det sättet skulle kunna driva företagen vidare i avvaktan på en rekonstruktion. En fortsatt drift skulle uppenbarligen ha allvarligt äventyrats om bolagen hade försatts i konkurs så snart anledning därtill förelåg eller bolagens gäld eljest avvecklats i sådan ordning att B därigenom hade säkerställt sig mot risken att drabbas av ansvar enligt UBL.

Med hänsyn till vad nu anförts kan B inte anses ha i UBL:s mening av uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att göra de ifrågavarande skatteinbetalningarna. Åtalet för uppbördsbrott skall därför lämnas utan bifall.

I *NJA 1985* s. 13 hade företrädaren, F, anlitat en advokat som skulle underrätta och förhandla med borgenärerna. Advokaten skulle däremot inte administrera betalningarna. HD ansåg därmed

att ansvaret inte hade frångått företrädaren utan att skatterna skulle betalas trots betalningsinställelsen.⁷ Trots att företrädaren vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets gäld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen uppkom därför frågan om företrädaren ändå genom underlåtenhet att inbetala de innehållna skattebeloppen – något som i sin tur innebar att skattemedel användes för utgifter i bolagets löpande verksamhet – hade gjort sig skyldig till grov oaktsamhet i UBL:s mening. F hade före betalningsinställelsen sammanträffat med en advokat och juridisk rådgivare, E, och av denne fått besked att inte inbetala några skattebelopp, vare sig redan förfallna eller senare förfallande, eftersom en sådan betalning kunde leda till straffansvar för mannamån mot borgenärer och personligt betalningsansvar. HD uttalade i skälen bl.a.:

Det står visserligen klart att F efter 1976 års ändringar i 11 kap. 4 § BrB inte skulle ha gjort sig skyldig till mannamån mot borgenärer genom att betala in skattebeloppen. F handlade emellertid utifrån den uppfattning om rättsläget och om sina skyldigheter som han fått efter att ha rådgjort med E, vilken anvisats honom av bolagets bank och var en på konkursrättens område erfaren advokat. Att F sålunda nöjde sig med E:s besked såsom han uppfattade det och rättade sitt fortsatta handlande därefter kan inte läggas honom till last som grov oaktsamhet.

När chefen för en dansteater, B, hade underlåtit att i tid inbetala innehållna skatter fann HD, med hänsyn bl.a. till att kronofogdemyndigheten vid tidigare tillfällen träffat uppgörelser med henne om avbetalningsplaner och till att hon på grund av de kulturvårdande myndigheternas uttalanden trott sig kunna påräkna ökade bidrag till verksamheten, att hon inte förfarit grovt oaktsamt enligt UBL:s mening (*NJA 1994* s. 170). Även här fann HD således att företrädaren haft fog för underlåtenheten att betala in skattebeloppen i rätt tid. Fråga var om skatter hänförliga till olika uppbörds-terminer åren 1986–1989. HD uttalade om förhållandena bl.a. följande:

Vad som framkommit i målet visar att B som ansvarig för Dansteater Nord stod i spetsen för en verksamhet som allmänt betraktades som kulturellt värdefull men som samtidigt var i hög grad beroende av

⁷ Att märka är att de flesta betalningsinställelser dock handläggs av Ackordscentralen eller av någon advokat och att företrädaren därmed inte längre ansvarar för betalningarna av skatterna.

bidrag från det allmänna. B uppmuntrades från olika håll att hålla dansteatern vid liv. För att fortsätta verksamheten tvingades hon att engagera personal och göra ekonomiska åtaganden långt innan de anslagsbeslut fattats som utgjorde den finansiella grunden för verksamheten. Detta ledde till att teaterns och hennes egen ekonomiska situation blev mycket sårbar. Det saknas anledning att ifrågasätta att B, vid de tillfällen då teatern inte punktligt kunde fullgöra sin skyldighet att inbetala skatter, utgick från att teatern senare skulle kunna inbetala beloppen. Hon tycks också ha uppfattat situationen så, att skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheten hade förståelse för hennes situation och var beredda att acceptera vissa eftersläpningar vid inbetalningar av skatter, särskilt som teaterverksamheten bedömdes som värdefull för det norrländska kulturlivet.

Vad gällde 1986 års skatter frånföll riksåklagaren sitt ansvarsyrkande efter det att det framkommit att kronofogdemyndigheten accepterat en avbetalningsplan för dessa skatter och sedan även reviderat den när betalningssvårigheter uppkom. Även beträffande 1987 års obetalda skatter hade man träffat en avbetalningsplan, dock först efter det att skatterna förfallit till betalning. Fråga var dock om ett förhållandevis litet belopp och HD ansåg att det med hänsyn till omständigheterna saknades anledning att anse att B förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt. Även för uppbördsterminer hänförliga till åren 1988–1989 fann HD att företrädaren inte förfarit grovt oaktsamt med följande motivering:

Det är förståeligt om B genom vad som förekommit i fråga om 1986 och 1987 års skatter kunde få uppfattningen att kronofogdemyndigheten även i fortsättningen skulle ha förståelse för hennes prekära situation och vara beredd att överse med att skatteinbetalningarna skedde med viss oregelbundenhet, och detta trots att det i myndighetens beslut d 18 juni 1986 i den tryckta texten angavs att medgivandet till avbetalning skulle förfalla om teatern inte betalade de skatter och allmänna avgifter som förföll till betalning under avbetalningstiden. De förespeglningar hon tyckte sig ha fått om att tillräckliga finansiella bidrag skulle utgå efter d 1 juli 1989 måste också antas ha varit av betydelse för hennes beslut att fortsätta teaterns verksamhet under budgetåret 1988–1989. Det kan visserligen sägas att hon gjort en alltför optimistisk bedömning av möjligheterna att få ökade bidrag. Emellertid kunde det knappast förväntas av henne att hon på eget initiativ skulle lägga ner teaterns verksamhet i ett läge då de kulturvårdande myndigheterna hade sökt påverka henne att hålla teatern vid liv och hon

trodde att deras intresse för saken också skulle resultera i att de nödvändiga ekonomiska resurserna ställdes till hennes förfogande.

Vid en samlad bedömning av dessa olika omständigheter kan det inte anses att B handlat uppsåtligt eller med grov oaktsamhet när hon under första halvåret 1989 underlät att för teaterns räkning inbetala förfallna skatter.

5.3.5 Förbiseenden och misstag

Slutligen har HD ansett att företrädaren inte förfarit grovt oaktsamt om fråga varit om rena förbiseenden. Departementschefen anförde i prop. 1953:100 – beträffande utformandet av aktuellt straffstadgande i 1953 års uppbördsförordning – att rent förbiseende eller smärre misstag borde ses som ringa oaktsamhet och därmed inte föranleda straffansvar. Såväl förhållandena i *NJA 1960* s. 238 som i ett notisfall från 1971 (*NJA 1971 b 27*) borde kunna hänföras till sådana förbiseenden eller misstag som det talas om i förarbetena. I 1960 års avgörande ansågs ett dröjsmål om cirka sju veckor med betalning inte utgöra grov oaktsamhet mot bakgrund av orsaken till dröjsmålet: företrädaren hade rest bort för att besöka sin allvarligt sjuka mor. I *NJA 1971 b 27* fortsatte företrädaren att driva rörelsen i tre veckor innan betalningarna ställdes in, vilket inte heller ansågs utgöra grov oaktsamhet.

5.3.6 Sammanfattning av praxis

Vid regleringens tillkomst har det varit fråga om att skapa möjlighet för det allmänna att utkräva ett solidariskt ekonomiskt ansvar av en försumlig ställföreträdare och den arbetsgivare som han företräder i de fall arbetsgivaren är en juridisk person. Företrädaransvaret skall ses mot bakgrund av syftet med bestämmelserna, nämligen att skapa förutsättningar för att förhindra att juridiska personer, och då främst fåmansbolagen, utnyttjades mer eller mindre medvetet för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört. Företrädaransvaret skall ses som ett ansvar för företrädaren att vid betalningssvårigheter försöka tillgodose alla borgenärs rättmätiga intressen. Han skall därför i tid vidta åtgärder för att uppnå detta syfte.

Kärnan i rättspraxis såvitt avser avgränsningen av de subjektiva rekvisiten uttrycktes i Skattebetalningsutredningens betänkande som att företrädaren inte förfarit grovt oaktsamt om han, innan skatten skulle ha betalats, vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen. Av praxis synes emellertid också framgå att HD uppställt krav på att företrädaren borde ha insett att det förelåg risk för att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid. Har han trots denna insikt inte utfört de åtgärder som numera utgör 12 kap. 6 § andra stycket SBL är han betalningsansvarig enligt den grundläggande praxis som finns avseende uppsåt och grov oaktsamhet.

Typsituationen för uppsåtsfallen är att det funnits likvida medel på förfallodagen, men att betalning trots detta underlåtit, eller att likvida medel funnits kort före förfallodagen, men att dessa använts för betalning av andra skulder, t.ex. leverantörsskulder. Om företrädaren fortsatt verksamheten trots att han insett eller borde ha insett att det inte skulle finnas pengar till skattebetalning på förfallodagen, har han typiskt sett varit grovt oaktsam. HD har i flera avgöranden uttryckt denna grad av insikt som att företrädaren *har haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av bolaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter enligt UBL/uppbördsförordningen inte skulle kunna fullgöras och ändå fortsätter driften av bolaget* (NJA 1969 s. 326, NJA 1971 b 27, NJA 1974 s. 423). När en annan person än företrädaren gjort sig skyldig till förskingring av de medel som varit avsedda för skatteinbetalningen eller företrädaren kunnat åberopa t.ex. välgrundade förväntningar om banklån har företrädaren inte ansetts grovt oaktsam. Anledningen till HD:s ställningstagande i dessa fall kan också, som HD uttryckte det i de nyss nämnda avgörandena, kunna sammanfattas med att företrädaren inte haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av bolaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter att inbetala skatt inte skulle kunna fullgöras i rätt tid (NJA 1976 b 29 och NJA 1977 s. 711).

Även om ett styrelseuppdrag endast är av formell natur, har HD i NJA 1974 s. 297 konstaterat att en styrelseledamot inte kan frita sig från skyldigheten att fullgöra de förpliktelser som följer av uppdraget. Grov oaktsamhet har således ansetts föreligga när företrädaren underlåtit att betala skatter på grund av att han av grov vårdslöshet inte hållit sig underrättad om betalningsskyldigheten m.m. för den juridiska personen. På vilket sätt uppdraget eventuellt är

begränsat påverkar emellertid gränsen för när företrädaren haft anledning att misstänka att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter mot det allmänna. Om företrädaren av grov vårdslöshet – mot bakgrund av sitt uppdrag och därmed följande skyldigheter – inte hållit sig underrättad om betalningsskyldigheten anses han därmed ha förfarit grovt aktsamt (*NJA 1973* s. 587 och *NJA 1974* s. 297). Normalt utkrävs betalningsskyldighet av den som har det bestämmande inflytandet över bolagets verksamhet, vilket inte nödvändigtvis är en legal ställföreträdare (jfr *NJA 1979* s. 555).

När det har förelegat sådana förhållanden att företrädaren borde ha insett att bolaget inte skulle kunna betala skatterna, har det enligt vedertagen praxis ålegat denne att vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skuld under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen för att undvika betalningsansvar enligt UBL (se t.ex. *NJA 1969* s. 326, 1971 s. 296, 1974 s. 423 och 1981 s. 1014). Under vissa omständigheter har dock företrädaren ansetts ha haft fog för att underlåta att inbetala skattemedlen. Om berörda myndigheter manat till fortsatt drift och godtagit att skatterna inte betalades i tid, har underlåtenheten ansetts som ursäktlig (*NJA 1981* s. 1014 och *NJA 1994* s. 170). Om fråga varit om rena förbiseenden eller misstag har inte heller grov oaktsamhet ansetts föreligga (*NJA 1960* s. 238 och *NJA 1971* b 27).

Sammanfattningsvis kan konstateras att innebörden av HD:s praxis när det gäller en företrädarens möjlighet att undgå personligt betalningsansvar är att uppsåt eller grov vårdslöshet föreligger om företrädaren fått eller borde ha haft insikt om att en betalning inte kommer att kunna göras och denne inte gjort allt vad som rimligen kan krävas av honom för att skydda var och en av borgenärerna.⁸

⁸ Jfr SOU 1996:100, del A, s. 340 och Löfgren/Kornfeld, *Personligt ansvar*, 2:a uppl., s. 105.

5.4 Utredningens förslag

Utredningens förslag: 12 kap. 6 § SBL omformuleras. I lagtexten införs ett krav på *att företrädaren skall ha insett eller skäligen bort inse att skatten inte skulle kunna betalas i tid*. Betalningsansvar skall dock inte kunna fastställas om företrädarens förfarande varit *ursäktligt*.

Av lagtexten skall också framgå att *med företrädare för en juridisk person i denna paragraf avses någon som har ett bestämmande inflytande* i den juridiska personen.

Möjlighet att jämka betalningsskyldigheten vid särskilda skäl skall kvarstå oförändrad i enlighet med vad som gällde enligt 77 a § UBL m.fl. lagrum.

Nuvarande 12 kap. 6 § tredje stycket – som avser det fallet då det i en skattedeklaration för en juridisk person har lämnats oriktiga uppgifter som föranlett att den juridiska personen har tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp – flyttas till en ny 6 a §.

Med *subjektiva rekvisit* avses att den enskilde haft en viss avsikt med sitt handlande.⁹ När man i ungefärliga ordalag skall förklara vad som menas med uppsåt brukar man säga, att en uppsåtlig gärning företas med ”vett och vilja”. Typfallet av uppsåtlig gärning är en medveten, kontrollerad handling eller underlåtenhet. Gärningsmannen styr sitt beteende under fullständig medvetenhet om vad som händer. Medveten oaktsamhet är identisk med misstanke, tveksamhet. Den som är medvetet oaktsam har tillfälle att rätta sig efter lagen. Han är emellertid mindre klandervärd än den som handlar uppsåtligt eftersom hans likgiltighet är av mindre förkastligt slag. När en oaktsamhet är medveten klassificeras den också ofta som grov oaktsamhet.¹⁰ För alla fall av oaktsamhet är utmärkande att oaktsamheten är en avvikelse från erforderlig aktsamhet. I detta ligger dels att gärningen skall avvika från ett aktsamt beteende, dels att det kan begäras av gärningsmannen att erforderlig aktsamhet iakttas. Gärningsmannen kan handla med omedveten och medveten oaktsamhet. I det senare fallet har han ”tagit risken” och insett möjligheten av effektens inträde eller förekomsten av en omständighet. Gränsdragningen mellan medveten oaktsamhet och

⁹ Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, s. 27.

¹⁰ Jareborg, *Uppsåt och oaktsamhet*, s. 10, 14 och 17.

eventuellt uppsåt dras så att eventuellt uppsåt föreligger i det fall det måste antas att gärningsmannen begått gärningen även om han varit viss om att gärningen uppfyller brottsrekvisiten.¹¹ När inget annat är styrkt än att gärningsmannen måste ha haft anledning att räkna med en viss följd av sitt handlande kan det närmast karakteriseras som en medveten oaktsamhet (jfr *NJA 1996* s. 782).

Kärnan i den rättspraxis som utvecklats kring de subjektiva rekvisiten i 77 a § UBL, och därmed även kring den efterföljande lagstiftning som utformats med 77 a § som förebild, kan i korthet sammanfattas på följande sätt:

Om företrädaren haft insikt på sådant sätt att han i vart fall haft anledning att räkna med att betalning av skatten inte skulle kunna ske i rätt tid har denne haft att vidta sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen för att undgå betalningsskyldighet.

Om företrädaren haft försvarlig anledning att fortsätta driften, dvs. han har trott att han skulle kunna betala skatten, har han inte ansetts ha sådan insikt. Vid vilken tidpunkt en företrädaren borde ha förstått att skatten inte kommer att kunna betalas, varierar bl.a. beroende på företrädarens arbetsuppgifter. En ensam fåmansbolagsledare bör givetvis på ett tidigare stadium kunna inse bolagets undergrävda ekonomiska ställning, till skillnad från en styrelseledamot som i realiteten inte alls har med bolagets drift att göra. Ett uppdrag av endast formell natur fråntar dock inte från betalningsansvar. Om ledamoten av grov vårdslöshet inte underrättat sig om betalningsskyldigheten föreligger därför grov oaktsamhet.

Av rättspraxis följer också att det, trots insikt och underlåten skuldavveckling, kan föreligga skälig anledning till underlåtenheten att inbetala skattebeloppet. Om företrädaren blivit uppmanad av berörda myndigheter till fortsatt drift har det inte ansetts föreligga grov oaktsamhet. Slutligen föreligger inte heller grov oaktsamhet om företrädaren endast gjort ett misstag eller det varit fråga om ett rent förbiseende.

I 12 kap. 6 § andra stycket SBL anges att första stycket (dvs. där betalningsskyldigheten anges) inte gäller 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. Enligt utredningens

¹¹ Holmqvist, Leijonhufvud, Träskman och Wennberg, *Brottsbalken: en kommentar*, 1998, 1:16 och 1:20.

mening utgör detta endast delvis den grundläggande rättsgrundsats som, beträffande innebörden av de subjektiva rekvisiten, slagits fast av HD. Något krav på insikt, som uppsåt eller grov oaktsamhet förutsätter, anges således inte i andra stycket. En företrädare som inte vidtagit sådana åtgärder som avses i 12 kap. 6 § andra stycket SBL blir således i princip betalningsskyldig oavsett om han borde ha insett att betalning kommer att kunna ske i tid eller inte. Betalningsskyldighet kan dock komma att falla bort på grund av regeln om befrielse i paragrafens fjärde stycke.

Av förarbetena till SBL framgår att motivet till att ta bort de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet bl.a. var att man ville göra bestämmelsen mer lättillgänglig, men att avsikten med de nya bestämmelserna inte var att skärpa reglerna. HD har emellertid i sitt avgörande *NJA 2000* s. 132 ansett att risk föreligger för att företrädare i större utsträckning än tidigare blir betalningsskyldiga. Också andra domstolar anförde i sina remissvar över Skattebetalningsutredningens betänkande SOU 1996:100 att utredningsförslaget kunde innebära en skärpning i förhållande till vad som gällde enligt bl.a. UBL:s regler. Redan det anförda utgör i sig tillräckliga skäl för en omformulering av bestämmelsen. Det kan vidare konstateras att bevisbördan har en annan placering i 12 kap. 6 § SBL än i den tidigare lagstiftningen. Det har tidigare ålegat det allmänna att visa att företrädaren förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt medan det enligt reglerna i SBL räcker om skattemyndigheten visar att de objektiva förutsättningarna för betalningsskyldighet är för handen. Därefter har företrädaren att visa de särskilda skäl som är en förutsättning för jämkning. För att säkerställa att rättsläget blir oförändrat förordar utredningen mot denna bakgrund att bestämmelserna i 12 kap. 6 § SBL omformuleras.

Vid en sådan omformulering bör det enligt direktiven för utredningsuppdraget inte komma i fråga att återgå till den gamla ordningen. I stället för att som tidigare använda subjektiva rekvisit, som i många fall kan leda till oklarheter, bör det enligt direktiven, på samma sätt som nu, anges i lagen under vilka omständigheter ett betalningsansvar för ställföreträdare kan krävas ut.

Av vad som anförts tidigare framgår att HD för att betalningsskyldighet skulle anses föreligga – förutom det rekvisit som numera återfinns i 12 kap. 6 § andra stycket SBL – uppställt krav på att företrädaren haft någon form av insikt om att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid. Om man önskar att lagtexten skall vara klar och tydlig bör en så avgörande förutsättning för ansvar, som denna

insikt utgör, klart framgå. Enligt utredningens mening bör också detta krav komma till uttryck i förutsättningarna för betalningsansvar enligt SBL.

Som ovan nämnts bör det emellertid enligt direktiven, i stället för att som tidigare använda subjektiva rekvisit, på samma sätt som nu, i lagen anges under vilka konkreta omständigheter ett betalningsansvar för ställföreträdare kan krävas ut. Fråga uppkommer därmed hur man skall kunna omformulera lagtexten utan att det strider mot uppdragets direktiv. Utredningen har därvid funnit att det inte är möjligt att, i enlighet med direktiven, säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare utan att det i lagtexten klart framgår att ett krav för betalningsskyldighet är att företrädaren borde ha insett att det förelåg en risk för att skatten inte skulle kunna betalas. Mot denna bakgrund, och då problemet med de tidigare subjektiva rekvisiten främst har ansetts vara deras straffrättsliga karaktär, föreslår utredningen att de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet omformuleras till andra i lagen angivna subjektiva omständigheter.

Utredningen anser att det i lagtexten därför bör, för att betalningsansvar skall kunna fastställas, införas ett krav på en sådan insikt som nämnts ovan. Denna insikt kan uttryckas som att företrädaren insett eller skäligen bort inse att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid. I kravet på att företrädaren skall ha haft insikt om risken att skatten inte skulle kunna betalas i rätt tid ryms såväl de fall där företrädaren uppsåtligen underlåtit betalning av skatten som de fall där underlåtenhet är grovt oaktsam.

Gränsen för när grov oaktsamhet har ansetts föreligga är bl.a. beroende av företrädarens faktiska ställning i bolaget. Ansvarsfrågan måste bedömas utifrån hur företrädaren borde ha bedömt risken för att betalning skulle komma att utebli. Om företrädaren av grov vårdslöshet – med hänsyn till uppdragets närmare omfattning och därmed följande skyldigheter – inte hållit sig underrättad om betalningsskyldigheten anses han ha förfarit grovt oaktsamt (*NJA 1973* s. 587 och *NJA 1974* s. 297). För att företrädarens uppdrag skall ha varit av sådan art att han skall anses ha haft en skyldighet att informera sig om bolagets skötsel krävs normalt att denne haft ett bestämmande inflytande i bolaget. För att tydliggöra var gränsen går för att betalningsansvar skall föreligga föreslår utredningen mot denna bakgrund att det i 12 kap. 6 § SBL införs en motsvarande definition av begreppet företrädare.

Genom införandet av de föreslagna subjektiva förutsättningarna insatt eller skäligen bort inse och den ovan beskrivna definitionen av begreppet företrädare är det utredningens uppfattning att förutsättningarna för påförande av betalningsansvaret i SBL överensstämmer med de tidigare subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet. Tidigare rättspraxis kan således vara vägledande vid bedömningen av dessa rekvisit.

Enligt de regler som tidigare gällde enligt 77 a § UBL m.fl. lagrum hade det allmänna att visa att förutsättningarna för de subjektiva rekvisiten var uppfyllda. Enligt nu gällande regler i SBL räcker det om skattemyndigheten visar att de objektiva förutsättningarna för betalningsskyldighet är för handen och företrädaren har sedan att visa att särskilda skäl för befrielse föreligger. Genom den ovan nämnda föreslagna ändringen kommer bevisbördan, i fråga om företrädarens insikt i risken att betalningen uteblir, att återföras till det allmänna.

Om man funnit att tillräcklig insikt i nu aktuellt hänseende varit för handen, har det ålegat företrädaren att vidta sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen för att undgå betalningsansvar. Vad som åsyftas härmed är t.ex. att den juridiska personen försätts i konkurs senast på förfallodagen eller att en ansökan om konkurs ges in av den juridiska personen senast samma dag. Det är alltså tillräckligt att åtgärderna vidtas senast samma dag som förfallodagen. Underhandsackord eller en företagsrekonstruktion enligt lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion med samtliga borgenärer kan också vara en tillräcklig åtgärd.

Företagsrekonstruktionen kan ses som en lagreglering av betalningsinställelsen. Med avseende på företrädarens ansvar får det anses att en betalningsinställelse genomförd enligt den praxis som utvecklats inom det området utgör en verksam åtgärd enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL. Ofta administreras betalningsinställelserna av ackordscentraler eller advokatbyråer som verkar inom obeståndsområdet. För att en betalningsinställelse skall ha avsedd verkan, krävs att den omfattar samtliga borgenärer och att deras inbördes förhållande inte rubbas. Skuldsituationen skall alltså frysas samma dag som betalningsinställelsen sker. Denna del av de subjektiva rekvisiten uttrycks av HD på det sätt som framgår av andra stycket i 12 kap. 6 § SBL. I detta sammanhang kan dock anmärkas att en privat betalningsinställelse enligt HD är en åtgärd för att få

till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen, men att den tidigare inte ansågs tillräcklig för ansvarsfrihet (*NJA 1985* s. 13). Det är dock ett vedertaget begrepp och som innefattar alla de situationer som kan komma i fråga och utredningen anser därför att det bör kvarstå oförändrat.

Under vissa omständigheter kan en företrädares underlåtenhet att betala skatten vara ursäktlig. Om berörda myndigheter uppmuntrat fortsatt drift och godtagit betalningsförseningar, har oaktsamheten inte ansetts som grov (*NJA 1981* s. 1014 och *NJA 1994* s. 170). Det kan alltså i speciella fall föreligga omständigheter som gör att företrädaren får anses ha haft fog för att underlåta att betala skatten. Ett ursäktlighetsrekvisit bör även kunna omfatta sådana rena förbiseenden eller misstag som inte heller skall utgöra grund för betalningsansvar (*NJA 1960* s. 238 och *NJA 1971 b 27*).

Sammanfattningsvis anser utredningen således att om man inför dels ett krav på insikt om risken för utebliven betalning hos företrädaren, dels ett ursäktlighetsrekvisit bör man i lagtexten kunna täcka de fall där företrädaren gjort allt vad som rimligen kunnat krävas av honom för att skydda var och en av borgenärerna och som utgör kärnan i de subjektiva rekvisiten. Med denna lösning kan även befrielseregeln kvarstå oförändrad. Med särskilda skäl avses därmed vad som gällde enligt t.ex. 77 a § UBL, vilket även möjliggör rättsutveckling på detta område.

6 Förfarandet

6.1 Nuvarande ordning

Regleringen av företrädaransvaret i 77 a § UBL, 15 § första stycket USAL och 16 kap. 17 § första och andra styckena ML hade, som framgått av det tidigare, utformats mot bakgrund av hur det straffrättsliga ansvaret hade reglerats. För att någon skulle kunna åläggas betalningsansvar enligt nämnda regler krävdes således att företrädarens underlåtenhet att betala antingen var uppsåtlig eller berodde på grov oaktsamhet. När åtal enligt 81 § UBL väcktes mot en arbetsgivare hade åklagaren att även ta tillvara det allmännas intresse i fråga om företrädaransvaret. Om åklagaren inte förde talan om straff eller av annat skäl inte kunde medverka till att betalningsansvaret för företrädare prövades av domstol ankom det ursprungligen på länsstyrelse med stöd av dess instruktion att förordna ombud att utföra talan.

Straffansvaret för underlåtenhet att betala in innehållen skatt avskaffades den 1 november 1997 genom lagen (1997:486) om ändring i skattebrottslagen (1971:69). För att åklagare även därefter skulle ha rätt att föra talan i mål om företrädaransvar krävdes därmed särskild reglering, vilket aldrig kom i fråga. Bestämmelser om vilken myndighet som i dag företräder det allmänna vid domstol inom skatteförvaltningens och exekutionsväsendets verksamhetsområde finns i 2 kap. 3 § förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen respektive 2 kap. 3 § förordningen (1988:784) med instruktion för exekutionsväsendet. Bestämmelserna är utformade på det sättet att det allmänna primärt företräds av Riksskatteverket, som dock har möjlighet att delegera uppgiften i ett enskilt fall eller i en grupp av fall till en skattemyndighet eller en kronofogdemyndighet.

Enligt nu gällande ordning prövas frågan om företrädaransvar alltjämt av allmän domstol. Riksskatteverket har därvid med stöd av ovan nämnda förordningar gett såväl skattemyndigheten som

kronofogdemyndigheten behörighet att företräda staten i första instans i mål om företrädaransvar. RSV har vidare utarbetat riktlinjer till stöd för myndigheternas hantering av frågor om företrädaransvar.¹

Mål om företrädaransvar handläggs som dispositiva tvistemål, dvs. mål där förlikning är tillåten. Redan under den inledande utredningen om företrädaransvar kan parterna träffa en förlikningsuppgörelse. Det är möjligt att avgöra även i egentlig mening tvistiga mål på grundval endast av det som förekommit under förberedelsen oavsett om den varit muntlig eller skriftlig (42 kap. 18 § RB). Denna möjlighet torde komma till användning framförallt där det inte råder någon oenighet om de faktiska omständigheterna i målet, utan där tvisten rör den rättsliga bedömningen av dessa omständigheter.² Rätten skall i dispositiva tvistemål verka för att parterna förlikas och parterna kan begära förlikning under rättens ledning (42 kap. 17 § RB). På begäran skall rätten stadfästa förlikningen genom dom. Om företrädarkaren inte avger ett skriftligt svaromål (42 kap. 11 § RB) eller inte inställer sig till sammanträde (42 kap. 12 § RB) kan tredsdom meddelas mot denne.

6.2 Några tidigare utredningsförslag

I delbetänkande av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser (SOU 1983:23) föreslogs att en ny lag skulle införas, lag om skatteansvar. 77 a § UBL skulle enligt förslaget upphävas och ersättas med regler om ansvar i den föreslagna nya lagen. Beträffande förfarandet föreslog utredningen att beslut om betalningsskyldighet skulle fattas av allmän förvaltningsdomstol. Vid valet av domstol lade utredningen avgörande vikt vid det förhållandet att skatterättsliga och civilrättsliga bedömningar av i stort sett samma slag som i den egentliga skatteprocessen skulle komma att dominera ansvarsmålen (SOU 1983:23 s. 299).

Förslaget tillstyrktes av bl.a. kammarrätten i Göteborg, länsrätterna i Stockholms län och Jönköpings län samt Justitiekanslern och Riksåklagaren. Riksskatteverket var dock tveksam bl.a. mot bakgrund av att målen inte skulle bli dispositiva och att detta skulle innebära en olägenhet eftersom det i ärenden om företrädares be-

¹ RSV:s beslut den 16 januari 1998, dnr 218-98/920, och skrivelse 26 april 1999, dnr 9875-97/920.

² RSV, *Handledning för företrädaransvar och ackord*, 2000, s. 71.

talningsansvar ofta ingicks förlikning, vilket inte skulle bli möjligt med utredningens förslag. Även Kronofogdemyndigheten i Malmö var tveksam till utredningsförslaget, bl.a. på grund av att skattebrottsmålen handläggs av allmän domstol. Förslaget utmynnade dock aldrig i någon proposition.

Även i delbetänkande av 1993 års skattebrottsutredning (SOU 1995:10) föreslogs att handläggningen av mål om företrädaransvar för juridisk persons obetalda skatter och avgifter borde kunna flyttas över till allmän förvaltningsdomstol. Den utredningen föreslog bl.a. att betalningsbrottet i 81 § UBL skulle avkriminaliseras. Utredningen ansåg vidare att man till följd därav borde överväga i vad mån avkriminaliseringen skulle påverka frågan om var mål om företrädaransvar borde handläggas. Utredningen ansåg för sin del att det inte var en fullt adekvat ordning att handlägga målen vid allmän domstol med de regler i RB som gäller för dispositiva tvistemål. Utredningen övervägde även om inte skattemyndigheten som första instans skulle fatta beslut om företrädaransvar. Mot bakgrund emellertid dels av att det kunde röra sig om stora belopp, dels att det kunde uppkomma frågor som annars inte förekommer i skattemål och dels att målen ofta avgörs genom förlikning ansåg utredningen att en bättre lösning var att låta prövningen i första instans ske hos länsrätten på talan av skattemyndigheten. Utredningens förslag lades endast fram som underlag för en fortsatt diskussion, bland annat mot bakgrund av att den redan pågående Skattebetalningsutredningen hade till uppdrag bl.a. att undersöka beslutsordningen.

Vid remissbehandlingen av Skattebrottsutredningens förslag anslöt sig bl.a. Svea hovrätt, Kammarrätten i Stockholm och länsrätterna i Göteborgs och Bohus län och Gävleborgs län till förslaget. Kammarrätten i Stockholm påpekade bl.a. den naturliga kopplingen till skatte- och uppbördssystemet. Svenska Arbetsgivareföreningen och Sveriges Industriförbund ansåg dock det betydligt lämpligare att målen även i fortsättningen handlades i allmän domstol.

Slutligen föreslogs i Skattebetalningsutredningens betänkande, SOU 1996:100, att beslut om betalningsskyldighet för företrädare skulle fattas av skattemyndigheten och att besluten skulle kunna överklagas till länsrätten. Utredningen pekade bl.a. på att skattemyndighetens roll och möjligheter att agera tidigt är avgörande för möjligheten att begränsa statens förluster samt att det är skattemyndigheten som initierar och utreder ärenden om betalningsskyldighet. Vidare anfördes i betänkandet att staten i nästan samtliga

fall vinner bifall till sin talan samt att skattemyndigheten rent faktisk utövar beslutanderätt när förlikningar ingås. Utredningen poängterade även att skattemyndigheten har stort inflytande och i väsentliga hänseenden svarar för den arbetsinsats som krävs när frågan om betalningsansvar aktualiseras. Utredningen ansåg även att det var naturligt att handlägga ärenden om företrädaransvar på samma sätt som beskattningsbeslut, dvs. i förvaltningsrättslig ordning. Utredningen menade att det skatterättsliga inslaget i företrädarfallen var av sådan betydelse att det redan av det skälet föll sig naturligt att handlägga dessa på samma sätt som beskattningsbeslut i övrigt. Skattemyndigheten skulle då i förekommande fall kunna pröva de beskattningsfrågor som är aktuella liksom andra bakomliggande omständigheter. Detsamma skulle givetvis gälla även den fortsatta handläggningen i allmän förvaltningsdomstol, dit skattemyndighetens beslut om betalningsansvar skulle kunna överklagas enligt vanliga regler. Utredningen påpekade dessutom skattemyndighetens roll i vissa snarlika sammanhang. Skattemyndigheten är sålunda första beslutsinstans i fråga om skattetillägg och andra särskilda avgifter enligt taxeringslagen (1990:324), vilka frågor till en del liknar dem som uppkommer i företrädarfallen. Det gäller således bl.a. att det i båda fallen finns möjligheter att avstå från att tillämpa en sanktion om det finns särskilda skäl. I flera fall utgörs de särskilda skälen av subjektiva befrielsegrunder snarlika de subjektiva rekvisit som fanns i bestämmelserna om juridiska personers företrädares betalningsskyldighet.

Vid remissbehandlingen av utredningens förslag förordade emellertid flera remissinstanser att de subjektiva rekvisit som fanns i bl.a. UBL och som måste vara uppfyllda för att betalningsansvar skulle kunna fastställas skulle behållas. Dessa remissinstanser ansåg därför att målen även fortsättningsvis borde handläggas av de allmänna domstolarna, eftersom prövning av mål med de aktuella rekvisiten framstod som främmande för förvaltningsdomstolarna som i övrigt inte gör denna typ av bedömningar. Någon remissinstans påpekade även det olämpliga i den bristande jämvikt som skulle uppstå mellan parterna vid en eventuell förlikningsförhandling. Som ett alternativt förslag förordade bl.a. Riksåklagaren och Riksenheten mot ekonomisk brottslighet att allmän förvaltningsdomstol skulle fatta beslut i fråga om företrädaransvar på ansökan av skattemyndigheten.

Regeringen anförde i propositionen med skattebetalningslagen att den såg åtskilliga fördelar med den handläggningsordning som

Skattebetalningsutredningen föreslagit. Med en sådan ordning skulle snabbheten i handläggningen kunna öka väsentligt, vilket i sin tur skulle ge skattemyndigheten bättre möjligheter att bevaka skatte- och avgiftsfordringar och förbättra förutsättningarna för en framgångsrik indrivning. Att lägga beslutsfunktionen på skattemyndigheten skulle också kunna ge vissa resursbesparingar för det allmänna genom samordningen och enhetligheten i beslutsordningen. De fall som går till allmän domstol enbart på grund av behovet att skapa en exekutionstitel och inte för att frågan om betalningsskyldighet egentligen är tvistig skulle inte längre belasta de allmänna domstolarna. Med hänsyn till den kritik som riktats mot utredningens förslag avstod regeringen emellertid från att då lägga fram ett förslag om ändrad beslutsordning (prop. 1996/97:100 s. 448).

6.3 Enkätundersökning

Utredningen har som ett led i analysen av förfarandet riktat en enkät till ett antal skattemyndigheter, tingsrätter och länsrätter. I svaren har sammanfattningsvis anförts bl.a. följande.

Skattemyndigheterna anser överlag att nuvarande system fungerar tillfredsställande. Skattemyndigheterna i Linköping, Malmö, Stockholm och Västerås understryker den stora betydelsen av att förlikning kan ingås och ifrågasätter hur det skulle fungera om myndigheterna själva skulle vara beslutsinstans. Skattemyndigheten i Västerås anser att det skulle komma att innebära ett inte obetydligt inkomstbortfall för staten om förlikningsmöjligheten försvinner. Myndigheterna anser vidare att målen i huvudsak hör hemma inom civilrätten och att de rättsliga rekvisit som skall prövas är främmande för förvaltningsdomstolarna.

Av svaren på utredningens förfrågan framgår att tingsrätterna har olika uppfattningar i frågan om allmän domstol kan pröva den grundläggande skattefrågan i mål om företrädaransvar, vilket medfört att parterna är osäkra på hur de skall lägga upp sin talan. Östersunds tingsrätt förordar därför att både skattefrågan och betalningsansvarsfrågan prövas i förvaltningsdomstol, vilket tingsrätten anser vara en ur såväl kostnads- som effektivitetssynpunkt bättre handläggningsordning än den nuvarande. Den allmänna meningen bland tillfrågade tingsrätter är dock att nuvarande system fungerar tillfredsställande.

Av de svar länsrätterna lämnat på utredningens förfrågan framgår att dessa rent allmänt inte har uppfattat några olägenheter eller komplikationer med nuvarande system. Länsrätten i Örebro län anser att man, för det fall en överflyttning till förvaltningsdomstol blir aktuell, bör överväga hur man författningstekniskt kan bevara möjligheten till förlikning. Länsrätten i Västerbotten påpekar att en företrädare, som inte längre företräder bolaget, saknar möjlighet att få till stånd en ändring av den fordran som ligger till grund för kravet och att ett så stort problem kanske borde lösas. Enligt Länsrätten i Gotlands län förefaller det inte ändamålsenligt att frågan om betalningsansvar prövas av allmän domstol.

6.4 Vissa statistiska uppgifter

6.4.1 Inhämtade statistikuppgifter

Som ovan framgått har bl.a. de tillämnade myndigheterna framhållit betydelsen av förlikningsmöjligheten. Det har även påpekats att en eventuell förflyttning av mål om företrädaransvar till allmän förvaltningsdomstol skulle innebära att tredskodom inte kan meddelas och att det innebär en risk för dubbla processer eftersom mål enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen fortfarande skulle handläggas av allmän domstol. Mot bl.a. denna bakgrund har utredningen genom Riksskatteverket och ett antal skattemyndigheter samt kronofogdemyndigheter inhämtat vissa statistiska uppgifter som det redogörs för under detta avsnitt. Uppgifterna hänför sig till åren 1999–2000.

a) Förlikning

Av samtliga ärenden hos såväl kronofogdemyndigheter som skattemyndigheter som lett till krav mot företrädaren resulterade drygt 22 procent i förlikning (av totalt 1 779 ärenden förliktes parterna i 397 ärenden). Av förlikningarna är de utomprocessuella betydligt vanligare än de processuella. Endast cirka 8 procent av förlikningarna var processuella (31 stycken av 397). Vid vissa myndigheter uppgick andelen förlikningar till så mycket som 36 och 43 procent (av kronofogdemyndighetens i Stockholm 180 ärenden resulterade 64 i förlikning och skattemyndigheten i Malmö förliktes i 98 av totalt 228 ärenden).

Betydligt större belopp fastställs genom domstols beslut jämfört med de ärenden som avslutas genom förlikning, men beloppen betalas in i betydligt större utsträckning de gånger tvisten avgörs genom förlikning. Under år 2000 fastställdes betalningsskyldighet genom domstols beslut för företrädaransvar med sammanlagt drygt 179 miljoner kr. Samma år inbetalades drygt 21 miljoner kr med anledning av domstols beslut om företrädaransvar. Genom träffade förlikningar fastställdes betalningsskyldighet med knappt 22 miljoner kr under 2000 och samma år inbetalades cirka 45 miljoner kr med anledning av förlikningar.

b) Stadfäst förlikning

Förlikningen stadfästes i drygt 8 procent av alla ärenden som omfattades av förfrågan (151 av 1 779).

c) Betalningsföreläggande

Vid flera av myndigheterna förekom inte betalningsföreläggande vid mer än några enstaka tillfällen (0–2 procent). Kronofogdemyndigheten i Stockholm skiljer sig dock markant från de övriga myndigheterna där ansökan om betalningsföreläggande förekom i 72 procent av alla ärenden (130 av 180).

d) Tredskodom

Av totala antalet ärenden hos myndigheterna under åren 1999–2000 utmynnade endast knappt 6 procent i tredskodomar (104 tredskodomar av 1 779 ärenden). Antalet tredskodomar under dessa två år (104 stycken) i de regioner som omfattas av utredningens förfrågan (tio av tjugo myndigheter) kan även jämföras med att antalet domar totalt under ett år (2000) i hela riket uppgick till 381. Det antagandet kan därför göras att tredskodomarna utgör mellan 25 och 30 procent av alla domar under ett år. Exakta uppgifter har utredningen inte erhållit.

e) Mål enligt andra lagrum än 12 kap. 6 § SBL

Ställföreträdare kan även bli personligt betalningsansvarig för ett aktiebolags förpliktelser enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, och punkten 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i ABL. För skattemyndigheternas del kan konstateras att stämningsansökan enligt andra lagrum än 12 kap. 6 § SBL i princip inte förekommer. För de flesta kronofogdemyndigheter förekommer det inte heller i någon större utsträckning. Ett fåtal kronofogdemyndigheter utgjorde dock undantag och utnyttjade möjligheten så ofta som mellan 20 och 35 procent av myndighetens samtliga ärenden som lett till stämningsansökan.

6.4.2 Sammanfattning

De processuella förlikningarna förekommer i mycket liten utsträckning. Möjligheten att förlikas inför domstol synes därför inte ha någon större betydelse. Däremot bekräftar de inhämtade uppgifterna att den utomprocessuella förlikningsmöjligheten har stor betydelse. Vid vissa myndigheter förekommer det att upp till hälften av alla ärenden avslutas med förlikning. De belopp som omfattas av förlikning betalas dessutom in i hög utsträckning. Under år 2000 betalades sammanlagt in cirka 66 miljoner kr med anledning av fastställd betalningsskyldighet enligt reglerna om företräदारansvar. Av de totalt inbetalade beloppen utgjorde 68 procent belopp fastställda genom förlikning.

Av 397 förlikningar under åren 1999–2000 stadfästes 151 eller knappt 40 procent. Stadfästelse har betydelse främst i det avseendet att man härigenom skapar en exekutionstitel. Ansökan om betalningsföreläggande förekommer däremot inte i någon större utsträckning.

Tredskodomar förekommer uppskattningsvis i 25–30 procent av alla mål.

Den möjlighet som finns enligt andra lagrum att få ett betalningsansvar för en företrädare fastställt utnyttjas inte i någon större utsträckning. Det är egentligen endast ett fåtal kronofogdemyndigheter som använder sig av den möjlighet som ges i t.ex. 13 kap. 2 § ABL. Av sammanlagt 452 stämningsansökningar utgjorde endast knappt 15 procent ansökningar på annan grund än 12 kap. 6 § SBL. Av dessa utgör även en del mål enligt punkt 5 av

övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i ABL (s.k. avförda bolag). Att notera är att fyra myndigheter av totalt 20 myndigheter stod för 82 procent av dessa ansökningar. För handläggande myndigheter synes denna möjlighet att få betalningsansvar fastställt på annan grund än 12 kap. 6 § SBL således inte ha någon större betydelse.

6.5 Synpunkter på de olika förfarandalternativen

6.5.1 Skattemyndigheten som första beslutsinstans

Enligt direktiven skall utredningen överväga om beslutsfunktionen när det gäller företrädaransvar kan läggas på skattemyndigheten. Som tidigare nämnts föreslogs en sådan ordning av Skattebetalningsutredningen. Skälen för förslaget var bl.a. att genom en sådan ordning skulle myndigheten ha möjlighet att agera tidigt och att effektiviteten vid indrivning av de fastställda beloppen skulle förbättras.

Ett förfarande där skattemyndigheten själv fattar beslut i fråga om företrädaransvaret medför, såsom Skattebetalningsutredningen framhållit, att handläggningen kan bli enklare och snabbare. Härigenom vinnns troligen också att effektiviteten i indrivningsförfarandet förbättras. Ett förfarande där skattemyndigheten är första beslutsinstans och besluten sedan överklagas till allmän förvaltningsdomstol har också den fördelen att förfarandet i huvudsak kommer att bli detsamma som när det gäller skatteprocessen i övrigt.

Mål om företrädaransvar handläggs som ovan nämnts i dag som dispositiva tvistemål, dvs. mål där förlikning är tillåten. Av vad som framkommit vid utredningens förfrågan till skattemyndigheter och kronofogdemyndigheter och av inhämtad statistik drar utredningen den slutsatsen att den möjlighet att ingå förlikningar som detta innebär är av stor betydelse såväl för staten som för den enskilde. För staten innebär det en effektiv möjlighet att driva in obetalda skattemedel och för den enskilde en möjlighet dels att slippa process inför domstol dels att förhandla om beloppets storlek.

Skattebetalningsutredningen föreslog som ovan nämnts att skattemyndigheten skulle vara första beslutsinstans i mål om företrädaransvar. Detta kritiserades av flertalet remissinstanser mot

bakgrund av den bristande jämvikt som då skulle uppstå mellan parterna vid en förlikningssituation.

6.5.2 Allmän domstol som första beslutsinstans

Inledningsvis kan noteras att de tingsrätter som uttalat sig i huvudsak anser att nuvarande förfarande fungerar tillfredsställande.

Såsom framgått av den tidigare redogörelsen utformades de nuvarande förfarandereglererna mot bakgrund av hur det straffrättsliga ansvaret hade reglerats. Den tidigare kopplingen till detta regelsystem utgjorde i sig ett starkt skäl till den nuvarande ordningen. Eftersom det dels inte längre finns något straffansvar för underlåtenhet att betala in innehållen skatt, dels kriterierna för betalningsansvar fått en annan utformning har detta skäl minskat i styrka. Det som ändå talar för att mål om betalningsansvar skall handläggas vid allmän domstol är främst att fråga är om dispositiva tvistemål, dvs. mål varom förlikning är tillåten. Denna förlikningsmöjlighet har stor betydelse och utnyttjas, som framgått av tidigare redogörelse, i stor utsträckning. Genom att förlikning kommer till stånd i stor utsträckning bidrar det till ett effektivt förfarande och till att staten på ett kostnadseffektivt sätt kan driva in skattefordringar.

Som skäl för allmän domstol som beslutande instans brukar även åberopas att allmän domstol har möjlighet att meddela tredskodom och att en förflyttning skulle innebära en risk för dubbla processer eftersom mål enligt aktiebolagslagen fortfarande skulle handläggas av allmän domstol.

Ytterligare skäl för att allmän domstol även fortsättningsvis skall handlägga mål om betalningsansvar enligt skattebetalningslagen är att det i målen ofta uppkommer frågor av samma typ som andra frågor som allmän domstol har att ta ställning till. Exempel på sådana frågor kan vara frågan om vem som i visst fall är att anse som företrädare för den juridiska personen, frågor om avvecklingsåtgärder och frågor om obestånd.

Det som talar emot att mål om företrädaransvar handläggs vid allmän domstol är att målen avser frågor om skatt och skattskyldig (jfr 1 kap. 4 § SBL och prop. 1996/97:100 s. 518). I målen kan även förekomma frågor av rent skatterättslig natur vilket också talar emot att de handläggs vid allmän domstol. I praxis är vidare oklart huruvida allmän domstol har möjlighet att pröva om den bakom-

liggande skattefordran är riktig i sak. Om de allmänna domstolarna i betalningsansvarsmålen kan göra egna självständiga bedömningar avseende den bakomliggande skattefrågan oberoende av skattemyndighetens eller – i förekommande fall – förvaltningsdomstols ställningstaganden finns det en uppenbar risk för att det uppstår problem. Om olika bedömningar görs i skattefrågan kan det t.ex. få till följd att det är oklart vilken del av den grundläggande skattefordran som omfattas av företrädaransvaret.

6.5.3 Allmän förvaltningsdomstol som första beslutsinstans

För att frågor om betalningsansvar skall handläggas av allmän förvaltningsdomstol talar att det i 1 kap. 4 § SBL anges bl.a. att med skatt likställs belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt lagen. På grund härav följer också att den som ålagts betalningsansvar med stöd av 12 kap. 6 § SBL är att anse som skattskyldig (jfr prop. 1996/97:100 sid. 518). Definitionen i 1 kap. 4 § SBL och nämnda uttalande i propositionen får ses mot bakgrund av vad som i betänkandet anförs om att det handlar om offentligrättsliga förhållanden och att den omständigheten att en annan person än det skattskyldiga subjektet görs solidariskt ansvarig för skattebeloppet inte förändrar den ursprungliga fordrans karaktär av skatt eller avgift till det allmänna (SOU 1996:100, del A, s. 352).

I mål om företrädaransvar förekommer det att företrädarna invänder att de skatte- och avgiftsbelopp som påförts den juridiska personen är felaktiga. Det kan hävdas att med den ansvarsfördelning som i dag gäller mellan allmän domstol och förvaltningsdomstol en allmän domstol inte bör kunna göra en självständig materiell prövning av skattefrågan. Det råder dock delade meningar om detta i praxis och det kan konstateras att det är ovisst om en företrädare har möjlighet att få skattefrågan prövad i företrädaransvarsmålet.

Det är alltså oklart om företrädarna har möjlighet att få skattefrågan prövad i företrädaransvarsprocessen. Regeringsrätten har tillerkänt ett bolag, vars konkurs avslutats utan överskott under pågående skatteprocess i länsrätt, partshabilitet med hänsyn till den betydelse utgången i skatteprocessen kunde antas ha för de tidigare styrelseledamöterna i bolaget med anledning av mål om företrädaransvar (RÅ 2000 ref 41). Ledamöterna själva (dvs. de som skulle kunna bli föremål för en process om betalningsansvar) saknar dock

möjlighet att få till stånd en prövning av den skattefordran som utgör grunden för en talan om betalningsansvar. Företrädaren kan inte heller alltid påräkna att bolaget/konkursförvaltaren för talan i skattemålet, trots att det genom Regeringsrättens avgörande tillerkänts partshabilitet. Om målen om företrädaransvar förs till förvaltningsdomstolarna öppnas en möjlighet att skapa regler som gör det möjligt att få till stånd en samtidig prövning av frågorna om skattefordran och om betalningsansvaret.

Företrädaren kan hos skattemyndigheten begära anstånd med inbetalning av de genom företrädaransvaret påförda avgifts- och/eller skattebeloppen (jfr 17 kap. 2 § SBL). Skattemyndighetens beslut om anstånd överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Om företrädaransvarsmålet är överklagat innebär det att förvaltningsdomstolen får göra en egen bedömning av vad utgången i hovrätten skall bli. Även i mål om betalningssäkring kan komplikationer uppkomma med anledning av att företrädaransvarsmålen avgörs av allmän domstol. För det fall ansökan om betalningssäkring grundar sig på betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL, måste även här förvaltningsdomstolen bedöma om det är sannolikt att allmän domstol kommer att besluta om sådan betalningsskyldighet.

Det som talar mot förvaltningsdomstol som beslutande instans är främst att målen som nämnts handläggs i den ordning som gäller för dispositiva tvistemål. Inom förvaltningsprocessen förekommer inte dispositiva mål över huvud taget. Förvaltningsdomstolarna kan alltså inte stadfästa en förlikning eller meddela en dom omedelbart på grundval av ett medgivande. Institutet ter sig även främmande för förvaltningsprocessen inte minst mot bakgrund av domstolens utredningsskyldighet enligt 8 § FPL.

I tidigare remissförfaranden, där utredningar föreslagit att förvaltningsdomstol skall pröva mål om företrädaransvar, har ett stort antal instanser avstyrkt förslaget bl.a. eftersom det tidigare var fråga om att bedöma huruvida de subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet förelåg. Förslag om överflyttning av målgruppen till förvaltningsdomstol har även kritiserats mot bakgrund av att det skulle innebära att förvaltningsdomstol skulle bedöma frågor av civilrättslig art som var främmande för verksamheten.

6.6 Utredningens förslag

6.6.1 Allmän förvaltningsdomstol som första beslutsinstans

Utredningens förslag: Beslut om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL skall fattas av *allmän förvaltningsdomstol*. I lagtexten införs krav på *munlig förhandling* om företrädaren begär det och det inte är uppenbart obehövt. Det införs även ett krav på att målen skall handläggas *skyndsamt*.

Möjligheten för parterna att ingå *utomprocessuell överenskommelse* om betalningsansvaret skall finnas kvar. När parterna träffat sådan överenskommelse är domstolen därefter förhindrad att pröva frågan om betalningsskyldighet. Överenskommelsen är *i och med att den har fullgjorts i alla delar* ett beskattningsbeslut.

Företrädare skall ha *rätt att föra talan om den grundläggande skattefordran* under förutsättning att den juridiska personen försatts i konkurs och att talan om betalningsskyldighet väckts vid domstol.

För företrädare införs möjlighet att få *ersättning* enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Av den tidigare framställningen har framgått att möjligheten att ingå förlikningar har stor betydelse i ärenden om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL. Enligt utredningens mening talar mot den bakgrunden starka skäl för att möjligheten för parterna att nå överenskommelser i betalningsansvarsfrågan måste finnas kvar i någon form. Det kan enligt utredningens mening då starkt ifrågasättas om det är lämpligt att skattemyndigheten som part deltar i förlikningsförhandlingar samtidigt som myndigheten kommer att vara beslutande instans och kan avgöra ärendet genom ett ensidigt beslut. Enligt utredningens mening är redan detta skäl nog för att inte föreslå att skattemyndigheten skall få fatta beslut i frågor om företrädares betalningsansvar.

I mål om företrädares ansvar rör det sig vidare inte sällan om juridiskt svarbedömda frågor och grannliga bedömningsfrågor. I detta sammanhang kan även nämnas att det från bl.a. skattemyndigheter påpekats att en överflyttning av målgruppen till skattemyndigheterna som första beslutsinstans skulle kräva kompetenshöjande åtgärder hos myndigheterna.

Enligt utredningens mening bör därför även fortsättningsvis beslut i första instans fattas av domstol på ansökan av skattemyndighet eller kronofogdemyndighet.

När det härfter gäller frågan om vilket domstolsslag som skall handlägga mål av visst slag vill utredningen inledningsvis anföra följande synpunkter. Avgörande för frågan vid vilken domstol en fråga skall handläggas bör enligt utredningens mening vara där den på ett praktiskt och funktionellt sätt bäst kan få sin lösning. Var frågan tidigare handlagts saknar därvid annan betydelse än att det i ett kort perspektiv kan komma att uppstå kompetensproblem. Detta är dock ett problem som kan lösas med utbildningsinsatser initialt. Sävitt gäller frågan om var mål om betalningsansvar för företrädare enligt 12 kap. 6 § SBL skall handläggas finns det enligt utredningens mening inte några konstitutionella eller andra principiella skäl mot att mål om företrädaransvar handläggs vid allmän förvaltningsdomstol.

Vid tidigare remissförfaranden med anledning av de tidigare förslagen om att flytta målgruppen till förvaltningsdomstol har anmärkts bl.a. på att förvaltningsprocessen är skriftlig och att mål om betalningsansvar borde avgöras efter en muntlig förhandling. Utredningen vill i det sammanhanget peka på att förvaltningsprocesslagens regler endast är att se som basregler, vilka vid behov kan byggas på med kompletterande regler i specialförfattningar (2 § FPL). Regelsystemet i FPL kan alltså på ett rättsområde helt eller delvis ersättas eller kompletteras med regler med ett annorlunda innehåll. Detta förekommer också i ganska stor utsträckning. Den omständigheten att det inte i förvaltningsprocesslagen finns en viss processuell bestämmelse av visst önskat innehåll utgör därför inte i sig något skäl mot att målen handläggs i förvaltningsdomstol, eftersom regelsystemet alltså kan kompletteras i den önskade riktningen.

Företrädaransvarsmålen har på många sätt ett naturligt samband med förvaltningsrättsskipningen i övrigt. Som tidigare nämnts är i företrädaransvarsmålen definitionsmässigt företrädaren att anse som skattskyldig och fordran att anse som skatt. Det är således fråga om i många avseenden offentlighetsrättsliga förhållanden. Det rättsområde som anförtrots förvaltningsdomstol är av utpräglad offentlighetsrättslig art och detta talar enligt utredningen för att allmän förvaltningsdomstol även borde vara behörig att pröva företrädares betalningsansvar enligt reglerna härom i SBL. Vid förvaltningsdomstol, som för övrigt är skattemyndigheternas naturliga forum, utgör

skattemålen vidare en stor målgrupp. Förvaltningsdomstol har också att i andra sammanhang pröva frågor om personligt betalningsansvar, t.ex. enligt 36 § socialtjänstlagen (1980:620), 20 kap. 4 § första stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring och 13 § lagen (1994:308) om bostadstillägg till pensionärer. Frågan om att ålägga någon betalningsansvar är alltså inte något som i sig är främmande för förvaltningsdomstolarna.

Det är, såsom framhållits tidigare, oklart om allmän domstol kan pröva den grundläggande skattefrågan i mål om företrädaransvar. Enligt utredningens mening borde det dock, som allmän utgångspunkt, vara så att allmän domstol godtar de bedömningar i skattefrågorna som gjorts av skattemyndighet och förvaltningsdomstolar och detta mot bakgrund av den särskilda kompetens som dessa får anses ha när det gäller tillämpning av reglerna på skatteområdet. Även om det alltså inte är helt klart huruvida det föreligger en formell bundenhet till de ställningstaganden som gjorts av skattemyndighet eller förvaltningsdomstol får dessa ställningstaganden i vart fall anses ha ett starkt bevisvärde i företrädaransvarsprocessen. Oavsett om man anser att man i företrädaransvarsmålet inte alls kan pröva den bakomliggande fordran eller om man anser att beslutet i den delen endast har ett visst bevisvärde innebär den nuvarande ordningen enligt utredningens mening att det uppstår risk för kompetenskonflikter. Ett förfarande som medger en handläggning av frågorna i samma domstolsslag skulle undanröja risken för sådana konflikter och dessutom medföra processekonomiska fördelar. De största fördelarna vinnas naturligtvis om målen dessutom kan handläggas i samma domstol. Det kan tilläggas att – för det fall en överflyttning av målgruppen till de allmänna förvaltningsdomstolarna kommer till stånd – om olika länsrätter skulle vara behörig domstol i de olika målen ges i 14 § LAFD en möjlighet att överlämna mål från en länsrätt till en annan.

Från flera håll har påtalats behovet för en företrädare att få skattefrågan prövad i förvaltningsdomstol. Detta behov gör sig särskilt gällande när den juridiska personen eller – om den försatts i konkurs – konkursboet avstår från att föra talan avseende den bakomliggande skattefordran. Även utredningen anser att det bör övervägas att införa en sådan möjlighet. Även rättsäkerhetsskäl talar för att en sådan prövning skall kunna ske. Om en sådan ordning skall kunna fungera på ett tillfredsställande och effektivt sätt är det enligt utredningens mening mest fördelaktigt om processerna kan föras i samma domstol.

Såsom framhållits på flera ställen tidigare har den möjlighet som finns att ingå förlikning stor betydelse i ärenden av detta slag. En förändring av förfarandereglerna kan därför enligt utredningens mening inte göras på ett sådant sätt att möjligheten att ingå förlikningar försvinner. Av de uppgifter utredningen inhämtat från skattemyndigheterna och kronofogdemyndigheterna framgår att av de förlikningar som träffas utgör de utomprocessuella en stor del. En eventuell överflyttning av målen om företrädaransvar till förvaltningsdomstol medför inte i och för sig att den möjligheten upphör. Med nuvarande regelsystem finns emellertid också möjligheten att få ett förlikningsavtal stadfäst av allmän domstol, även om den möjligheten i praktiken inte utnyttjas i någon större utsträckning. Utredningen har övervägt om man – vid en eventuell överflyttning av målgruppen till förvaltningsdomstolarna – skulle låta processen i just dessa frågor vara dispositiv. Utredningen har dock stannat för att detta skulle innebära ett alltför stort avsteg från de förvaltningsprocessrättsliga principer som i dag gäller. Lösningen på problemet måste därför sökas på annat håll.

Sett utifrån förlikningsinstitutets funktion i dag är det ett par moment som kan noteras. Ett förlikningsavtal befriar företrädaren från ytterligare krav på den aktuella skulden, i vart fall om skulden betalas i den ordning som föreskrivs i avtalet. Vidare innebär en stadfäst förlikning att det tillskapas en exekutionstitel. Vid en förändring av förfarandereglerna bör enligt utredningens mening i ett nytt förfarande beaktas nämnda moment.

Mot denna bakgrund föreslår utredningen att möjligheten att ingå överenskommelser om betalningsansvaret skall regleras i lagen. Vidare föreslås att ett förlikningsavtal, som fullgjorts i alla delar, skall likställas med ett beskattningsbeslut. När företrädaren i rätt tid betalat avtalat belopp, vinner överenskommelsen rättskraft. Härigenom vinner man bundenhet av avtalet dels för skattemyndigheten och dels för företrädaren. Företrädaren kan genom att fullgöra överenskommelsen försäkra sig om att inte kunna påföras ytterligare ansvar beträffande den aktuella skulden. Å andra sidan riskerar han en domstolsprocess avseende hela den aktuella skulden om han inte betalar, vilket torde ha en viss pådrivande effekt.

I de förlikningsavtal som träffas i dag förekommer ibland en klausul som innebär att företrädaren åtar sig att betala ett mindre belopp av den totala skulden inom en viss tid. Om betalning inte sker senast vid denna tidpunkt kommer i stället hela skulden att förfalla till omedelbar betalning. Den nu föreslagna lösningen inne-

bär att effekten av den typen av s.k. förfalloklausuler uppnås i vart fall indirekt genom lagens konstruktion. Om företrädaren inte betalar överenskommet belopp, förfaller överenskommelsen. Därmed riskerar han att bli betalningsskyldig för hela beloppet genom en ansökan om betalningsansvar.

Detta kan emellertid också ses som en möjlighet för företrädaren att framtvunga en sakprövning av betalningsansvarsfrågan av en domstol. Företrädaren har, till skillnad från i dag, alltid en möjlighet att genom att underlåta att betala överenskommet belopp låta avtalet förfalla. Därigenom tvingar han det allmänna att ta ställning till om en ansökan om betalningsansvar skall ges in till förvaltningsdomstolen.

I sammanhanget kan också frågan om det nuvarande förlikningsinstitutets rättsliga ställning något beröras. Målen handläggs som framgått såsom dispositiva tvistemål. Detta innebär dock enligt utredningens mening i sig inte någon rättslig grund för skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten att ingå förlikning. Innebörden av en förlikning är att myndigheten fränfaller ett skattekrav. Det kan enligt utredningens mening ifrågasättas om inte detta borde ha något författningsstöd. I dag faller myndigheterna i huvudsak tillbaka på ett uttalande i prop. 1996/97:100 (s. 444). Med den av utredningen föreslagna lösningen kommer rätten för myndigheterna att ingå förlikningsavtal att författningsregleras.

Vid bedömningen av om en överflyttning av målgruppen till förvaltningsdomstol skall ske bör även beaktas att rätten enligt 8 § FPL skall tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Denna s.k. officialprincip innebär att domstolen har huvudansvaret för utredningen och skall eftersträva en allsidig överblick över alla på målet inverkan förhållanden (prop. 1971:30 s. 529 ff.). Enligt utredningens mening är detta för företrädaren en i sammanhanget viktig princip, inte minst mot bakgrund av att det kan röra sig om stora belopp och att företrädaren kanske inte alltid har ett juridiskt ombud. Officialprincipen innebär i detta sammanhang att större krav än i en dispositiv process ställs på att domstolen genom materiell processledning når ett materiellt riktigt domslut.

De subjektiva rekvisiten *uppsåt och grov oaktsamhet* som tidigare fanns i UBL m.fl. lagar togs alltså bort när Skattebetalningsutredningens förslag till ny skattebetalningslag genomfördes. Den nuvarande utredningen har vid sin analys av den formulering som bestämmelsen om företrädaransvar har i 12 kap. 6 § SBL dragit den

slutsatsen att det inte går att formulera lagtexten med uteslutande av subjektiva rekvisit. Eftersom det enligt direktiven är klart uttalat att en återgång till de tidigare subjektiva rekvisiten med sin straffrättsliga karaktär inte skall komma i fråga, har utredningen i stället föreslagit en annan utformning av de subjektiva rekvisiten. De föreslagna rekvisiten, insett eller skäligen bort inse, är vanligt förekommande inom den förvaltningsrättsliga lagstiftningen och är därför inte främmande för förvaltningsdomstolarna.

Bland tidigare invändningar mot att överföra målgruppen till de allmänna förvaltningsdomstolarna finns att målen om företrädaransvar ofta rymmer frågor av civilrättslig karaktär och därför inte lämpar sig för en handläggning av förvaltningsdomstol. Argumentet har enligt utredningens mening föga bärkraft. Samma typ av invändning skulle för övrigt kunna göras mot dagens förfaranderegler. Det skulle med samma fog kunna göras gällande att målen om företrädaransvar ofta rymmer frågor av skatterättslig natur och de därför inte lämpar sig för en prövning av allmän domstol. Frågor av civilrättslig karaktär förekommer av naturliga skäl inte vid förvaltningsmyndighet eller förvaltningsdomstol i samma utsträckning som vid allmän domstol. Sådana frågor är dock inte på något sätt främmande för verksamheten. Frågor med civilrättslig anknytning kan förekomma i stort sett i alla de måltypen som förekommer inom förvaltningsdomstolarnas rättsskipningsområde. Många av de civilrättsliga bedömningar som uppkommer i företrädaransvarsmålen förekommer t.ex. i skatteprocessen. Enligt utredningens mening är det alltså inte främmande för förvaltningsdomstolar att bedöma vare sig subjektiva förhållanden eller civilrättsliga frågor.

Övriga argument som rests mot allmän förvaltningsdomstol som beslutande instans är avsaknaden av möjlighet till tredskodom och risken för dubbla processer eftersom mål enligt aktiebolagslagen fortfarande skulle handläggas av allmän domstol. Mål om företrädaransvar avgörs inte sällan genom tredskodom. Avgöranden med anledning av tredskodom, dvs. där företrädaren inte svarar/uteblir från huvudförhandlingen innebär som regel att företrädaren förlovar målet. Mot bakgrund av allmän förvaltningsdomstols utredningsskyldighet enligt FPL är det inte möjligt att införa institutet vid domstolen. Avsaknaden av institutet torde innebära ett visst merarbete för domstolen, men betydelsen av detta merarbete skall inte överdrivas. Bestrids inte de av skattemyndigheterna åberopade omständigheterna, torde de som regel godtas av domstolen. Domstolen har dock alltid ansvar för att målet blir så utrett som dess

beskaffenhet kräver (8 § FPL), oavsett om företrädaren svarat eller inte, vilket är en fördel inte minst ur rättssäkerhetssynpunkt. Beträffande risken för dubbla processer kan konstateras att denna är marginell. I den mån det ändå förs processer enligt ABL måste dessutom beaktas att dessa processer i vart fall delvis kräver en annan utredning och en annan bedömning än vad som krävs i mål om företrädaransvar.

Utredningen anförde inledningsvis i detta avsnitt att frågan om till vilket domstolsslag en viss målgrupp bör föras bör avgöras av praktiska och funktionella skäl. Enligt utredningens mening har därvid betalningsansvarsmålen större samband med skattemål än med sedvanliga tvistemål. Detta talar för att målen förs över till allmän förvaltningsdomstol. I sammanhanget kan anmärkas att utredningen också anser det vara av ett värde i sig att man så långt det är möjligt håller samman likartade frågor i samma domstolsorganisation.

Vid en sammanvägning av de olika argumenten för och emot en överflyttning av målen till förvaltningsdomstol anser utredningen därför att övervägande skäl talar för att mål om företrädaransvar i fortsättningen bör handläggas av allmän förvaltningsdomstol.

6.6.2 Laga forum

Enligt de i dag gällande forumreglerna vid allmän domstol skall enligt huvudregeln (10 kap. 1 § RB) talan väckas vid rätten i den ort, där svaranden har sitt hemvist. Enligt 10 kap. 14 § RB får dock talan mot flera svaranden väckas vid den rätt där någon av dem har att svara, om det sker samtidigt och käromålen stöder sig på väsentligen samma grund. Det innebär att om det i ett ärende om företrädaransvar förekommer mera än en företrädare som har olika hemvist och 10 kap. 14 § inte är tillämplig kan frågan komma att prövas av olika domstolar.

Utredningen har tidigare konstaterat att det bl.a. från effektivitetssynpunkt mest fördelaktiga förfarandet är att såväl företrädaransvarsmålet som skattemålet avgörs i samma domstolsslag. Mot bl.a. den bakgrunden har också föreslagits att mål om företrädaransvar flyttas över till allmän förvaltningsdomstol.

Från många håll har efterlysts en möjlighet för företrädaren att personligen kunna angripa den juridiska personens taxering. Utredningen föreslår också att en sådan möjlighet skall införas (se

avsnitt 6.6.9). En förutsättning för att en sådan talan skall få föras är enligt förslaget att det har väckts en talan om betalningsansvar mot företrädaren. Denne har i sådana fall enligt förslaget att väcka talan i taxeringsmålet vid samma domstol som den juridiska personen, dvs. vid den domstol som den juridiska personen har sitt säte. Av inte minst processekonomiska skäl är det då att föredra om taxeringsmålet och betalningsansvarsmålet handläggs vid samma förvaltningsdomstol.

I sammanhanget skall även beaktas att det kan vara aktuellt att väcka talan om personligt betalningsansvar mot flera samtidiga företrädare för den juridiska personen beträffande samma skatte- och avgiftsskulder.

I samtliga nämnda situationer är det en fördel, kanske i vissa fall till och med en nödvändighet, att målen handläggs vid samma domstol. Det finns visserligen en möjlighet för länsrätterna att med stöd av 14 § LAFD handlägga målen vid endast en av domstolarna. Enligt utredningens mening är detta dock en onödig omgång. Mest effektivt är det rimligen att målen redan från början handläggs vid samma domstol. Utredningen föreslår därför att laga forum i mål om företrädaransvar skall vara, liksom för ett eventuellt mål om den grundläggande avgifts- eller skattefordran, där den juridiska personen har sitt säte.

6.6.3 Skyndsam handläggning

Frågor rörande betalningsskyldighet för företrädare för den juridiska personens skatte- och avgiftsskulder bör behandlas skyndsamt av domstolen. För den enskilde kan i bland stora ekonomiska värden stå på spel och en alltför lång tidsutdräkt vid handläggningen kan förorsaka onödig skada. För staten innebär å andra sidan en alltför lång handläggningstid att möjligheten att driva in skatte- eller avgiftsfordran minskar. Utredningen föreslår därför att det i SBL tas in en bestämmelse om att målen skall handläggas skyndsamt.

6.6.4 Muntlig förhandling

I 9 § första stycket FPL anges att förfarandet är skriftligt. I 9 § andra och tredje styckena finns bestämmelser om muntlig förhand-

ling. Sådan kan ingå i handläggningen om det kan anses vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet. Muntlig förhandling skall också hållas om enskild som för talan i målet begär det och det inte är obehövt eller särskilda skäl talar emot det. Såsom tidigare nämnts är FPL en baslag och om det i något visst avseende finns bestämmelser som avviker från bestämmelserna i FPL skall de förstnämnda bestämmelserna gälla. När det gäller muntlig förhandling finns flera exempel på sådana regler som avviker från FPL:s regelsystem. Ett exempel på sådan lagstiftning är lagen (1978:880) om *betalningssäkring* för skatter, tullar och avgifter i vilken det i 8 § stadgas att muntlig förhandling skall hållas om gäldenären begär det; muntlig förhandling behöver dock inte hållas, om det är uppenbart obehövt. Gäldenären skall vidare upplysas om rätten till muntlig förhandling. I fråga om *skattetillägg* stadgas i 6 kap. 24 § TL att länsrätt och kammarrätt skall hålla muntlig förhandling om den skattskyldige begär det, men att muntlig förhandling inte behövs om det inte finns anledning att anta att avgift kommer att tas ut. Dessutom finns bestämmelser om muntlig förhandling bl.a. i lagen med särskilda bestämmelser om vård av unga (LVU), lagen om vård av missbrukare i vissa fall (LVM) och lagstiftningen om psykiatrisk tvångsvård (LPT och LRV).

Vid dagens förfarande i allmän domstol avgörs mål om företrädaransvar som regel efter muntlig förhandling. Vikten av ett muntligt förfarande där företrädaren får tillfälle att muntligen redogöra för förhållandena har även understrukits i olika yttranden. Med hänsyn till målets karaktär anser även utredningen att det som huvudregel bör gälla att domstolen skall hålla muntlig förhandling i mål om företrädaransvar. Om företrädaren inte önskar någon förhandling bör sådan dock inte vara obligatorisk. Det bör därför stadgas att muntlig förhandling skall hållas om den enskilde begär det. Det finns inte heller skäl att hålla muntlig förhandling om det finns anledning att anta att betalningsskyldighet inte kommer att fastställas. Avsteg från huvudregeln måste därför kunna göras i sådana situationer. Med en i lagtexten uttrycklig rätt till muntlig förhandling i enlighet med det ovan anförda kommer förfarandet i denna del i stort sett vara detsamma för parterna även efter en överflyttning av målgruppen.

6.6.5 Överenskommelse om betalningsskyldighet

Mål om företrädaransvar handläggs som dispositiva tvistemål, dvs. mål där förlikning är tillåten. Såsom anförts i ett tidigare avsnitt kan det ifrågasättas vilken rättslig grund myndigheterna har för att avstå från att driva ett skattekrav. Någon lagreglering av frågan finns inte och före SBL har det inte funnits några vägledande uttalanden från lagstiftarens sida i fråga om förlikning. I förarbetena till SBL anges dock bl.a. följande (prop. 1996/97:100 s. 444):

Som utredningen pekat på finns det, utöver omständigheter som kan utgöra skäl för jämkning av betalningsskyldigheten, också faktorer av annat slag som kan tala för att denna begränsas. De kan sammanfattningsvis betecknas som handläggnings- eller processekonomiska skäl och gälla t.ex. utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande. Sådana omständigheter kan motivera den myndighet som för talan att i ett inledande skede eller under pågående process göra gällande betalningsskyldighet endast beträffande en del av det skatte- eller avgiftsbelopp som inte betalats. Skäl för begränsning av betalningsskyldigheten kan finnas också i en situation när företrädaren saknar utmättningsbara tillgångar men kan erbjuda vissa upplånade medel. Det är i regel inte meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren kan bedömas komma att fullgöra. I detta sammanhang bör givetvis vägas in om det förekommer samtidiga indrivningsuppdrag avseende andra skulder. Om så är fallet får även dessa vägas in när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms. Omständigheter av det nu angivna slaget brukar ses som förlikningsgrunder. Samtidigt leder de till samma resultat som förutsättningarna för befrielse, dvs. till att betalningsskyldigheten begränsas. Men de skiljer sig från dessa i det att den myndighet som för talan exklusivt disponerar över möjligheten att inskränka betalningsskyldigheten av handläggnings- eller processekonomiska skäl. Dessa förhållanden kan alltså inte bli föremål för bedömning av överprövande instanser.

Genom detta uttalande får regeringen anses ha bekräftat att det finns möjlighet för myndigheterna att ingå förlikningar i fråga om skattekrav. Utredningen kan också av svaren på förfrågan till skattemyndigheter och kronofogdemyndigheter konstatera att målen ofta avgörs genom förlikning (se ovan under avsnitt 6.4). I stor utsträckning sker det genom ett utomprocessuellt förfarande, vilket medför dels att förfarandet går mycket fort, dels att man slipper belasta domstolarna. Av tillgänglig statistik framgår även att vid

förlikning fullgörs överenskommelserna i stor utsträckning. De överenskomna beloppen betalas i princip i sin helhet. Förlikningsmöjligheten är således ett fördelaktigt alternativ såväl från process-ekonomisk synpunkt som ur effektivitetssynpunkt. Den enskilde har å sin sida en möjlighet att i icke tvistiga fall slippa processen inför domstol och att förhandla om beloppets storlek. Vid bedömningen av de statistiska uppgifterna om betalningsviljan anser dock utredningen att viss försiktighet måste iakttas. Det kan ju inte utslutas att betalningsviljan- och förmågan hos de som träffar förlikningsavtal är sådan att de skulle ha betalat in hela beloppet om det väckts talan om betalningsansvar vid domstol.

Utredningen anser emellertid trots det senast anförda att möjligheten att träffa förlikningar är så viktig att möjligheten måste bevaras vid en överflyttning av målgruppen till allmän förvaltningsdomstol. Mot bakgrund bl.a. av förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet enligt 8 § FPL ter sig förlikningsinstitutet alltför främmande för att utredningen skall överväga att införa det vid allmän förvaltningsdomstol. I stället bör möjligheten för parterna att ingå utomprocessuell förlikning finnas kvar på annat sätt.

Det finns inte något som hindrar att staten och den enskilde även efter en överflyttning av målgruppen fortsätter att träffa utomprocessuella förlikningar på samma sätt som nu. Eftersom regelsystemet kommer att få en annan konstruktion vid en överflyttning, bl.a. i det avseendet att målen i domstolen inte längre kommer att ha dispositiv karaktär, bör enligt utredningens mening någon möjlighet att få en förlikning stadfäst inte längre finnas. Överenskommelserna bör emellertid inte minst av rättssäkerhetsskäl jämföras med lagakraftvunna beslut. Därmed skulle det inte längre finnas något behov av att kunna stadfästa förlikningar. Ansökan om betalningsföreläggande kommer efter en överflyttning till allmän förvaltningsdomstol inte längre att vara möjlig (jfr 5 § lagen [1990:746] om betalningsföreläggande och handräckning). Med en möjlighet att träffa frivilliga överenskommelser om betalningsansvar som vinner laga kraft finns inte heller längre något behov av detta.

Utredningen föreslår alltså att möjligheten att träffa avtal om betalningsansvaret regleras i lagen. För att markera att det är fråga om en annan typ av förlikning än den som förekommer i dag bör emellertid uttrycket förlikning inte användas. Utredningen föreslår därför att det mera neutrala uttrycket "överenskommelse" används.

För att det allmänna skall ha rätt att träffa en överenskommelse om betalningsansvar måste, liksom enligt gällande rätt, krävas att skäl föreligger att begränsa betalningsskyldigheten. I propositionen till skattebetalningslagen anförs, i ovan citerat avsnitt, att det kan finnas handläggnings- eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten. Dessa skäl kan gälla t.ex. utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande. Vidare uppges att det i regel inte är meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren kan bedömas komma att fullgöra. Det bör även vägas in om det förekommer samtidiga indrivningsuppdrag avseende andra skulder. Om så är fallet får även dessa vägas in när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms.³

En företrädare kan bli skyldig att betala tillbaka överskjutande ingående mervärdesskatt som tillgodoförts den skattskyldige med för stort belopp. Detta betalningsansvar omfattar såväl belopp som faktiskt återbetalas till den skattskyldige som belopp som kvittas eller i föreskriven ordning avräknas. Detta ansvar kräver en aktiv handling. Vissa skillnader i bedömningen avseende detta ansvar i förhållande till det ansvar som företrädaren har exempelvis för innehållen preliminär skatt och arbetsgivaravgifter bör därför göras. Utrymmet för att begränsa betalningsansvaret är i detta fall mycket begränsat. I förarbetena till SBL anförs i denna del bl.a. följande.

En begäran om återbetalning av skatt är 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 den skattskyldige och företrädaren att se till att de uppgifter som lämnas är korrekta. Utrymmet för inskränkningar i företrädarens betalningsskyldighet som hänför sig till de subjektiva förutsättningarna eller subjektiva befrielsegrunder bör, som utredningen anført, i dessa fall vara starkt begränsat.

Liksom i andra fall då personlig betalningsskyldighet kan bli aktuell har företrädarens ställning såvitt avser eget eller närståendes ägarintresse och inflytande över det företrädade subjektet betydelse. Har företrädaren exempelvis kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning och även gjort det, som riskkapital i verksamheten eller för

³ Angående detta stycke, se prop. 1996/97:100 s. 444.

egen del, bör det i princip vara uteslutet att begränsa det personliga ansvaret.⁴

En frivillig överenskommelse om betalningsansvaret kan träffas när som helst under processens gång. Det är alltså inte något som hindrar att parterna träffar en utomprocessuell överenskommelse trots att ett mål om betalningsskyldigheten redan pågår vid förvaltningsdomstol. Om parterna träffar en frivillig överenskommelse om betalningsskyldighet måste dock domstolen enligt särskild reglering vara förhindrad att pröva ansökan om betalningsansvar. Om företrädaren inte fullgör överenskommelsen enligt de villkor som är föreskrivna, förfaller den emellertid. Detta kommer i den situationen att innebära att skattemyndigheten måste ansöka på nytt, vilket medför visst merarbete. Detta får dock anses vara av endast marginell betydelse eftersom allt arbete väsentligen bör ha gjorts redan inför den första ansökan. Att skattemyndigheten redan ansökt om företrädaransvar en gång innebär vidare inte, om den tidigare ansökan avvisats på grund av träffad överenskommelse och denna sedan förfallit, hinder för det allmänna att på nytt ansöka om betalningsansvar och på så sätt utverka en exigibel fordran.

Genom denna lösning har parterna fortfarande kvar möjligheten att få till stånd ett snabbt avgörande genom att träffa en överenskommelse om betalningsskyldigheten. Möjligheten att avtala om olika villkor för denna betalningsskyldighet kvarstår likaså. Om företrädaren fullgör avtalet enligt föreskrivna villkor har företrädaren dessutom försäkrat sig om att inte kunna bli betalningsansvarig för ytterligare belopp, eftersom överenskommelsen därmed vunnit laga kraft och utgör ett beskattningsbeslut. Å andra sidan kan företrädaren underlåta att fullfölja avtalet och därmed framtvinga ett ställningstagande från myndighetens sida om man ska gå vidare med ärendet till domstol.

Av tillgänglig statistik framgår att belopp som överenskommit genom träffade förlikningar betalas in i mycket hög utsträckning. Några tvister om betalningsansvaret efter träffade förlikningar förekommer därför i princip inte. I praktiken torde därför inte utredningens förslag i denna del leda till några mål vid förvaltningsdomstolarna. Ur rättssäkerhetssynpunkt har dock denna lösning klara fördelar eftersom det, innan överenskommelsen vunnit laga kraft, finns en möjlighet att få företrädaransvaret sakprövat trots att parterna träffat en förlikning.

⁴ Angående detta stycke, se a.a. s. 444–445.

Företrädaren ges visserligen en möjlighet att förhålla processen genom att inte fullfölja avtalet. Redan i dag kan dock företrädaren vägra att slutligt ingå en utomprocessuell förlikning som diskuteras och därigenom tvinga fram en process.

Att företrädarens betalningsskyldighet sätts ned genom en överenskommelse påverkar givetvis inte den grundläggande skattefordringens storlek. Den juridiska personens skatteskuld kvarstår således oförändrad oavsett om företrädaren i fråga om sitt ansvar träffar en överenskommelse med staten eller får ansvaret jämkat av domstol. Företrädarens ansvar däremot är accessoriskt till den juridiska personens betalningsansvar. Detta innebär att om den juridiska personens skatteskuld sätts ned genom t.ex. ackord så minskar företrädarens ansvar i motsvarande mån.

6.6.6 Möjlighet att förklara överenskommelsen ogiltig

En part som gör gällande att en stadfäst förlikning är ogiltig kan få denna sak prövad även sedan stadfästelsen vunnit laga kraft, antingen genom resning i det mål vari förlikningen stadfästes (se NJA 1974 s. 295 och 1981 s. 269) eller genom att väcka ny talan om förlikningens ogiltighet (se NJA 1975 s. 507 och RH 1995:110). Resningsvägen torde som regel vara fördelaktigast. Att resning beviljas innebär nämligen att för den händelse förlikningen befinns ogiltig stadfästelsen undanröjs och handläggningen återupptas. Väcks däremot talan i underrätt och förlikningen ogiltigförklaras, måste man därefter genom besvär över domvilla få stadfästelsen undanröjd samt genom ny talan få den ursprungliga tvisten bedömd.⁵

Resning får enligt 37 b § FPL beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt. Av 8 § lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar framgår att kammarrätt prövar ansökningar om resning i ärenden som enligt 11 kap. 11 § regeringsformen skall prövas av förvaltningsdomstol, om ärendet slutligt avgjorts av en förvaltningsmyndighet. I detta sammanhang kan anmärkas att klagan över domvilla behandlas som en ansökan om resning inom förvaltningsprocessen.⁶

⁵ Ekelöf, Rättegång V, 6 uppl., s. 63.

⁶ Se t.ex. RÅ 1977 Bb 173, 1978 Bb 5 och 16 samt 1990 not 84.

Ärendet hos skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten är avslutat genom ett laga kraft vunnet förlikningsavtal. Myndigheten fattar ett beslut om överenskommelse i enlighet med avtalet som, enligt utredningens förslag, vinner laga kraft i och med att det fullgjorts och överenskommelsen utgör därmed ett beskattningsbeslut. Därmed är beslutet om att ingå överenskommelsen att anse som ett slutligt avgörande av förvaltningsmyndighet som har en sådan påvisbar effekt på den enskildes ekonomiska och personliga förhållanden att det kan angripas genom resning.

6.6.7 Prövningstillstånd

Enligt det föreslagna förfarandet skall frågan om betalningsansvar för företrädare avgöras av allmän förvaltningsdomstol. Med ett fåtal undantag har krav på prövningstillstånd införts i ledet länsrätt-kammarrätt. Skälen för att man införde regler om prövningstillstånd angavs vara att det både för samhället och för de enskilda är en fördel att handläggningen av målen inte drar ut för mycket på tiden och att ett dispensssystem skulle skapa möjligheter att bättre och mer effektivt utnyttja de resurser som finns i kammarrätten. I propositionen anges vidare att ett system med prövningstillstånd i kammarrätt inte kan göras generellt, utan det måste prövas för varje målgrupp om prövningstillstånd skall krävas vid överklagande till kammarrätt.⁷

Vid överklagande av skattemål har inte krav på prövningstillstånd införts i ledet länsrätt-kammarrätt. Domstolsutredningen anförde som skäl mot att införa dispensprövning för skattemål vid kammarrätt bl.a. att det skulle innebära att ett stort och materiellt sett komplicerat område skulle omfattas av prövningstillstånd. Urvalet av mål som är lämpliga för prejudikatbildning på skatteområdet skulle i ökad utsträckning äga rum hos kammarrätterna, vilket skulle kunna sägas vara mindre tillfredsställande från principiell synpunkt.⁸

Mål om företrädaransvar kan visserligen inte sägas utgöra skattemål, men som tidigare understrukits rör det en skattefordran och företrädaren är att anse som skattskyldig (jfr 1 kap. 4 § SBL). Dessutom föreslår utredningen att företrädaren skall ges möjlighet att föra talan beträffande den juridiska personens taxering i vissa fall.

⁷ Angående detta stycke, se prop. 1993/94:133 s. 33 och 34.

⁸ Angående detta stycke, se SOU 1991:106 s. 344.

Vid kammarrätten kan således företrädaren föra talan såväl i företrädaransvarsmålet som i taxeringsmålet. Enligt utredningens uppfattning bör förfaranderegler på skatteområdet om möjligt vara enhetligt utformade. Utredningen finner mot denna bakgrund att övervägande skäl talar för att det inte bör uppställas något krav på prövningstillstånd i kammarrätten i mål om företrädaransvar.

6.6.8 Skattskyldig enligt 1 kap. 4 § skattebetalningslagen

Enligt 1 kap. 4 § SBL är den fordran som betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar definitionsmässigt skatt. Därav följer att företrädaren är att anse som skattskyldig (prop. 1996/97:100 s. 518). Av enkätsvaren har framkommit att många anser att detta är något oklart. Enligt utredningens mening bör bestämmelsen utformas på ett sådant sätt att det framgår att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person, som är betalningsansvarig, är att anse som skattskyldig i lagens mening. Härigenom kommer det även att framgå tydligt att anståndsreglerna är tillämpliga på företrädare som åläggs betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL.

6.6.9 Företrädarens talerätt enligt taxeringslagen

Från flera håll har anförts att företrädaren för en juridisk person borde ha möjlighet att föra talan i det grundläggande skattemålet. Utredningen finner att fog finns för införande av en sådan möjlighet. I utredningens lagförslag införs därför en sådan talerätt för företrädaren. Talerätten kan inte begränsas till själva skattefordran, utan bör omfatta hela det belopp som företrädaransvaret grundar sig på, t.ex. även arbetsgivaravgifter. Den juridiska personen måste dock ha gått i konkurs och talan om betalningsansvar mot företrädaren måste ha väckts. I och för sig kan företrädaren anses redan vid utredningen om ett eventuellt betalningsansvar anses ha intresse av att få skattefrågan prövad. Om man skulle införa en sådan möjlighet riskerar man dock att denne får föra talan trots att det efter utredningen aldrig blir aktuellt med betalningsansvar. Om företrädaren önskar föra talan i skattemålet kan han avstå från möjligheten att träffa överenskommelse om betalningsansvaret och därmed få talerätt i skatte- eller avgiftsmålet. Om målet i betal-

ningsansvarsdelen aldrig sakprövas faller även företrädarens talerätt i skattemålet enligt förslaget.

6.6.10 Företrädarens ersättningsmöjligheter

Vid en överflyttning till förvaltningsdomstol blir företrädarens svarsmalet, liksom skattemål, vid processen i förvaltningsdomstol närmast att jämföra med indispositiva tvistemål. För skattemål gäller i fråga om ersättning lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. Lagen gäller enligt 1 § ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter. Enligt utredningens mening bör en företrädare i ett mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL ha samma möjligheter som de som för talan i skattemål att få ersättning enligt lagen. Eftersom företrädarens svarsmalet inte utan vidare kan sägas vara ett "mål om skatt" och för att undvika osäkerhet om vad som gäller, föreslås att det i lagen särskilt anges att ersättningslagen även gäller mål om betalningsansvar.

7 Skattemyndighetens beslut om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag

7.1 Inledning

Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL, innehåller inte något krav på att delägarna skall tillskjuta medel, varken vid bolagsbildningen eller vid bolagets fortsatta verksamhet. I stället föreskrivs i 2 kap. 20 § HBL att delägarna solidariskt ansvarar för bolagets förpliktelser. En borgenär kan alltså välja att göra gällande sitt krav antingen mot bolaget eller mot en delägare/bolagsman. Om en bolagsman fullgör bolagets förpliktelse kan denne i sin tur göra gällande ett krav mot bolaget. Bolagsmannens ansvar inte kan gå utöver de förpliktelser som åvilar bolaget självt. Det föreligger ett slags identitet mellan bolagets och bolagsmännens förpliktelser på så sätt att bolagsmännen alltid kan göra gällande samma invändningar mot ett krav som bolaget kunnat göra.¹

Som inledningsvis redogjorts för (avsnitt 1.3) var det länge oklart vem som var behörig att fastställa betalningsskyldighet enligt 2 kap. 20 § HBL när fråga var om skatt. Genom införandet av 12 kap. 8 a § SBL fastställdes dock att det är skattemyndigheten som har att besluta om bolagsmans betalningsskyldighet för källskatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

I detta sammanhang kan anmärkas att en bolagsman givetvis även kan åläggas betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL. Detta ansvar anses ha en annan karaktär, vilar på en annan grund, än den allmänna skyldigheten för en bolagsman att svara för bolagets förpliktelser, inklusive dess skatteskulder. Ansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL har sin grund i den speciella relation som råder mellan ett handelsbolag och bolagsmännen i bolaget och kan inte i alla hänseenden jämföras med det ansvar som i andra situationer åvilar flera personer med avseende på en och samma förpliktelse.² När det

¹ *NJA 1989* s. 519.

² *NJA 1989* s. 92.

gäller vanliga handelsbolag behöver således staten inte använda sig av 12 kap. 6 § SBL för att få betalningsansvar fastställt för delägare. Med bolagsman i handelsbolag likställs komplementär i kommanditbolag. Om den juridiska personen är ett kommanditbolag kan dock påpekas att kommanditdelägarans ansvar är begränsat till vad han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget (1 kap. 2 § och 3 kap. 8 § HBL).

7.2 Bolagsmannens invändningar mot det personliga betalningsansvaret

Det personliga ansvar som åvilar bolagsmannen enligt 2 kap. 20 § HBL är tvingande och kan därför inte sättas ur kraft genom t.ex. bestämmelser i bolagsavtalet. Ansvaret kan dock inte gå utöver de förpliktelser som åvilar bolaget självt, såvida bolagsmannen inte gentemot borgenären själv iklätt sig ett vidsträcktare ansvar. Bolagsmannen kan därför alltid mot ett krav göra gällande samma invändningar som bolaget kunnat göra. Högsta domstolen uttalade i ett rättsfall från 1989 (*NJA 1989 s. 92*) bl.a. följande angående bolagsmannens ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL:

Av de grundläggande principer som gäller för handelsbolag måste anses följa att bolagsmännen visserligen har ett personligt ansvar för bolagets förpliktelser men att detta ansvar inte kan gå utöver de förpliktelser som åvilar bolaget självt (se bl.a. Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 1983 s. 194 f.). Det föreligger ett slags identitet mellan bolagets och bolagsmännens förpliktelser på så sätt att bolagsmännen alltid kan mot ett krav göra gällande samma invändningar som bolaget kunnat göra. Således kan bolagsmännen till sin egen förmån åberopa att bolagets skuld har nedgått till följd av betalning eller avtal eller på annan grund. Med dessa principer skulle det inte vara förenligt att anse bolagsmän ha ett fortsatt ansvar för förpliktelser från vilka bolaget befriats genom ackord i eller utom konkurs.

Bolagsmannen kan således t.ex. till sin egen förmån åberopa att *fordringen ännu inte är förfallen* till betalning. Det bör dock anmärkas att om bolaget försatts i konkurs kan fordran genast göras gällande mot bolagsmännen enligt 2 kap. 23 § HBL. Vidare kan bolagsmannen hävda att *avtalet som fordringen grundas på är ogiltigt* av någon anledning, att *skulden minskats* genom betalning, verkställd kvittning, preskription, preklusion eller ackord i eller utom kon-

kurs. Även en frivillig eftergift av fordran befriar i regel bolagsmannen.³

Invändningar kan även röra frågan om bolagsmannen varit ansvarig *bolagsman vid tidpunkten för skattefordrans uppkomst* eller inte. I 2 kap. 22 § HBL stadgas att den som inträder som ny bolagsman i handelsbolaget, även svarar för de förbindelser som bolaget ingått före hans inträde i bolaget. Detta innebär att ny bolagsman, solidariskt med handelsbolaget, ansvarar för samtliga de skatteskulder som belastar handelsbolaget vid bolagsmannens inträde i det samma. Att skulderna ifråga uppkommit under tid då bolagsmannen inte ingått i bolaget saknar alltså betydelse för hans ansvarighet. Den som avgår som bolagsman svarar dock enligt samma lagrum inte för de av bolagets förpliktelser som uppkommer efter avgången, om bolagets motpart kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. Bestämmelsen, som innebär att en redan avgången bolagsman kan bli ansvarig för efter avgången uppkomna skulder, nämligen om motparten är i god tro, dvs. inte kände till eller borde ha känt till avgången, gäller emellertid inte då fråga är om skatteskulder där skattemyndigheten är motpart. Detta framgår av *RA 1990 ref. 50* där regeringsrätten bl.a. anförde följande.

Lokala skattemyndigheten kan visserligen inte anses ha känt till eller ha bort känna till Carl S:s avgång ur bolaget innan denna registrerats. Skattemyndighetens krav är emellertid oberoende av vem som är bolagsman och kan inte liknas vid de anspråk som en godtroende kontrahent till bolaget kan ha att ställa på fullgörande av en avtalsförpliktelse. Betalningsskyldighet för arbetstagares skatt eller för arbetsgivaravgift bör bara komma i fråga gentemot den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivarens ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar. När det som i detta fall är ostridigt att en bolagsman avgått ur handelsbolaget innan skulden uppkom kan därför betalningsskyldighet inte åläggas denne, oavsett att avgången då ännu inte hunnit registreras.

7.3 Enkätundersökning

Utredningen har tillfrågat skattemyndigheter och länsrätter om de uppfattat några problem med att skattemyndigheten har rätt att fatta beslut om delägars betalningsskyldighet enligt 2 kap. 20 § HBL. Varken myndigheterna eller domstolarna hade dock uppfat-

³ Nial, *Om handelsbolag och enkla bolag*, tredje uppl., s. 195.

att några olägenheter med förfarandet. Tvärtom påpekades från flera håll i svaren att denna typ av solidarbeslut lämpar sig väl för skattemyndigheterna eftersom ansvaret är strikt.

7.4 Utredningens slutsatser

Utredningens bedömning: Skattemyndighetens rätt att fatta beslut om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag enligt 12 kap. 8 a § SBL kräver inga åtgärder. Besluten skall därför även i fortsättningen fattas av skattemyndighet.

För betalningsskyldighet enligt bestämmelserna om företrädaransvar krävs ett handlande motsvarande uppsåt eller grov oaktsamhet hos företrädaren med avseende på den bristande betalningen. För betalningsskyldighet enligt bestämmelsen i HBL finns däremot inte några subjektiva rekvisit att bedöma. De invändningar som bolagsmannen åberopar synes främst vara att han inte är eller varit bolagsman vid tidpunkten för skattefordrans uppkomst. Mot denna bakgrund finner utredningen, såsom några skattemyndigheter själva påpekat, att denna typ av beslut lämpar sig väl för skattemyndigheterna.

Skattemyndigheten har ju redan tidigare fattat beslut om betalningsskyldighet enligt HBL för källskatter och arbetsgivaravgifter. Att numer skattemyndigheten även har att ålägga bolagsman i ett handelsbolag betalningsskyldighet avseende bolagets mervärdesskatt medför inte i sig några olägenheter. Tvärtom har anförts att hanteringen blivit lättare eftersom alla skatter som ingår i skattekontosystemet omfattas av skattemyndighetens beslutsbehörighet.

Utredningen finner således sammanfattningsvis att skattemyndighetens rätt att fatta beslut om delägars betalningsskyldighet enligt 12 kap. 8 a § SBL inte medfört några komplikationer. Det är givetvis fördelaktigt att de olika skatteslagen hanteras på samma sätt. Den praktiska hanteringen för skattemyndigheterna har underlättats och invändningar mot kravet kan prövas genast oavsett om det är bolaget eller den enskilde bolagsmannen som gör invändningen. Av de invändningar som kan resas mot skattefordran kan även konstateras att de rör antingen den ursprungliga skattefordran eller frågan om vem som var ansvarig bolagsman vid tiden

för fordrans uppkomst. Båda typerna av invändningar prövas lämpligen av skattemyndighet.

8 Vid vilken tidpunkt inträder företrädaransvaret?

8.1 Inledning

Under utredningens arbete har det framkommit att det föreligger oklarhet om hur bestämmelserna i SBL skall tolkas när den juridiska personen bytt företrädare mellan tidpunkten för skattens ursprungliga förfallodag och den förfallodag som gäller enligt ett omprövningsbeslut. Enligt 12 kap. 6 § SBL är företrädare betalningsskyldig för skatt som inte betalats enligt denna lag. Lagen anger emellertid två förfalldagar, dels den dag då skatten skulle ha redovisats, dels den förfalldag som inträffar 30 dagar efter omprövningsbeslut. Mot bakgrund av att det föreligger stor osäkerhet kring dessa bestämmelser och de rättssäkerhetsproblem som därmed följer, har utredningen valt att även omfatta denna problematik i sin analys. Utredningen har vid underhandskontakter med departementet fått besked om att direktiven medger att en sådan analys görs inom ramen för direktiven.

8.2 Tidigare bestämmelser

8.2.1 Uppbördslagen

77 a § UBL var överhuvudtaget inte tillämplig om skatteavdrag inte hade skett. Om beloppet inte redovisats i uppbördsdeklaration eller redovisats i sådan men inte betalats, var lokala skattemyndigheten tvungen att ålägga betalningsskyldighet för arbetsgivaren genom särskilt beslut.

För företrädaransvarets del saknade det betydelse att lokala skattemyndighetens beslut meddelades först efter förfalldagen. Eftersom skattebeloppets storlek fixerats redan i samband med att skatteavdraget gjordes, kunde det vid den ordinarie förfalldagen i den följande uppbörds månaden avgöras vilket belopp som var

förfallet till betalning. Ett senare beslut av lokala skattemyndigheten medförde inte att förfallodagen flyttades fram.

Om arbetsgivaren inte betalat innehållet skatteavdrag uppkom inte betalningsskyldighet för arbetsgivaren förrän denne ålagts sådan skyldighet genom särskilt beslut. Genom en ändring i 77 § UBL åstadkom man att arbetsgivaren redan vid den tidpunkt då uppbördsdeklarationen senast skulle lämnas skulle anses betalningsskyldig. När en arbetsgivare inte betalat in innehållet skatteavdrag skulle ett särskilt beslut om åläggande av betalningsskyldighet inte behöva fattas.

8.2.2 Mervärdesskattelagen

Den som är skattskyldig för mervärdesskatt skall lämna mervärdesskattdeklaration för varje redovisningsperiod. Mervärdesskattdeklaration skall utvisa såväl skatt att betala, som överskjutande skatt, vilken skall återbetalas till den skattskyldige. Enligt 42 § GML förföll mervärdesskatt till betalning samma dag som deklarationen senast skulle lämnas. Hade den skattskyldige lämnat deklaration ansågs skatten fastställd i enlighet med deklarationen. Hade deklaration inte lämnats ansågs skatten fastställd till noll kronor (32 § GML). Föranledde framkomna omständigheter omprövning av fastställd skatt meddelade skattemyndigheten beslut om fastställelse av skatten (33 § GML).

Bestämmelser om företrädaransvar återfanns i 48 a § GML. I denna paragraf reglerades ursprungligen betalningsansvar för företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt *i rätt tid och ordning*.

I mål om betalningsansvar enligt 48 a § GML uppstod fråga om ansvar kunde åläggas företrädare för juridisk person för underlåtenhet att inbetala mervärdesskatt avseende viss redovisningsperiod i fall då den juridiska personen efter redovisningsperiodens utgång försatts i konkurs och skatten därefter blivit fastställd genom särskilt beslut (*NJA 1982 s. 578*).

HD, som fann att företrädaren vid sådana förhållanden inte kunde åläggas ansvar, anförde bl.a.

Av det anförda följer att, i de fall då deklaration lämnats men skatt därvid redovisats med för lågt belopp samt LSt:n därefter i särskilt beslut fastställer den ytterligare skatt som skall utgå för redovisningsperioden, betalningsskyldighet för den redovisade skatten inträder den

dag då deklaration senast skulle lämnas och för det tillkommande skattebeloppet i och med LSt:ns fastställelsebeslut (jfr prop. 1981/82:96 s 124). /.../

De belopp som nu avkrävs Bertil R motsvarar de i LSt:ns beslut angivna tillkommande beloppen jämte restavgift. Av den tidigare redogörelsen för redovisnings- och fastställelseförfarandet i mervärdesskattelagen och för innebörden av 48 a § i lagen framgår att bolagets betalningsskyldighet för de tillkommande beloppen och därmed också Bertil R:s ansvarighet för samma belopp inte inträdde före LSt:ns beslut d 28 febr 1978. Vid tidpunkten för beslutet var emellertid bolaget försatt i konkurs och Bertil R således inte längre behörig att företräda bolaget. Bertil R kan därför inte åläggas skyldighet att utge de belopp som statens talan avser.

48 a § GML ändrades fr.o.m. den 1 januari 1991 för att lösa den problematik som sammanhänge med att skatten ansågs fastställd till det belopp som redovisats i deklaration respektive till noll kronor i de fall deklaration inte lämnats. Före ändringen ansåg HD som nämnts i det ovan angiva rättsfallet från 1982 att företrädaransvar inte kunde åläggas för mervärdesskatt som fastställts efter konkurs beträffande redovisningsperiod som infallit före konkurs. Vidare kunde, när fastställelse skett före konkurs, betalningsskyldighet enligt 48 a § ML inte uppkomma förrän den i fastställelsebeslutet angivna tiden för betalning gått till ända.

Genom införandet av skrivningen att om företrädaren underlåtit att betala in skatt *i den tid och ordning som anges i 22, 22 a och 42 §§* kunde ansvar utkrävas så snart företrädaren underlåtit att betala in skatten inom den tid som gäller för den juridiska personen.¹ Oavsett om avgifterna eller skatten beslutas först efter det att den juridiska personen har gått i konkurs kunde således företrädare bli ansvarig enligt reglerna om företrädaransvar.

I mervärdesskattelagen som trädde i kraft den 1 juli 1994 angavs i motsvarande bestämmelser (16 kap. 17 § ML) att företrädaren kunde bli betalningsansvarig bl.a. om denne underlåtit att betala in skatt *inom den tid som anges i 1 och 5 §§*. Med denna något annan utformning avsågs dock ingen ändring i sak.²

¹ Se SFS 1990:1319 och prop. 1990/91:46 s. 56.

² Prop. 1993/94:99 s. 249.

8.2.3 Lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

Enligt 4 § USAL var en arbetsgivare skyldig att för varje månad lämna redovisning för utgiven lön och för summan av arbetsgivaravgifterna (månadsavgift) i en uppbördsdeklaration. Beslut om sådan månadsavgift ansågs enligt 11 § USAL ha fattats i enlighet med deklarationen, om sådan lämnades in. Om redovisningen i deklarationen var felaktig eller om det aldrig lämnades in någon deklaration meddelade skattemyndigheten ett omprövningsbeslut. Enligt 12 § samma lag skulle månadsavgiften som beslutats enligt 11 § betalas till den skattemyndighet till vilken uppbördsdeklarationen skulle lämnas och inom den tid som gällde för deklarationens avlämnande.

Regler om företrädaransvar återfanns i 15 § USAL (tidigare 21 §). Liksom i motsvarande reglering beträffande mervärdesskatt stadgades ursprungligen att företrädare som *i rätt tid och ordning* underlätit att betala kunde bli betalningsansvarig. Den tolkning som gjorts i 1982 års avgörande (*NJA 1982 s. 578*) av motsvarande bestämmelser rörande mervärdesskatt befarades även komma att gälla beträffande arbetsgivaravgifter. Därmed skulle stora möjligheter att undandra sig avgiftskrav öppnas, varför man även i USAL föreslog att bestämmelserna omformulerades så att det framgick att betalningsskyldighet kunde åläggas en ställföreträdare så snart denne underlätit att betala avgifterna inom den tid som gällde för arbetsgivaren. Med en sådan ordning avsågs ansvar kunna utkrävas även om arbetsgivaren gått i konkurs och avgifterna kunnat fastställas till sitt belopp först efter konkursbeslutet.³ Från och med den 1 januari 1991 föreskrevs därför även i 15 § (21 §) USAL att betalningsskyldighet kunde åläggas företrädare bl.a. så snart denne *i den tid och ordning som följer av 4, 7 och 12 §§* underlätit att betala avgifterna. Betalningsskyldigheten för företrädaren inträdde således vid den tidpunkt som redovisning och betalning rätteligen skulle ske. Ett beslut av skattemyndigheten om att fastställa månadsavgiften och i förekommande fall lägga betalningsskyldighet för arbetsgivaren påverkade inte tidpunkten för betalningsskyldighetens inträde enligt övriga bestämmelser. Däremot innebar ett sådant beslut att belopp för vilket betalningsskyldighet ålagts omedelbart fick drivas in. För företrädaransvaret saknade det därför betydelse om, och i så fall när, ett omprövningsbeslut meddelades. Det saknade också betydelse om arbetsgivaren gått i konkurs innan

³ Prop. 1990/91:46 s. 67.

arbetsgivaravgifterna kunnat fastställas. När det gällde arbetsgivaravgifterna var det dock inte fråga om att skapa en ny ordning, utan endast att se till att behålla dåvarande möjligheter att kräva ut ansvar av företrädaren.⁴

8.3 Nuvarande bestämmelser

8.3.1 Skattebetalningslagen

Reglerna om företrädaransvar i UBL, USAL och ML överfördes till SBL. Företrädaransvaret i 12 kap. 6 § SBL omfattar alla de fordringar som utgör skatt enligt SBL. Vad som är skatt enligt SBL anges i 1 kap. 1 och 2 §§. Genom dessa hänvisningar omfattar företrädaransvaret enligt SBL inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgift. Ansvaret omfattar även skattetillägg, förseningsavgift och ränta. Detta är en utvidgning av ansvaret jämfört med tidigare bestämmelser eftersom det till skillnad mot tidigare även omfattar den juridiska personens egen inkomstskatt. Detta gäller såväl debiterad preliminär som slutlig skatt.

Enligt 12 kap. 6 § första stycket första meningen SBL är företrädare tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta om denne inte *i rätt tid* har gjort föreskrivet skatteavdrag. Detta är en nyhet i förhållande till tidigare regler.

I 12 kap. 6 § första stycket andra meningen behandlas det fallet att en företrädare för en juridisk person i övrigt har underlåtit att betala skatt *enligt denna lag*.

8.3.2 Annan lagstiftning

Eftersom företrädaransvaret borde ha en enhetlig utformning inom hela skatteområdet ändrades bestämmelserna om företrädaransvar i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) och tullagen (1994:1550) på det sättet att de efter SBL:s tillkomst hänvisade till denna lags bestämmelser.

5 kap. 17 § LPP lyder:

I fråga om betalningsskyldighet för företrädare för skattskyldig som är juridisk person och som inte betalat in skatt *i den tid och ordning* som

⁴ A.a. s. 56 samt *RA 1990* ref 63.

anges i 2 kap. 6–9 §§ samt 5 kap. 1 och 2 §§ gäller 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 § skattebetalningslagen (1997:483).

I 1994 års tulllag föreskrevs däremot i 38 §:

I fråga om betalningsskyldighet för företrädare för en tullskyldig som är juridisk person och som inte har betalat in tull *i rätt tid och ordning* gäller 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 § skattebetalningslagen (1997:483).

Denna lag är numera upphävd och enligt 5 kap. 24 § i den nu gällande tullagen (2000:1281) stadgas om betalningsskyldighet för företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull *i rätt tid och på rätt sätt* så gäller vissa angivna regler i SBL.

Ändringarna i LPP och tullagen skall enligt lagens förarbeten innebära att motsvarande ordning införs i fråga om förutsättningarna för betalningsskyldighet som när det gäller fordringar enligt SBL.⁵

8.4 Riksskatteverkets åsikter

En särskild frågeställning som uppkommit är om betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6 § SBL träffar också företrädaren vid en eventuell förfallodag för ytterligare skatt att betala efter om prövningsbeslut.

Företrädare som har underlåtit att betala skatt enligt SBL är tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen. Uttrycket "i rätt tid", som avser ursprungsförfallodagen, saknas i denna del och i stället talas i lagen om en företrädare som underlåtit att betala skatt enligt "denna lag". Någon uttrycklig begränsning till att det är företrädaren på den ursprungliga förfallodagen som är ansvarig för beloppet framgår därför enligt Riksskatteverkets mening inte.

Grunden för företrädarens betalningsskyldighet är det skatte- eller avgiftsbelopp som den juridiska personen är skyldig att betala. Vid månadsavstämning av skattekotot kontrolleras om de belopp som debiterats på kottot också har betalats. Om det uppkommer

⁵ Prop. 1996/97:100 s. 650 och s. 672.

ett underskott på skattekontot (och detta inte betalas) är företräda-
ren ansvarig för motsvarande belopp.

Riksskatteverket är av den uppfattningen att en ny företrädare
som underlåter att betala ytterligare skatt efter ett omprövningsbe-
slut och därpå följande underskott på kontot kan göras ansvarig för
det obetalda beloppet även om det avser skatt som hänför sig till
tid då någon annan var företrädare för den juridiska personen.

Den ursprungliga företräda-
ren kan enligt verkets åsikter dess-
utom alltid göras ansvarig för obetalda belopp som hänför sig till
den tid då han var företrädare även om ytterligare skatt att betala
fastställs genom ett omprövningsbeslut och förfaller till betalning
efter hans avgång. Han har underlåtit att betala skatten i rätt tid.
Den nya företräda-
ren kan i sin tur göras ansvarig för den ytterligare
skatt som ska betalas efter omprövningsbeslut om skatten förfaller
till betalning under hans tid som företrädare. Denne företrädare har
underlåtit att betala skatt enligt SBL om betalning inte sker på den
förfallodag som framgår av omprövningsbeslutet.⁶

8.5 Skattebetalningens förarbeten

För de flesta av de skatt- eller avgiftsskyldiga kommer det att fin-
nas endast en förfallodag i månaden. Beträffande de skattskyldiga
som skall göra inbetalningar vid två olika tillfällen i månaden kom-
mer det vid avstämningen inte att kunna avgöras hur stor del av ett
saldo som har uppkommit vid den ena eller den andra förfalloda-
gen. För att avgöra hur stor del som hänför sig till respektive för-
fallodag skall man enligt skattebetalningens förarbeten använda
sig av den s.k. likafördelningsmetoden.⁷

I vissa fall får dock likafördelningsmetoden sådana konsekvenser
för den betalningsskyldige att den inte bör tillämpas. Detta gäller
bl.a. när fråga är om solidarisk betalningsskyldighet.⁸ När en före-
trädare är betalningsansvarig för en skatt enligt bestämmelserna i
12 kap. SBL gäller i stället för likafördelningsmetoden en undan-
tagsregel 16 kap. 10 § SBL. Enligt denna regel skall företräda-
rens inbetalning enligt 16 kap. 10 § SBL räknas av från den skatt som
också den juridiska personen är skyldig att betala först när företrä-

⁶ Angående detta stycke, se *Handledning för företrädaransvar och ackord*, RSV 2000, s. 35–37.

⁷ Prop. 1996/97:100 s. 440.

⁸ A.a. s. 313.

darens övriga skatteskuld är betald, om inte företräderen i samband med inbetalningen begär något annat.

När den ursprungliga förfallodagen kan anges, såsom när fråga är om källskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt skall likafördelningsmetoden tillämpas. När den ursprungliga förfallodagen däremot inte kan anges, dvs. när fråga är om ytterligare inkomstskatt (slutlig skatt), får skatten i sin helhet anses hänförlig till den senaste tidpunkt en ytterligare slutlig skatt för ett visst år skulle ha betalats.

I förarbetena anförs i denna del följande (prop. 1996/97:100 s. 440):

För huvuddelen av de skatt- eller avgiftsskyldiga kommer det att finnas endast en förfallodag i månaden. För de skattskyldiga som kommer att göra inbetalningar vid två olika tillfällen i månaden kommer det emellertid vid avstämningen inte att kunna avgöras hur stor del av ett saldo som har uppkommit vid den ena eller den andra förfallodagen. Byte av företrädare för den juridiska personen kan ha skett mellan förfallodagarna. Det kan också ha inträffat något som inverkar på bedömningen av de subjektiva förutsättningarna. När betalningsskyldighet för en företrädare aktualiseras kan det därför i dessa fall inte avgöras vem som bör anses betalningsskyldig för ett visst belopp utan att man först tagit ställning till hur stor del av saldot som hänförs till respektive förfallodag. Detta bör göras med tillämpning av likafördelningsmetoden (se avsnitt 11.2). På så sätt kan med avseende på varje förfallodag för sig ställning tas till både de objektiva och de subjektiva förutsättningarna för en företrädares betalningsskyldighet. I fråga om källskatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt kan vidare förutsättningarna bedömas beträffande såväl fordringar som avser den senaste perioden som sådana som hänförs till äldre perioder. Den ursprungliga ordinarie förfallodagen kan nämligen alltid anges. Såvitt avser en debitering av ytterligare inkomstskatt (slutlig skatt) kan inte på samma sätt i efterhand den ursprungliga förfallodagen anges. Det kan endast konstateras vilket inkomstår, alternativt räkenskapsår, och taxeringsår som skatten hänförs till. Däremot kan anges vid vilken senaste tidpunkt en ytterligare slutlig skatt för ett visst år skulle ha betalats. Denna förfallodag bör i dessa fall vara den tidpunkt som prövningen av förutsättningarna för betalningsskyldighet knyts till.

I specialmotiveringen till skattebetalningslagen anförs beträffande 12 kap. 6 § första stycket första och andra meningen följande (prop. 1996/97:100 s. 592):

I *första* och *andra styckena* anges under vilka förutsättningar en företrädare för en juridisk person kan åläggas betalningsskyldighet för belopp som den juridiska personen inte har betalat i rätt tid. För att regleringen skall bli så tydlig som möjligt lyfts inledningsvis i första stycke fram det fallet att en juridisk person inte har gjort föreskrivet skatteavdrag. I andra meningen behandlas det fallet att en juridisk person i övrigt har underlåtit att betala skatt enligt skattebetalningslagen. I detta innefattas bl.a. underlåtenhet att betala in skatt som har innehållits genom skatteavdrag.

Med uttrycket *-rätt tid-* avses den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. och därtill anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap.

8.6 Utredningens överväganden och förslag

Utredningens förslag: I 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL skall av tydlighetsskäl införas ett krav på att underlåtenheten att betala skatt enligt denna lag skall ha gjorts *i rätt tid*.

Med uttrycket "rätt tid", som således endast förekommer i första meningen i 12 kap. 6 § SBL, avses enligt lagens förarbeten den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. och därtill anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap.⁹ Det är således förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen som skall bedömas. Detta är också i enlighet med vad som gällde enligt tidigare bestämmelser i 77 a § UBL m.fl. lagrum.

Uppdelningen i första och andra meningen i 12 kap. 6 § första stycket SBL har gjorts av tydlighetsskäl. Till skillnad från tidigare omfattar ju företrädaransvaret numer även den juridiska personens inkomstskatt. Första meningen avser det fallet att föreskrivet skatteavdrag underlåtit och andra meningen de fall där den juridiska personen annars underlåtit att betala skatt enligt SBL. I detta innefattas bl.a. underlåtenhet att betala in skatt som har innehållits genom skatteavdrag.¹⁰

Vilken förfallodag som är den rätta enligt andra meningen har över huvud taget inte närmare kommenterats i specialmotiveringen. Av den allmänna motiveringen framgår dock att lagstiftarens

⁹ A.a. s. 592.

¹⁰ A.a. s. 592.

mening varit att det är förhållandena vid den ursprungliga förfalldagen som skall bedömas. Först i de fall där den ursprungliga förfalldagen inte kan anges, kan någon annan förfalldag komma ifråga. Vid debitering av ytterligare inkomstskatt (slutlig skatt) kan man konstatera vilket inkomstår, alternativt räkenskapsår, och taxeringsår som taxeringen hänför sig till. Däremot kan anges vid vilken senaste tidpunkt en ytterligare slutlig skatt för ett visst år skulle ha betalats. Denna förfalldag bör i dessa fall vara den tidpunkt som prövningen av förutsättningarna för betalningsskyldighet knyts till.

Att uttrycket "i rätt tid" saknas i andra meningen innebär således enligt utredningens mening inte att skatt som omfattas av denna mening inte skulle kunna avse den ursprungliga förfalldagen. I uttrycket "enligt denna lag" måste även anses omfatta inbetalning på det sätt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. och därtill anslutande förfalldagar enligt bestämmelserna i 16 kap., inom "rätt tid". Först när denna ursprungliga förfalldag inte kan fastställas skall annan förfalldag komma ifråga. Vid sådana förhållanden skall prövningen av förutsättningarna för betalningsskyldighet knytas till den senaste tidpunkt en ytterligare slutlig skatt för ett visst år skulle ha betalats.

När den ursprungliga förfalldagen kan fastställas skall således prövningen av företrädaransvaret knytas till den dagen. Om den ursprunglige företrädaren har avgått när frågan om betalningsansvar blir aktuell, kan han i och för sig inte undgå betalningsansvar genom att vidta åtgärder för en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Å andra sidan kan det vara svårt att göra gällande att den tidigare företrädaren borde ha haft insikt om att betalning inte skulle kunna ske, om betalningssvårigheterna uppkommit först efter det att denne avgått. Om däremot betalningssvårigheterna var sådana redan när den ursprunglige företrädaren var ansvarig, borde denne naturligtvis ha försatt bolaget i konkurs eller vidtagit därmed jämförlig åtgärd. Om det var fråga om en svår skatterättslig fråga, kan det också föreligga svårigheter med att visa att *företrädaren borde ha insett* att betalningen inte skulle komma att ske i rätt tid.

Ansvar kan utkrävas så snart företrädaren underlåtit att betala in skatten inom den tid som gäller för bolaget. Oavsett om ett omprövningsbeslut fattas t.ex. först efter det att den juridiska personen har gått i konkurs kan den ursprunglige företrädaren göras ansvarig enligt reglerna om företrädaransvar om den ursprungliga

förfallodagen går att fastställa. Först om ett omprövningsbeslut som fattas efter en ny företrädares tillträdande och som innebär att bolaget påförs ytterligare inkomstskatt och den ursprungliga förfallodagen inte kan fastställas kan ansvar av den nye företräderen utkrävas.

Om skattemyndigheten även fattat beslut om påförande av skattetillägg blir prövningen av förutsättningarna för betalningskyldighet för skattetillägget beroende av vilken förfallodag som är aktuell för den skatt som tillägget grundar sig på.

För att undanröja de missförstånd som råder i dag och risken för att olika tillämpningar görs, bör lagen omformuleras i detta hänseende. I såväl första som andra meningen bör det klart framgå att det är samma förfallodag som åsyftas.

Detta sagda kan illustreras på följande sätt.

A är företrädare i ABX under 2004. Han betalar ut löner under januari och februari 2004, men gör inte något skatteavdrag och betalar inte några arbetsgivaravgifter avseende dessa löner. Företräderen skulle enligt 10 kap. 18 § SBL ha gett in skattedeklarationer den 12 februari respektive den 12 mars 2004 och betalat in skatten och arbetsgivaravgifterna senast samma dag (16 kap. 4 § SBL). Han säljer bolaget till B den 1 januari 2005. B är företrädare under 2005. Skattemyndigheten upptäcker de svarta lönerna och fastställer skatteavdrag och arbetsgivaravgifter till 100 000 kr. Beloppet skall enligt beslutet betalas den 12 juli 2005. I ett ytterligare omprövningsbeslut den 15 september 2005 gör skattemyndigheten en helt annan bedömning än bolaget i en skattefråga, vilket leder till att bolaget påförs ytterligare inkomstskatt. Skatten skall vara betald senast den förfallodag som infaller 30 dagar från beslutsdagen, vilket innebär senast den 26 oktober 2005 (16 kap. 6 § SBL). ABX betalar inte och vidtar inte några åtgärder, utan fortsätter driften hela året ut. Under 2006 försätts ABX i konkurs.

Under 2006 uppkommer fråga om betalningsansvar för företräderen enligt reglerna i 12 kap. 6 § SBL. Såväl i fråga om de obetalda arbetsgivaravgifterna som underlåtna skatteavdrag kan den ursprungliga förfallodagen fastställas, varför det också är förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen som skall prövas. Det är således endast företrädare A som kan göras ansvarig.

I fråga om den ytterligare inkomstskatten som bolaget påförts skall prövningen av förutsättningarna för betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL knytas till den senaste tidpunkten den ytterligare skatten skall betalas, dvs. den 26 oktober 2005. Vid denna förfallodag var B företrädare. Eftersom han inte såg till att bolaget betalade påford skatt eller, om medel saknades för detta, vidtog sådana åtgärder som avses i

12 kap. 6 § andra stycket SBL kan förutsättningar för företrädaransvar föreligga.

Betalningsskyldighet avseende skattetillägg som grundar sig på skatter och avgifter som tillkommit med anledning av de svarta lönerna, kan endast komma i fråga beträffande företrädare A. I fråga om skattetillägg som påförts den juridiska personen med anledning av den ytterligare inkomstskatten är det däremot företrädare B som kan göras ansvarig enligt reglerna om företrädaransvar.

9 Ikraftträdande och övergångsfrågor

Utredningens förslag: De lagändringar som utredningen föreslår bör kunna träda i kraft den 1 januari 2003.

Ändringarna i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL, skall träda i kraft omedelbart och således omfatta såväl pågående som nya mål.

De bestämmelser som reglerar det nya förfarandet skall inte gälla vid ikraftträdandet pågående mål. Dessa mål skall prövas enligt äldre bestämmelser.

Bestämmelsen om företrädares talerätt i det grundläggande skattemålet skall gälla endast i de mål där målet om företrädaransvar handläggs vid allmän förvaltningsdomstol.

Omformuleringen av 12 kap. 6 § SBL syftar till att på ett bättre sätt säkerställa att företrädarna för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare. I denna del finns det därför starka skäl för ett så tidigt ikraftträdande av lagändringarna som möjligt. Ändringarna i 12 kap. 6 § samt införandet av nya 12 kap. 6 a § innebär inte någon skärpning av företrädaransvaret. I stället leder förslagen till ändringar som i flera avseenden är till en företrädares fördel. Skäl att inte ge dessa lagändringar retroaktiv verkan finns därför inte.

De övriga lagändringarna i skattebetalningslagen hänger samman med att utredningen föreslår ett nytt förfarande. Detta bör enligt utredningens mening inte kräva något större förberedelsearbete för berörda myndigheter. Rutinerna vid ansökan om företrädaransvar kan i stort sett vara desamma som i dag. Varken förfarandet inför domstolen eller det administrativa arbetet behöver genomgå några större förändringar enligt utredningens bedömning. De allmänna förvaltningsdomstolarna kommer genom utredningens förslag om nytt förfarande att få en ny målgrupp. Mot bakgrund av det begränsade antalet mål det ändå är fråga om, bedöms det inte kräva några större förberedelseinsatser. De mål som vid lagens ikraftträ-

dande redan anhängiggjorts vid allmän domstol bör dock även avslutas på samma domstol.

Utredningen föreslår att lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2003. De materiella reglerna skall således redan från ikraftträdandet tillämpas såväl vid allmän domstol pågående mål som senare tillkomna mål vid förvaltningsdomstol. De nya förfaranderegler i skattebetalningslagen skall däremot inte tillämpas på sådana mål som vid ikraftträdandet redan anhängiggjorts vid allmän domstol. I dessa mål skall de äldre processuella bestämmelserna gälla till dess målen avgjorts slutligt.

Beträffande företrädarens talerätt i det grundläggande taxeringsmålet bör det inte komma i fråga att företrädaren kan föra talan i skattemålet vid förvaltningsdomstol när målet om företrädaransvar skall handläggas vid allmän domstol.

I fråga om ersättning för rättegångskostnader gäller i mål om företrädaransvar vid allmän domstol reglerna i 18 kap. RB. Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt kan därför inte träda i kraft för de mål som skall handläggas vid allmän domstol.

10 Konsekvensanalys

Utredningens bedömning: De föreslagna ändringarna kommer inte att medföra några ökade kostnader eller minskade intäkter för det allmänna. Inte heller i övrigt medför de några sådana konsekvenser som skall beaktas enligt 15 § kommittéförordningen (1998:1474).

10.1 Kostnads- och intäktskonsekvenser för det allmänna

Utredningen föreslår att mål om företrädaransvar flyttas från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Förslaget kommer därför att innebära att arbetsbelastningen för de allmänna förvaltningsdomstolarna ökar. Statsfinansiellt innebär dock enbart denna överflyttning ingenting eftersom arbetsbelastningen på de allmänna domstolarna kommer att minska i ungefär motsvarande mån. För de domstolar som kommer att beröras mest av denna överflyttning innebär det ändå inte mer än mellan 50 och 100 mål per år. Länsrätten i Stockholm skulle, mot bakgrund av Riksskatteverkets statistik över antal domar och förlikningar per år m.m., uppskattningsvis kunna räkna med knappt 100 mål om företrädaransvar under ett år. För länsrätten i Skåne län skulle samma statistik innebära en målökning med ungefär 50 mål per år och för länsrätten i Göteborg något färre antal mål. De flesta övriga underinstanser skulle mot bakgrund av tillgänglig statistik inte få fler mål än mellan fem och femton per år (länsrätterna i Blekinge län, Dalarnas län, Gävleborgs län, Hallands län, Jönköping, Kalmar län, Kronobergs län, Mariestad, Vänersborg, Värmlands län, Östergötlands län och Örebro län). Förslaget innebär även att de allmänna förvaltningsdomstolarna tillförs en ny typ av mål, nämligen företrädares överklaganden av juridiska personers taxeringar. Den

ökning av måltillströmningen som detta kan innebära torde dock vara marginell.

Genom överföringen av mål om företrädaransvar till allmän förvaltningsdomstol och införandet av överenskommelser som vinner laga kraft bör arbetet kunna förenklas och effektiviseras. Förslaget kan därför komma att medföra ökade skatteintäkter.

I mål om företrädaransvar har staten rätt till ersättning för sina rättegångskostnader enligt RB vid bifall till sin talan. Genom en överflyttning av målgruppen till allmän förvaltningsdomstol bortfaller dessa intäkter. Det finns ingen tillgänglig statistik rörande dessa intäkter, varför utredningen gjort en förfrågan till skattemyndigheten i Stockholm rörande den regionens tillerkända rättegångskostnader. Av svaret framgår att av myndighetens fordringar rörande rättegångskostnader, uppkomna från och med 1996 och framåt, har inte något belopp inbetalats till myndigheten. Vidare framgår att myndigheten har visst arbete med dels att kräva företrädaren på beloppet, dels att kontinuerligt kontrollera fordran för frågan om eventuell ytterligare åtgärd skall vidtas, såsom indrivning. Dessa kontroller sker fram till dess att fordran preskriberats. I praktiken torde således denna avsaknad av rätt till ersättning för rättegångskostnader för staten inte innebära någon intäktsminskning. Snarare borde det kunna bli fråga om en minskning av statens kostnader eftersom arbetet med att försöka driva in medlen, i den mån detta överhuvudtaget sker, bortfaller.

Företrädaren kommer enligt utredningens förslag att ha rätt till ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Rätt till ersättning enligt ersättningslagen uppkommer främst om företrädaren vinner processen. Skäl att anta att företrädare skulle vinna bifall till sin talan i högre utsträckning efter en överflyttning av målgruppen till allmän förvaltningsdomstol föreligger till viss del mot bakgrund av domstolens utredningsskyldighet. Det torde dock endast vara fråga om en marginell skillnad i detta avseende, inte minst mot bakgrund av att staten är motpart och inte ansöker om företrädaransvar om man inte är tämligen säker på att få bifall till sin talan.

Vid huvudförhandling i tvistemål skall tingsrätten bestå av tre lagfarna domare enligt huvudregeln (1 kap. 3 a § RB). Målen kan dock avgöras av en ensamdomare. Vid länsrätt kommer i stället domstolens sammansättning att som huvudregel utgöras av en lagfaren domare och tre nämndemän, om inte målet kan anses vara av enkel beskaffenhet (17 och 18 §§ FPL). I den mån målen avgjorts

av tingsrätt med tre lagfarna domare innebär överflyttningen av målgruppen till länsrätt en kostnadsminskning. Nämndemännens ersättning uppgår till 300 kr för förberedelsearbete och 300 kr för sammanträde (förordning [1982:814] om ersättning till nämndemän och vissa andra uppdragstagare inom domstolsväsendet m.m.). Ersättningen omfattar samtliga de mål som avgörs under sammanträdesdagen. De eventuella merkostnader som nämndemännens medverkan innebär, i förhållande till de mål som avgörs av ensamdomare i tingsrätt, är således även i detta hänseende marginella.

Ansökan om betalningsförelägganden med anledning av företrädaransvar kommer inte längre att vara möjligt. I stället kommer dessa ärenden att avgöras direkt genom överenskommelse, vilket borde innebära en viss kostnadsminskning. I den mån det i stället kommer att bli fråga om fler processer vid domstol, måste denna målökning anses relativt oväsentlig.

Det har i olika sammanhang framförts farhågor om att en överflyttning av företrädaransvarsmålen till allmän förvaltningsdomstol skulle innebära dubbla processer eftersom processer enligt ABL förs vid allmän domstol. Här kan anmärkas för det första att det är ganska ovanligt med processer enligt ABL i dessa sammanhang. Enligt Riksskatteverkets statistik utnyttjar inte skattemyndigheterna egentligen denna möjlighet och endast ett fåtal av kronofogdemyndigheterna stämmer enligt andra lagrum än 12 kap. 6 § SBL. I de fall det dock görs måste noteras att en stämningensansökan enligt ABL kräver i vart fall delvis en annan utredning av såväl myndighet som domstol jämfört med en process enligt SBL. I kostnads- och effektivitetshänseende finner utredningen inte att dessa dubbla processer kommer att innebära någon väsentlig kostnadsökning. Under år 2000 uppgick antalet stämningensansökningar enligt andra lagrum än 12 kap. 6 § SBL till endast 59 stycken, varav i vart fall en del av dessa torde vara mål enligt punkten 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i ABL. Detta kan jämföras med 385 stämningensansökningar enligt 12 kap. 6 § SBL. Dessutom torde i vart fall en del av de 59 ansökningarna omfatta sådana stämningensansökningar där yrkandet om betalningsansvar enligt andra lagrum än 12 kap. 6 § var alternativyrkande.

Liksom Skattebrottsutredningen anser denna utredning att officialprövningen inte torde bli särskilt ingående i de fall där parterna är ense. Den praktiska skillnaden i avsaknaden av möjligheten att stadsfästa förlikningar och meddela tredskodomar borde därför bli förhållandevis liten. Även den ökning av kostnaderna detta skulle

medföra måste bli marginell, speciellt mot bakgrund av det låga antalet mål det faktiskt rör sig om.

De ändringar som görs i övrigt har inte någon offentligfinansiell effekt. Sammanfattningsvis finner utredningen därför att förslagen totalt sett inte kommer att medföra vare sig ökade kostnader eller minskade intäkter.

10.2 Reglernas effekter för små företag

Om utredningens förslag omfattar regler som har konsekvenser för små företagens villkor, skall dessa konsekvenser redovisas i enlighet med 15 § kommittéförordningen (1998:1474). Liksom i det övriga utredningsarbetet har i denna del arbetet utförts på sedvanligt sätt med sammanträden där experter deltagit. I detta sammanhang kan särskilt anmärkas att de experter som biträtt utredningen har såväl representerat staten som olika näringslivsorganisationer. Experterna har också haft rätt att avge särskilda yttranden till betänkandet. Vid arbetet med konsekvensanalysen har utredningen haft kontakt med såväl Näringsdepartementets Simplexenheter som Näringslivets Nämnd för Regelgranskning.

Utredningen skall enligt direktiven dels analysera formuleringen av 12 kap. 6 § SBL, dels tillse att förfarandet är det mest ändamålsenliga.

Den nya formuleringen av 12 kap. 6 § SBL medför enligt utredningens mening inte några negativa effekter för de små företagens förhållanden. Genom omformuleringen har utredningen sökt tillse att företrädaransvarets reglering i SBL inte innebär en skärpning av ansvaret i förhållande till tidigare regleringar i t.ex. UBL. Omformuleringen torde i stället vara positiv för företrädaren.

En överflyttning av förfarandet från allmän domstol till förvaltningsdomstol medför enligt utredningens mening inte heller några nackdelar för företrädaren. För den enskilde talar inte minst den utredningsskyldighet som åvilar förvaltningsdomstolarna för att några negativa effekter inte kommer att uppstå på grund av överflyttningen.

Företrädaren kan efter en överflyttning visserligen inte längre få sina rättegångskostnader ersatta av motparten enligt tvistemålsreglerna om han vinner processen. Eventuella kostnader kan dock ersättas genom reglerna i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., vilket i praktiken inte

borde innebära någon större skillnad för den enskilde. Den lagen ger rätt till ersättning för främst ombudskostnader, förutom vid helt eller delvis bifall till talan, även om målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Utredningens förslag innebär inte att behoven av att köpa tjänster ökar. En överflyttning av förfarandet till förvaltningsdomstol behöver t.ex. inte innebära att enskilda i större utsträckning anlitar juridiskt ombud. För övrigt kan konstateras att reglerna inte heller ställer några höga kompetenskrav, att det inte uppstår några etableringströsklar eller skapar bättre villkor för större företag än för mindre. Det är även möjligt att övervaka efterlevnaden av reglerna på sådant sätt att man inte kan säga att konkurrensförutsättningarna rubbas. Några åtgärder som behöver genomföras i väl planerad ordning kan man inte hävda är nödvändiga, varför man inte heller säga det särskild hänsyn behöver tas när det gäller tiden för reglernas ikraftträdande.

Sammanfattningsvis finner utredningen att de föreslagna förändringarna som föreslås inte har någon betydelse för små företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt i förhållande till större företags.

10.3 Reglernas effekter i övrigt

Avgivna förslag har inte någon betydelse för den kommunala självstyrelsen. Inte heller innebär de några konsekvenser för brottsligheten och det brottsförebyggande arbetet eller för sysselsättning och offentlig service i olika delar av landet. Jämställdheten mellan kvinnor och män eller för möjligheterna att nå de integrationspolitiska målen berörs inte heller. Avslutningsvis konstaterar utredningen att även för större företag kommer lagförslagen inte att innebära några ändrade förhållanden.

11 Författningskommentarer

11.1 Förslaget till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483)

1 kap. 4 §

Enligt andra stycket likställs med skatt belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag. Enligt specialmotiveringen till bestämmelsen (prop. 1996/97:100 s. 518) avses den gälla bl.a. belopp som någon ålagts att betala enligt 12 kap. 6 §. Därmed anser man att Skattebetalningsutredningens förslag att i stället föreskriva i tredje stycket punkten 4 ”att med skattskyldig likställs den som är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 §” inte behövs.

Såsom utredningen i den allmänna motiveringen anfört bör det dock av tydlighetsskäl direkt av lagen kunna utläsas att företrädare som avses i 12 kap. 6 eller 6 a § SBL är att anse som skattskyldig.

I sammanhanget kan även påpekas att även överenskommen betalningsskyldighet enligt förslaget till 12 kap. 7 c § utgör skatt, eftersom också det är belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt SBL. Genom denna lagändring framgår det dessutom klart att anståndsbestämmelserna är tillämpliga eftersom fordran definitionsmässigt är skatt och företrädaren skattskyldig.

11 kap. 1 §

Det allmänna och företrädaren kommer enligt utredningens förslag i 12 kap. 7 c § att ha en lagstadgad rätt att ingå frivillig överenskommelse om företrädarens betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § samma kapitel. Det allmännas beslut om att ingå sådan överenskommelse kan därmed också sägas utgöra ett beslut om betalnings-

ansvar enligt 12 kap. Överenskommelsen är emellertid inte något beskattningsbeslut förrän det fullgjorts i alla delar, vilket framgår av tredje stycket.

För att överenskommelsen skall utgöra beskattningsbeslut krävs alltså att den fullgjorts i alla delar. Med detta avses att samtliga de villkor som föreskrivits i överenskommelsen skall ha fullgjorts. Först när företrädaren betalat överenskommet belopp på det sätt som parterna överenskommit är överenskommelsen således ett beskattningsbeslut. Beskattningsbeslut skall föranleda att debiteringsåtgärder vidtas av skattemyndigheten enligt t.ex. 3 kap. 5 §. Enligt detta stadgande skall skattemyndigheten bl.a. registrera skatt som skall betalas in eller betalas tillbaka enligt ett beskattningsbeslut, avdragen A-skatt, gjorda inbetalningar och utbetalningar samt belopp som har lämnats för indrivning. Eftersom överenskommelsen blir ett beskattningsbeslut först när skulden betalats innebär detta att någon skatt som *skall betalas* och därmed registreras på skattekonto enligt 3 kap. 5 § inte finns. Den inbetalning som gjorts med anledning av överenskommelsen föranleder en kreditering på den juridiska personens skattekonto när överenskommelsen fullföljts i alla delar.

12 kap. 6 §

Införandet av ”i rätt tid” i första stycket andra meningen innebär endast ett förtydligande av gällande rätt. Såväl när fråga är om underlåtenhet att betala skatt som när fråga är om underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag är det förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen som skall prövas. Med den ursprungliga förfallodagen avses den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. och därtill anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap.

När den ursprungliga förfallodagen inte kan anges avses med uttrycket rätt tid i stället den senaste tidpunkt den ytterligare slutliga skatten för ett visst år skulle ha betalats. Denna förfallodag är i dessa fall den tidpunkt som prövningen av förutsättningarna för betalningsskyldighet knyts till.

Som framgår av utredningens förslag (avsnitt 5.4) krävs för att betalningsansvar skall kunna fastställas att företrädaren först och främst har haft anledning att räkna med att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid. När en företrädare haft anledning att räkna

med det, beror bl.a. på den juridiska personens ekonomiska ställning och på företrädarens ställning. Företrädaren kan inte undgå betalningsansvar på den grunden att hans uppdrag endast varit av formell natur, men han kan i jämförelse med t.ex. en aktiv företagsledare anses inte ha haft anledning att agera förrän på ett senare stadium.

Var den nedre gränsen för grov oaktsamhet ligger kan inte att med exakthet fastställas utan är givetvis beroende av omständigheterna i det enskilda fallet. Den är främst beroende av bolagets ekonomiska situation, men också t.ex. av den aktuella företrädarens faktiska arbetsuppgifter även om denne inte kan undvika betalningsansvar på den grunden att uppdraget endast haft formell grund. Ju mer riskabel en rörelse är desto större krav ställs på företrädaren att antingen klara av betalningen eller vidta åtgärder för en samlad skuldavveckling. Ansvarsfrågan är beroende av hur företrädaren bedömt eller borde ha bedömt riskerna för betalningsoförmågan. Om medel till betalning i och för sig funnits, men detta underlåtit på grund av glömska är det hela att se som ren oaktsamhet.

Bedömningen blir svårare om den juridiska personen saknade medel till skattebetalningen på förfallodagen. I så fall är det inte endast de subjektiva förutsättningarna på förfallodagen som skall beaktas, utan även förhållandena i ett längre perspektiv. I sista hand kan alltid betalningsansvarsfrihet uppkomma genom att tillse att den juridiska personen försätts i konkurs e.d. Om så inte sker är betalningsskyldigheten beroende av vad som händer under tiden fram till förfallodagen. Befogade förväntningar på likvida tillskott till rörelsen har medfört att grov oaktsamhet inte ansetts föreligga. Detsamma gäller om det skett olika former av samråd med berörda myndigheter.

Om företrädaren t.ex. har haft insikt i bolagets undergrävda ekonomiska ställning och ändå fortsätter driften (*NJA 1971 s. 296*) eller om det med hänsyn till företrädarens arbetsuppgifter inte funnits "skäligen anledning att misstänka att företaget inte skulle kunna fullgöra sina skyldigheter" i fråga om inbetalning av skatt är exempel på hur HD uttryckt var gränsen i vissa fall går (*NJA 1973 s. 587*). I flera avgöranden har HD använt frasen att företrädaren har haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av bolaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldigheter att inbetala skatt inte skulle kunna komma att fullgöras och ändå fortsätter driften av verksamheten. Vid sådana fall har företrädaren typiskt

sett ansetts ha förfarit grovt oaktsamt, såvida det inte varit fråga om rena förbiseenden eller misstag (*NJA 1971 b 27*). Relativt höga krav på att vara förutseende och agera aktivt ställs alltså på den juridiska personen och dess ställföreträdare för att inte grov oaktsamhet skall anses föreligga.

De subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet skall, som ovan anförts under avsnitt 5.4, omformuleras till andra i lagen angivna subjektiva omständigheter. I andra icke straffrättsliga sammanhang har liknande subjektiva förutsättningar av lagstiftaren ofta uttryckts med frasen ”skäligen bort inse”. I återbetalningsregler i lagstiftning angående social ersättning finns ofta ett krav på att den enskilde skäligen borde ha insett att han obehörigen eller med för högt belopp uppburit ersättning för att bli återbetalningsskyldig (se t.ex. 20 kap. 4 § första stycket lagen [1962:381] om allmän försäkring, 12 § lagen [1947:529] om allmänna barnbidrag, 13 § lagen [1994:308] om bostadstillägg). När ekonomiskt bistånd utgått med för högt belopp kan socialnämnden återkräva beloppet om den enskilde ”skäligen borde ha insett” att biståndet var för högt (33 a § socialtjänstlagen [1980:620]). Utredningen anser att kravet på att företrädaren skall ha haft insikt om risken att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid bör kunna formuleras på samma sätt.

De subjektiva rekvisiten insett eller skäligen bort inse är, tillsammans med den definition av företrädare i 6 c § som förslaget innebär, enligt utredningens mening liktydigt med de tidigare använda rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet. Äldre rättspraxis ger därför vägledning vid tolkning av dessa rekvisit.

Som framgår ovan (avsnitt 5.4) har det allmänna att visa att företrädaren haft denna insikt.

Det finns inga skäl att omformulera andra stycket i övrigt. Förutsättningen att företrädaren skall ha vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen är vedertagen. Den omfattar dessutom flera olika situationer och kan inte helt lätt förtydligas. Stadgandet kvarstår därför i denna del oförändrat.

Eftersom det kan finnas speciella situationer där företrädaren trots att han insett eller bort inse att betalning inte skulle kunna ske i rätt tid haft fog för att underlåta skattebetalningen, skall betalningsskyldighet inte kunna fastställas om underlåtenheten varit ursäktlig. Om företrädaren uppmanats att fortsätta driften av

berörda myndigheter och haft fog för sin uppfattning att myndigheterna skulle godta att skatterna inte betalades i rätt tid har man i rättspraxis inte ansett att oaktsamheten varit grov (*NJA 1981* s. 1014 och *NJA 1994* s. 170). Detta ursäktlighetsrekvisit är avsett att täcka även rena förbiseenden och misstag som det talats om i uppbördsförordningens förarbeten. Med detta avses t.ex. det fallet att företrädaren under en kortare tid efter förfallodagen fortsätter driften innan åtgärder för en samlad skuldavveckling företas (*NJA 1971 b 27*). Även om dröjsmålet är något längre kan det anses som ett rent förbiseende eller misstag beroende på orsaken till dröjsmålet (*NJA 1960* s. 238). I detta sammanhang bör dock understrykas att dessa rättfall är av äldre datum och frågan om vad som skall anses som "kortare tid" måste bedömas på ett annat sätt i dag mot bakgrund av att dagens indrivningsförfarande är betydligt snabbare.

Bestämmelserna i nuvarande tredje och fjärde styckena har flyttats till två nya paragrafer, 6 a och 6 b §§.

12 kap. 6 a §

I paragrafen, som är ny, har de bestämmelser som i dag finns i 12 kap. 6 § tredje stycket införts. Bestämmelserna reglerar det fall då juridisk person i deklaration lämnat oriktiga uppgifter som föranlett att den juridiska personen tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp.

I motsvarande tidigare reglering (16 kap. 17 § ML) krävdes att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som lett till att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande skatt med för högt belopp. Liksom vid betalningsansvar enligt 6 § måste för ansvar enligt detta stadgande krävas att företrädaren har haft viss insikt om att han lämnat oriktiga uppgifter. För att ansvar skall kunna fastställas skall företrädaren därför ha insett eller i vart fall skäligen bort ha insett att de uppgifter han lämnat varit oriktiga.

När fråga är om ansvar enligt 6 § kan företrädaren i vissa fall anses ha haft fog för sin underlåtenhet att betala skatten. I sådana fall skall företrädaren inte åläggas betalningsansvar. När företrädaren i stället insett, eller i vart borde ha insett, att han lämnat oriktiga uppgifter som lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande mervärdesskatt med för stort belopp, är det svårt att hävda att han på grund av vissa omständigheter skulle ha haft fog för sitt handlande. Däremot kan handlandet, liksom när

fråga är om ansvar enligt 6 §, på grund av rena förbiseenden eller misstag anses ursäktligt.

Möjligheten att jämka betalningsansvaret vid särskilda skäl kvarstår oförändrad (se nya 6 b §) och med detta avses således det som enligt tidigare reglering (77 a § UBL, 16 kap. 17 § ML m.fl. lagrum) utgjorde jämkningsskäl och som utformats i rättspraxis.

12 kap. 6 b §

Liksom enligt tidigare reglering (77 a § UBL m.fl. lagrum) skall det vara möjligt att helt eller delvis befria företrädaren från betalningsansvar om det föreligger särskilda skäl. Denna befrielsemöjlighet motsvaras alltså av den jämkningsskäl som fanns i tidigare regelsystem, dvs. före skattebetalningslagens tillkomst, och som utformats i rättspraxis.

12 kap. 6 c §

Företrädares betalningsansvar är även beroende av uppdragets art. Det krävs att företrädaren har haft ett bestämmande inflytande i den juridiska personen för att han skall ha haft anledning att informera sig om bolagets ekonomiska ställning. Först när företrädaren har en sådan ställning i den juridiska personen kan det konstateras att han vid en viss tidpunkt borde ha insett att bolaget inte skulle komma att kunna betala skatten. I en ny paragraf har mot denna bakgrund en definition av företrädare tagits in.

12 kap. 7 §

I första stycket har en ändring gjorts som innebär att talan skall väckas vid allmän förvaltningsdomstol i stället för som tidigare vid allmän domstol.

I ett nytt andra stycke regleras vid vilken länsrätt talan skall väckas. Med juridisk person avses den vars skatte- eller avgiftsskuld är ifråga. Härvid kan särskilt anmärkas att med grundläggande skattefordran avses även avgiftsfordran (jfr 1 kap. 4 §).

Bestämmelserna i nuvarande första stycket andra meningen har flyttats till ett nytt tredje stycke.

12 kap. 7 a §

Denna nya paragraf reglerar skyldigheten för länsrätt och kammarrätt att hålla muntlig förhandling i mål om företrädaransvar. Bestämmelsen innebär ett avsteg från vad som annars gäller enligt FPL för handläggning av förvaltningsmål.

Endast om det saknas anledning att anta att betalningsskyldighet kommer att fastställas får domstolen avslå en begäran om muntlig förhandling.

12 kap. 7 b §

I paragrafen, som är ny, anges att mål om företrädaransvar skall handläggas skyndsamt.

Om mål om den grundläggande skattefordran handläggs samtidigt vid domstolen bör målen handläggas gemensamt. Som en konsekvens av detta kan skattemålet få en snabbare handläggning än det annars skulle ha fått.

12 kap. 7 c §*Utomprocessuell överenskommelse*

Denna nya paragraf reglerar en möjlighet att träffa en utomprocessuell överenskommelse om betalningsskyldighet.

Förlikning är inte möjlig vid allmän förvaltningsdomstol. Vid en eventuell ansökan om betalningsansvar enligt 6 eller 6 a § kommer målet vid domstolen, liksom skattemål, närmast att likna ett indispositivt tvistemål. Paragrafen gör det dock möjligt för det allmänna och företrädarkaren att träffa utomprocessuella överenskommelser om betalningsansvar. Om det redan pågår ett mål vid en domstol när parterna ingår överenskommelsen är dock domstolen förhindrad att pröva frågan om betalningsansvar och måste då avvisa ansökan om den inte återkallas. Att mål om företrädaransvar pågår vid en domstol utgör således inte hinder mot att överenskommelse om ansvaret träffas. Om överenskommelsen sedan förfaller på grund av att den inte fullföljts, t.ex. därför att företrädarkaren inte betalar hela beloppet, är det allmänna oförhindrad att på nytt ansöka om betalningsansvar.

Skäl att begränsa betalningsskyldigheten

För att skattemyndigheten eller kronofogdemyndigheten skall kunna träffa en förlikning med företrädaren krävs enligt gällande rätt att det föreligger omständigheter som kan motivera att myndigheten gör gällande betalningsansvar endast beträffande en del av den totala skulden. Genom att nu i lagen reglera denna möjlighet för staten att träffa överenskommelse om betalningsansvaret innebär ingen ändring i sak i detta avseende. Det nu i lagen inskrivna kravet på att det skall föreligga skäl för att begränsa betalningsansvaret har alltså inte för avsikt att ändra rättsläget. För att rätt att ingå sådan överenskommelse skall anses föreligga krävs sålunda att det finns en sådan saklig grund till begränsning av betalningsskyldigheten. Som angetts under den allmänna motiveringen (se avsnitt 6.6.5) kan såväl handläggnings- som processekonomiska skäl utgöra grund för att begränsa betalningsskyldigheten.

Utöver dessa i förarbetena (prop. 1996/97:100 s. 444) till skattebetalningslagen angivna omständigheter som kan utgöra skäl för att träffa en överenskommelse om betalningsskyldigheten har Riksskatteverket nämnt följande exempel:

- Skäl för delvis befrielse föreligger.
- Företrädarens ålder.
- Snabbare och säkrare betalning erhålls.
- Sociala eller medicinska skäl föreligger.
- De utmätningsbara tillgångarna har lägre värde än förlikningsbudet.¹

Det finns å andra sidan omständigheter som i stället talar mot att betalningsskyldigheten skall begränsas. Det kan, mot bakgrund av gäldenärens personliga förhållanden eller annan anledning, vara olämpligt från allmän synpunkt att träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten exempelvis i följande fall:

- Brottlighet har förekommit i näringsverksamheten.
- Näringsförbud kan vara aktuellt.
- Företrädaren har varit inblandad i flera konkurser.
- Företrädaren har höga inkomster eller stora tillgångar.
- Näringsverksamheten har varit oseriös.
- Befrielsegrunder saknas helt.

¹ RSV, *Handledning för företrädaransvar och ackord*, 2000, s. 81.

- Målet har prejudikatintresse och kan bidra till rättsutvecklingen.
- Redovisnings- och/eller betalningsförsummelse förekommer i ny verksamhet; om företrädarens inflytande/intresse i den nya verksamheten synes vara begränsat, exempelvis ett mindre aktieinnehav, bör utredning dock göras om hans verkliga ställning i företaget.²

Utredningsskyldigheten

1 kap. 9 § RF anger att domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den allmänna förvaltningen i sin verksamhet skall beakta allas likhet inför lagen samt iakttta saktighet och opartiskhet. Denna grundläggande handlingsregel har betydelse bl.a. för hur myndigheterna skall utreda sina ärenden.

Till skillnad från taxeringslagen (3 kap. 1 §) innehåller inte SBL någon uttrycklig regel om skattemyndighetens utredningsskyldighet. Inte heller förvaltningslagen innehåller någon allmän regel om myndigheternas utredningsansvar. Som allmän grundregel gäller dock att förvaltningsförfarandet bygger på den s.k. officialprincipen till skillnad från förhandlingsprincipen och att det därför är myndigheten som har det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillräckligt utrett.³ Innebörden av utredningsansvaret varierar beroende på bl.a. vad ärendet gäller och vem som har tagit initiativet till det. När en myndighet vidtar åtgärder i allmänt intresse vilar utredningsansvaret tyngre på myndigheten än i ärenden där en enskild begär att få en förmån av samhället.

För förvaltningsmyndigheter har denna officialprincip delvis blivit lagfäst genom 4 § förvaltningslagen (1986:223). För förvaltningsdomstolarnas del är samma princip inskriven i 8 § första stycket FPL. Hur långt utredningsskyldigheten sträcker sig får som ovan nämnts avgöras med hänsyn inte minst till ärendets beskaffenhet.

Av detta följer att myndigheten som utreder frågan om betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § inte kan fatta beslut om överenskommelse enligt den nu föreslagna paragrafen utan att först ha utrett att i vart fall förutsättningar för att väcka talan om sådant ansvar föreligger. Myndigheten måste således konstatera att såväl

² A. a. s. 81.

³ Se t.ex. SOU 1981:46, *Ändringar i förvaltningslagen*, s. 99.

de objektiva som de subjektiva förutsättningarna föreligger innan beslut fattas om att träffa överenskommelse om frivilligt betalningsansvar. Om domstolen i stället skall pröva frågan om betalningsansvar i sak har den en relativt långtgående utredningsskyldighet genom 8 § FPL.

Rättskraft

Överenskommelsen vinner laga kraft enligt utredningens förslag när den har fullföljts i alla delar och är då att anse som ett direkt verkställbart beskattningsbeslut (jfr 11 kap. 1 §). Beslutsdagen blir den sista dag som alla villkor i överenskommelsen skall vara uppfyllda. Frågan om betalningsansvar är därmed avgjord och kan inte därefter bli föremål för prövning av domstol, såvida inte överenskommelsen förklaras ogiltig efter ansökan om resning (se vidare under kommentarerna till 21 kap. 3 §). Frågan om betalningsansvar är således efter en överenskommelse som fullgjorts enligt denna paragraf rättskraftigt avgjord eller, med andra ord, *res judicata*. Domstolen är dock redan i och med att parterna träffat en överenskommelse förhindrad att pröva frågan om betalningsansvar. En ansökan om betalningsansvar eller ett pågående mål om sådant ansvar skall därför avvisas av domstolen efter det att parterna träffat överenskommelse om ansvaret oavsett om den ännu vunnit laga kraft eller inte.

Rättskraften kan inte sträcka sig längre än den rättsföljd som överenskommelsen gäller eftersom parterna måste kunna förutse vilka konsekvenser överenskommelsen får. Det är således av stor vikt att överenskommelsen är så tydlig som möjlig. I andra stycket har mot denna bakgrund ställts upp vissa grundläggande krav som överenskommelsen skall uppfylla för att vara giltig. I överenskommelsen skall anges den grundläggande skatte- eller avgiftsfordran som avses med överenskommelsen. Med detta avses den till ett belopp bestämt obetalt underskott som finns på skattekontot vid en viss tidpunkt. Betalningsskyldigheten enligt tidigare gällande ordning i bl.a. UBL avsåg en viss skatt eller avgift. Grunden för den betalningsskyldighet som kan läggas på en företrädare är i SBL i stället det skatte- eller avgiftsbelopp som den juridiska personen är skyldig att betala.⁴ Vid en domstolsprocess om betalningsansvar anses det också tillräckligt om staten anger vilka belopp som för-

⁴ Prop. 1996/97:100 s. 439 och 591.

fallit till betalning vid de olika redovisningstillfällena utan angivande av vilka slag av skatter eller avgifter som respektive belopp avser. Först vid behov, t.ex. med anledning av företrädarens invändningar, kan staten tvingas komplettera uppgifterna i stämningensansökan.⁵ Även vid frivilliga överenskommelser om betalningsskyldigheten måste det anses tillräckligt om aktuella belopp jämte förfallodagar anges i överenskommelsen. Detta överensstämmer även med skattekontosystemets grunder där särredovisning så långt som möjligt skall undvikas.

Det måste vidare framgå av överenskommelsen med vilket belopp av denna skuld som företrädaren åtar sig betalningsansvar. Det föreslås också att staten uttryckligen även skall avstå från vidare anspråk mot företrädaren avseende den juridiska personens skulder som omfattas av överenskommelsen. Det måste givetvis vara helt klart för den enskilde att överenskommelsen innebär att betalningsskyldigheten är slutligt avgjord i och med att samtliga villkor är uppfyllda. Det föreslås därför att detta skall anges uttryckligen i överenskommelsen.

I överenskommelsen måste även anges vid vilken tidpunkt ett överenskommet belopp skall vara betalt. Detta kan givetvis i en och samma överenskommelse innebära flera olika tidpunkter för olika delbelopp eller av annan orsak beroende på vilka betalningsvillkor parterna kommer överens om.

Överenskommelsen förfaller om den inte fullföljs i alla delar. Om överenskommelsen således aldrig vinner laga kraft t.ex. på grund av att företrädaren inte betalar in överenskommet belopp, är därför det allmänna oförhindrad att ansökan om betalningsansvar på nytt eftersom frågan aldrig prövats i sak av domstolen. Om företrädaren har betalat in en del av skulden har han givetvis rätt att tillgodoräkna sig detta belopp efter ett senare domstolsbeslut om betalningsansvar.

Överenskommelsens innehåll i övrigt

De i lagtexten angivna kraven på vad överenskommelsen skall innehålla är på inget sätt uttömmande. Överenskommelsen enligt föreslagna 12 kap. 7 c § SBL blir närmast att jämföra med stadfäst förlikning. Liksom vid tidigare förlikningar kan därför även de nu föreslagna överenskommelserna komma att innehålla olika villkor

⁵ Se t.ex. Hovrättens över Skåne och Blekinge beslut den 25 augusti 2000 (Ö 608-00).

under förutsättning att villkoret inte strider mot lag eller god sed eller innefattar en omöjlig prestation. Förutom de i paragrafen angivna villkoren måste givetvis vissa andra grundläggande uppgifter framgå av överenskommelsen, såsom mellan vilka parter överenskommelsen ingås, men även olika villkor för överenskommelsen måste kunna fastställas. I de förlikningsavtal som träffas i dag förekommer ibland en klausul som innebär att företrädaren åtar sig att betala ett mindre belopp av den totala skulden inom en viss tid. Om betalning inte sker senast vid denna tidpunkt kommer i stället hela skulden att förfalla till omedelbar betalning. Sådana villkor och andra som det allmänna och företrädaren finner önskvärda kan de givetvis komma överens om. På vilket sätt de kommer överens om betalningsansvaret, förutom de i paragrafen angivna villkoren, bestämmer de själva. Vid den utomprocessuella handläggningen och innan någon domstol prövat frågan om betalningsansvar i sak är ärendet ett dispositivt tvistemål på samma sätt som tidigare.

12 kap. 12 §

Tillägget av 6 a § är en ren följdändring med anledning av att nuvarande 12 kap. 6 § tredje stycket föreslås flyttas till en ny 6 a §.

Genom att även lägga till 7 c § har även en företrädare, som har betalat skatt med anledning av en frivillig överenskommelse med det allmänna om företrädaransvar, rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. Genom ändringen har företrädaren även rätt att driva in fordran in på det sätt som gäller för indrivning av skatt (jfr 12 kap. 13 §).

21 kap. 3 §

Förvaltningsmyndighets omprövningsskyldighet enligt 27 § FL gäller även om beslutet i fråga vunnit laga kraft. Enligt lagens ordalydelse kan det dock finnas särskilda skäl mot att myndigheten ändrar beslutet. Sådana särskilda skäl föreligger när det framstår som mindre lämpligt att myndigheten omprövar sitt beslut. Bl.a. är vissa beslut av den karaktären att de i princip bör vara lika orubbliga som domstolars domar sedan de har vunnit laga kraft. Det ansågs gälla t.ex. mantalsskrivningsbeslut (prop. 1985/86:80 s. 79).

Beslut att träffa överenskommelse enligt 7 c §, och som vunnit laga kraft genom att överenskommelsen fullföljts, kan endast förklaras ogiltigt efter resning. I ett nytt andra stycke regleras därför att SBL:s regler om omprövning inte gäller sådana överenskommelser. 27 § FL gäller därmed inte heller (jfr 3 § FL). Inte heller överenskommelse som ännu inte vunnit laga kraft kan omprövas. Om överenskommelsen inte fullföljs förfaller den.

22 kap. 1 a §

I paragrafen, som är ny, regleras besvärstiden för överklagande av beslut om betalningsansvar. Liksom vid överklagande av domstols dom beträffande det grundläggande skatte- eller avgiftsbeslutet skall överklagande av företrädaren i betalningsansvarsmålet ske inom två månader från delgivningen av beslutet. För det allmänna gäller samma tid räknat från dagen för beslutet.

22 kap. 2 §

I en ny punkt, 5, fastslås att beslut om överenskommelse om betalningsansvar som träffas på frivillig grund enligt 12 kap. 7 c § inte får överklagas. Överenskommelsen blir att anse som ett beskattningsbeslut och vinner laga kraft först när den fullföljts i alla delar. Varken detta beskattningsbeslut eller beslutet att träffa en överenskommelse kan överklagas.

22 kap. 14 §

Företrädaren ges genom ändring i taxeringslagen (1990:324) talerätt beträffande den grundläggande skattefordran när talan väckts om företrädaransvar beträffande inkomstskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader och allmän pensionsavgift. Genom införandet av denna bestämmelse ges företrädaren även rätt att föra talan i fråga om preliminär skatt när den utgör grunden för talan om företrädaransvar. Eftersom mervärdesskattelagen (1994:200) och socialavgiftslagen (2000:980) hänvisar till skattebetalningslagen i fråga om förfarandet omfattas även mervärdesskatt och arbetsgi-

varavgifter av denna paragraf. Se vidare kommentaren till 6 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324).

Ikraftträdande

De föreslagna föreskrifterna föreslås träda i kraft den 1 januari 2003. Den nya lydelsen av 12 kap. 6 § samt den nya paragrafen, 12 kap. 6 a §, gäller omedelbart och således även i vid ikraftträdandet pågående ärenden och mål.

Att bestämmelserna skall gälla även i fråga om tidigare uppkomna fordringar som omfattas av företrädaransvar enligt uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen om mervärdeskatt och mervärdesskattelagen framgår av punkten 9 av övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen (1997:483).

De föreskrifter som hänger samman med att utredningen föreslår ett nytt förfarande skall dock inte tillämpas i mål som redan väckts vid allmän domstol. Dessa skall slutligt avgöras av allmän domstol. Detta gäller såväl fordringar enligt skattebetalningslagen som tidigare uppkomna fordringar enligt t.ex. uppbördslagen och oavsett om talan väckts enligt skattebetalningslagen eller 77 a § uppbördslagen m.fl. lagrum.

I mål som skall avgöras av allmän domstol även efter ikraftträdandet av de nya bestämmelserna skall domstolen tillämpa 12 kap. 6–6 c §§ SBL i deras nya lydelse.

Företrädare får enligt utredningens förslag regressrätt enligt 12 kap. 12 § SBL även för skatt betalad med anledning av frivillig överenskommelse. Regressrätten gäller dock inte förlikningar träffade i mål som pågår vid allmän domstol, eftersom överenskommelse enligt 7 c § inte kan träffas i mål där talan skall prövas vid allmän domstol.

Företrädares talerätt beträffande den grundläggande skattefordran skall inte tillämpas om talan om företrädaransvar skall väckas vid allmän domstol.

11.2 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

6 kap. 1 §

I ett nytt tredje stycke ges företrädaren rätt att föra talan mot den grundläggande skattefordran. Som förutsättning för sådan talerätt gäller dock att den juridiska personen, vars skatte- eller avgiftsskuld är i fråga, skall ha försatts i konkurs.

Överklagandet skall föras på samma sätt som föreskrivs för den juridiska personen. Besvärsfrister och laga forum är således desamma som för den juridiska personen. Om såväl den juridiska personen som en eller flera företrädare för talan kan det vid domstolen bli fråga om flera parter i samma skattemål. Detta kan givetvis i sin tur innebära att det blir fråga om flera olika yrkanden. Detta är dock inget som är främmande för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Vid sidan av myndigheten kan det finnas flera enskilda parter. I t.ex. mål enligt plan- och bygglagen (1987:10) eller mål om registrering av licensområde enligt jaktlagen (1987:259) förekommer det ofta fler än två parter. Mot bakgrund av det starka officialprövningsintresset som finns i många typer av mål hos de allmänna förvaltningsdomstolarna innebär inte sådana flerpartsprocesser några problem.

Företrädaren blir part i skattefrågan först i och med att denne överklagar eller begär omprövning. Skattemyndigheten och domstolen har därför dessförinnan inte någon skyldighet att kommunicera direkt med tidigare företrädare (jfr 10 § FPL). Om företrädaren inte överklagar skattemyndighetens beslut rörande skattefrågan har företrädaren inte heller klagorätt över länsrättens dom.

Ikraftträdande

Övergångsbestämmelsen innebär att företrädaren har talerätt i den grundläggande skattefrågan endast i de fall där frågan om företrädarens betalningsansvar skall avgöras av allmän förvaltningsdomstol. Det kan därmed inte bli fråga om att företrädaren för process om skattefrågan vid en förvaltningsdomstol och om företrädaransvaret vid en allmän domstol.

11.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

1 §

Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. är tillämplig på mål om skatt enligt SBL. Mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL är dock inte mål om skatt, varför lagen genom ett tillägg i 1 § även görs tillämplig på sådana mål.

Såsom tidigare anförts är företrädaren och den grundläggande skatte- eller avgiftsfordran per definition skattskyldig och skatt enligt SBL (1 kap. 4 § SBL). Detta innebär dock inte att fråga är om mål om skatt, utan det är ett mål om företrädaransvar. Företrädaransvarsmålet avser dock en fordran som såväl i det grundläggande skattemålet som i målet om företrädaransvar definitionsmässigt är likställt med skatt.

Eftersom det är endast i *mål* enligt 12 kap. 6 och 6 a § SBL som lagen görs tillämplig kan inte ersättning komma i fråga om ärendet avslutas genom överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL. Endast efter prövning i domstol kan den enskilde vid domstolen begära ersättning enligt lagen.

Ikraftträdande

I mål som skall avgöras av allmän domstol har parterna rätt till ersättning för sina rättegångskostnader enligt reglerna i 18 kap. RB. Endast i mål som anhängiggjorts efter ikraftträdandet och skall avgöras av förvaltningsdomstol kan ersättning enligt denna lag komma i fråga.

11.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter

5 kap. 17 §

Ändringarna är en följd av de nya föreskrifter som föreslagits i skattebetalningslagen.

8 kap. 10 §

Genom den nya bestämmelsen ges företrädare för juridisk person rätt att för egen del föra talan beträffande punktskatt som påförts den juridiska personen när sådan skatt utgör grund för talan enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). Se vidare kommentaren till 6 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324).

Vad som sägs i 8 kapitlet om skattskyldig gäller för företrädaren när denne har talerätt. Om den skattskyldiges, dvs. den juridiska personens, överklagande kommit in för sent och förseningen beror på att beskattningsmyndigheten lämnat felaktig besvärshänvisning, skall överklagandet inte avvisas enligt 8 kap. 3 §. Detta innebär, om företrädaren har talerätt enligt nu föreslagen paragraf, att inte heller företrädarens överklagande kan avvisas om en försening beror på felaktig besvärshänvisning till den juridiska personen.

Ikraftträdande

Företrädarens rätt att föra talan i fråga om den juridiska personens punktskatter skall, liksom när företrädaransvaret grundar sig på andra skatter eller avgifter än punktskatter, inte gälla när målet om företrädaransvar skall avgöras av allmän domstol.

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2003 och nya lydelsen av 12 kap. 6 § och nya 12 kap. 6 b–6 c §§ skattebetalningslagen (1997:483) skall alltså tillämpas även i mål som efter ikraftträdandet skall avgöras av allmän domstol. Att den nya lydelsen av 12 kap. 7 § och nya 12 kap. 7 a–7 c §§ i samma lag inte skall tillämpas när allmän domstol skall avgöra frågan om företrädaransvar framgår av övergångsbestämmelserna till utredningens förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).

11.5 Förslaget till lag om ändring i tullagen (2000:1281)

5 kap. 24 §

Ändringarna är en följd av de nya föreskrifter som föreslagits i skattebetalningslagen.

9 kap. 23 §

Genom den nya bestämmelsen ges företrädare för juridisk person rätt att föra talan beträffande tull som påförts den juridiska personen om påförd tull utgör grund för talan enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483). Se vidare kommentaren till 6 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324).

Ikraftträdande

Företrädarens rätt att föra talan i fråga om tull som påförts den juridiska personen skall, liksom när företrädaransvaret grundar sig på andra skatter eller avgifter än tull, inte gälla när målet om företrädaransvar skall avgöras av allmän domstol.

Lagen föreslås träda i kraft den 1 januari 2003 och nya lydelsen av 12 kap. 6 § och nya 12 kap. 6 b–6 c §§ skattebetalningslagen (1997:483) skall alltså tillämpas även i mål som efter ikraftträdandet skall avgöras av allmän domstol. Att den nya lydelsen av 12 kap. 7 § och nya 12 kap. 7 a–7 c §§ i samma lag inte skall tillämpas när allmän domstol skall avgöra frågan om företrädaransvar framgår av övergångsbestämmelserna till utredningens förslag till lag om ändring i skattebetalningslagen (1997:483).



Beslut vid regeringssammanträde den 21 december 2000.

Sammanfattning av uppdraget

En särskild utredare tillkallas för att analysera hur de nya bestämmelserna i skattebetalningslagen om betalningsansvar för juridiska personers företrädare förhåller sig till de äldre bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) samt i den numera upphävda uppbördslagen (1953:272) och i den likaledes upphävda lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare.

Om det visar sig att bestämmelserna behöver formuleras om för att på ett bättre sätt säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare skall utredaren lägga fram nödvändiga lagförslag.

Utredaren skall dessutom undersöka om nuvarande förfarande när en företrädare för en juridisk person skall åläggas betalningsansvar för den juridiska personens skatter och avgifter är det mest ändamålsenliga.

Om utredaren finner att ett annat förfarande kan vara mer ändamålsenligt skall utredaren lägga fram nödvändiga lagförslag även i den delen.

Utredningsuppdraget skall redovisas senast den 1 november 2001.

Bakgrund

Riksdagens skatteutskott har i sitt betänkande 1999/2000:SkU24 tagit initiativ till ett tillkännagivande angående betalningsansvaret för företrädare för juridiska personer enligt skattebetalningslagen (1997:483).

Utskottets initiativ har föranletts av ett beslut av Högsta domstolen den 15 mars 2000 i ett mål om ställföreträdaransvar enligt skattebetalningslagen (mål Ö1867-99). Beslutet gällde en fråga som hänskjutits till domstolen enligt 56 kap. 13 § rättegångsbalken. Den fråga som Högsta domstolen hade att besvara var om det var förenligt med förbudet mot retroaktiv lagstiftning i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att med tillämpning av 12 kap. 6 § skattebetalningslagen ålägga en viss person betalningsansvar för skatter och avgifter som förfallit till betalning vid tidpunkter då skattebetalningslagen ännu inte gällde.

Av Högsta domstolens beslut framgår att domstolen anser att lagstiftningsåtgärderna inte varit tillräckliga för att säkerställa att rättsläget inte ändras, att formuleringarna skulle tyda på en skärpning och att det ”väl” kan tänkas att företrädare för juridiska personer skulle bli betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare.

På grund av vad Högsta domstolen anfört i sitt beslut har utskottet övervägt frågan om bestämmelserna om juridiska personers företrädares betalningsansvar bör ändras.

I sitt ställningstagande framhåller utskottet att det, när förslaget till ny skattebetalningslag behandlades, såg de nya reglerna om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer som ett förtydligande, samtidigt som den markeringen gjordes att någon ändring – än mindre någon skärpning – av tillämpningen inte var avsedd. Utskottet erinrade dessutom om att den föreslagna utformningen av bestämmelsen inte hade föranlett några som helst kommentarer av Lagrådet.

Utskottet vidhåller att den regel som nu gäller är överlägsen de äldre reglerna i fråga om tydlighet, förutsebarhet och tillämplighet. Utskottet noterar emellertid samtidigt att Högsta domstolen uppenbarligen anser att det finns en risk att de nya bestämmelserna i skattebetalningslagen har inneburit ett skärpt betalningsansvar för företrädare för juridiska personer, trots att en sådan följd inte varit avsedd. På grund av detta anser utskottet att regeringen bör analysera rättsläget och i lämpligt sammanhang redovisa resultatet av en sådan analys för riksdagen. Om det visar sig att bestämmelserna behöver omformuleras för att på ett bättre sätt säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare förutsätter utskottet att regeringen lägger fram nödvändiga förslag så snart som möjligt.

Utskottet har hemställt att riksdagen som sin mening ger regeringen till känna vad utskottet anfört angående reglerna i skattebe-

talningslagen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer.

Riksdagen har bifallit vad utskottet hemställt (rskr. 1999/2000:248).

De äldre bestämmelserna

Bestämmelserna om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer fanns, innan de samlades i skattebetalningslagen (1997:483), i 77 a § uppbördslagen (1953:272), 15 § första stycket lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och 16 kap. 17 § första och andra styckena mervärdesskattelagen (1994:200).

I 77 a § första stycket uppbördslagen föreskrevs följande.

Har någon, i egenskap av företrädare för 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 77 § sägs, är han tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet och den dröjsmålsavgift som belöper på detta. Betalningsskyldigheten får jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl.

Motsvarande bestämmelser fanns i lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och mervärdesskattelagen. Reglerna i uppbördslagen om företrädares betalningsansvar, som trädde i kraft den 1 januari 1968 (prop. 1967:130, bet. 1967:BevU53, rskr. 1967:336, SFS 1967:625), hade sin utgångspunkt i samma lags straffrättsliga bestämmelse om arbetsgivaransvar såvitt avsåg underlåtenhet att betala in innehållen preliminär skatt.

I 81 § första och andra styckena uppbördslagen föreskrevs fram till den 1 juli 1996, då bestämmelsen i samband med en översyn av skattebrottslagen (1971:69) flyttades över till den lagen, följande.

Arbetsgivare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet åsidosätter skyldighet att inbetala skatt som innehållits för annan dömes till böter eller, om gärningen rör betydande belopp eller annan försvårande omständighet föreligger, till fängelse i högst ett år.

I ringa fall dömes ej till ansvar enligt första stycket.

Hur en arbetsgivare skulle förfara för att undgå straffpåföljd när han saknade medel till betalning av innehållet skattebelopp på

betalningsdagen på grund av oförvällat obestånd togs upp av Högsta domstolen i rättsfallet NJA 1969 s. 326. Då slogs fast att en arbetsgivare var skyldig att, innan den tid gått till ända inom vilken beloppet skulle inbetalas, vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intressen.

Högsta domstolens tolkning av rekvisitet grov oaktsamhet vid uppbördsbrott kom i rättspraxis att följas av domstolarna.

De åtgärder som en företrädare skulle vidta före förfallodagen för att undgå straffpåföljd har i rättstillämpningen avsetts vara konkursansökan, ackordsförhandling utan konkurs eller betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandling.

Med hänsyn till att straff för uppbördsbrott inte kunde dömas ut med mindre än att företrädaren gjort sig skyldig till grov oaktsamhet ansågs det när bestämmelserna om en företrädares ekonomiska ansvarighet för en juridisk persons skatter och avgifter utarbetades att också dessa borde begränsas till sådana fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg (SOU 1965:23 s. 187).

Vid tolkningen av de subjektiva rekvisiten i reglerna om företrädares betalningsansvar har 1969 års rättsfall om uppbördsbrott haft en avgörande betydelse. I ett rättsfall från 1971 (NJA 1971 s. 296, II) konstaterade sålunda Högsta domstolen att en företrädare för en juridisk person handlat grovt oaktsamt, eftersom verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen inte hade vidtagits i samband med betalningsinställelsen. Denna tolkning följdes sedan av domstolarna.

Det har alltså ansetts att det subjektiva rekvisitet grov oaktsamhet har haft samma innehåll såväl när det gällt straffansvar som när det gällt betalningsansvar.

Särskilda skäl som befrielsegrund

I förarbetena till uppbördslagens bestämmelser om företrädares betalningsansvar klargjordes inte vad som avsågs med lokutionen särskilda skäl när det gällde reglerna om jämkning och eftergift.

Enligt den rättspraxis som kom att utvecklas och som angetts i Skattebetalningsutredningens slutbetänkande, Ett nytt system för skattebetalningar (SOU 1996:100 del A s. 328), kan domstolarnas

skäl för jämkning och eftergift sägas hänföra sig till i huvudsak följande omständigheter:

- företrädarens eget intresse och ställning i bolaget,
- bulvanförhållanden,
- företrädarens betalningsförmåga,
- företrädarens personliga förlust i bolaget,
- bolagets tidigare skötsel av skattebetalningarna,
- arbetsmarknadspolitiska motiv, samt
- företrädarens ålder och sjukdom.

Det bör dock framhållas att domstolarna har behandlat undantagsregeln med stor restriktivitet.

Förfarandet

Talan om att ålägga någon betalningsskyldighet enligt 77 a § uppbördslagen, 15 § första stycket lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och 16 kap. 17 § första och andra styckena mervärdesskattelagen skulle föras vid allmän domstol.

De nya bestämmelserna

I skattebetalningslagen har bestämmelserna om företrädaransvar för innehållen preliminär skatt, preliminär skatt som borde ha innehållits men som inte har innehållits, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt samlats i en och samma paragraf. Dessutom har ansvaret utvidgats till att också omfatta den juridiska personens egen inkomstskatt. Lagen trädde i kraft den 1 november 1997 och samtidigt upphörde uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och de aktuella bestämmelserna i mervärdesskattelagen att gälla.

De nya bestämmelserna tillämpas i princip på skatter och avgifter som hänför sig till tid efter utgången av år 1997. Bestämmelserna om betalningsskyldighet för företrädare för en juridisk person tillämpas emellertid enligt punkt 9 i övergångsbestämmelserna till den nya lagen från ikraftträdandet även i fråga om innehållen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som tas ut enligt uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1968:430) om mervärdesskatt eller mervärdesskattelagen. Äldre

bestämmelser om betalningsskyldighet för företrädare för juridisk person gäller fortfarande i fråga om mål om sådan betalningsskyldighet som anhängiggjorts före utgången av år 1997.

I 12 kap. 6 § skattebetalningslagen föreskrivs nu följande.

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 företrädaren har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdeskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta.

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

I författningskommentaren (prop. 1996/97:100, s. 592) sägs bl.a. att betalningsskyldighet får göras gällande endast om företrädaren eller någon annan inte har vidtagit sådana åtgärder att en samlad avveckling kan komma till stånd av den skattskyldiges skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen. Om denna och övriga frågor är grundligt utredda får tingsrätten besluta om betalningsskyldighet och om dess omfattning i det enskilda fallet. Där sägs också att avsikten med den utformning bestämmelsen getts inte är att åstadkomma någon ändring i sak vad gäller förutsättningarna för betalningsskyldighet, jämfört med regleringen i uppbördslagen m.fl. författningar. Vissa omständigheter som dittills hade beaktats vid bedömningen av det subjektiva rekvisitet skulle emellertid i fortsättningen beaktas vid bedömningen av om det finns skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten.

I samband med införandet av skattebetalningslagen slopades den bestämmelse om betalningsbrott som tidigare (prop. 1995/96:170, bet. 1995/96:JuU23, rskr. 1995/96:277, SFS 1996:658 och 660) förts över till skattebrottslagen från uppbördslagen. Motivet till att skattebetalningsbrottet slopades var att alla skatter och avgifter skulle behandlas lika. Detta var också motivet till att bestämmel-

serna om företrädaransvar i skattebetalningslagen utvidgades till att också avse den juridiska personens inkomstskatt. I denna del innehåller alltså skattebetalningslagen en nyhet som är en förutsättning för skattekontosystemet.

Att bestämmelsen om ställföreträdaransvar dessutom fick en ny lydelse i skattebetalningslagen berodde dels på att det av lagtekniska skäl inte ansågs lämpligt att använda sig av straffrättsliga rekvisit sedan betalningsbrottet hade utmönstrats ur uppbördslagstiftningen, dels på att man ville få en tydligare reglering.

Det ansågs därför lämpligt att direkt i den aktuella bestämmelsen ange att företrädarkaren för en juridisk person är betalningsskyldig om han inte, innan skatten skall ha betalats, har vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärens intressen.

Av vad som sagts tidigare framgår att man i den nya bestämmelsen konkret anger vad som tidigare gällde enligt rättspraxis.

När det sedan gäller de särskilda skälen för befrielse från betalningsskyldighet, används samma metod i skattebetalningslagen som i de äldre lagarna, dvs. i skattebetalningslagen sägs att företrädarkaren helt eller delvis får befrias från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl.

Att man inte heller i den nya bestämmelsen konkret anger i vilka fall företrädarkaren får befrias från betalningsskyldigheten beror på att man inte vill sätta stopp för rättsutvecklingen på området genom rättspraxis. Det kan givetvis uppstå en mängd olika situationer som lagstiftaren inte kan förutse där en befrielse helt eller delvis bör kunna ske. I författningskommentaren till bestämmelsen (prop. 1996/97:100, del 1, s. 592) understryks det emellertid att man på det här området inte avsåg att skärpa lagstiftningen.

Förfarandet

I Skattebetalningsutredningens slutbetänkande, som låg till grund för regeringens förslag till skattebetalningslag, föreslogs att beslut om betalningsskyldighet för ställföreträdare skulle fattas av skattemyndigheten (SOU 1996:100 Del A s. 347). Besluten skulle kunna överklagas till länsrätten och vidare till kammarrätten och Regeringsrätten.

Till grund för dessa förslag anförde utredningen bl.a. att den nuvarande ordningen med prövning i allmän domstol innebar att effektiviteten i handläggningen begränsas. Handläggningen i domstolen är tidsödande. Många gånger är snabbt vidtagna åtgärder enda möjligheten att få till stånd en betalning och ju tidigare effektiva medel sätts in desto större är förutsättningarna för att begränsa statens förluster.

Utredningen anförde vidare att med nuvarande indelning av domstolsorganisationen och fördelning av måltyper anförtros beskattningsfrågor av olika slag de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det skatterättsliga inslaget i företrädarfallen är av sådan betydelse att det redan av det skälet faller sig naturligt att handlägga dessa på samma sätt som beskattningsbeslut i övrigt, dvs. i förvaltningsrättslig ordning. Skattemyndigheten skulle då i förekommande fall pröva de beskattningsfrågor som är aktuella och andra bakomliggande omständigheter. Detsamma gäller den fortsatta handläggningen i allmän förvaltningsdomstol.

Utredningen tillade att det handlar om ett offentlighetsrättsligt förhållande mellan staten och en enskild person. Den betalningsskyldighet som kan komma att läggas på en ställföreträdare avser nämligen skatt eller avgift till det allmänna. Det förhållandet att en annan person än det skattskyldiga subjektet görs solidariskt ansvarig för skatte- eller avgiftsbetalningen förändrar inte den ursprungliga fordrans karaktär.

Utredningen påpekade dessutom skattemyndighetens roll i vissa snarlika sammanhang. Skattemyndigheten prövar i dag som första instans frågor om skattetillägg och andra särskilda avgifter enligt taxeringslagen (1990:324). Dessa frågor liknar till en del dem som uppkommer i företrädarfallen. Det gäller bl.a. att det i båda fallen finns möjligheter att avstå från att tillämpa en sanktion om det finns särskilda skäl. I flera fall utgörs de särskilda skälen av subjektiva befrielsegrunder snarlika de subjektiva rekvisit som fanns i bestämmelserna om juridiska personers företrädares betalningsskyldighet.

Slutligen nämnde utredningen att det ankom på skattemyndigheten att fatta beslut om att göra en arbetsgivare ansvarig för arbetstagarens skatt i det fallet att arbetsgivaren utan skälig anledning hade underlåtit att göra avdrag för preliminär eller kvarstående skatt.

Vid remissbehandlingen av utredningens förslag förordade emellertid flera remissinstanser att dåvarande subjektiva rekvisit för

ett ställföreträdaransvar skulle behållas och ansåg att målen även fortsättningsvis borde handläggas inom de allmänna domstolarna eftersom prövning av mål med de aktuella rekvisiten framstod som främmande för förvaltningsdomstolarna som i övrigt inte gör denna typ av bedömningar.

Regeringen såg åtskilliga fördelar med den handläggningsordning som utredningen föreslagit. Med en sådan ordning skulle snabbheten i handläggningen kunna öka väsentligt. Detta skulle i sin tur ge skattemyndigheten bättre möjligheter att bevaka skatte- och avgiftsfordringar och förbättra förutsättningarna för en framgångsrik indrivning. Att lägga beslutsfunktionen på skattemyndigheten skulle också kunna ge vissa resursbesparingar för det allmänna genom samordningen och enhetligheten i beslutsordningen. De fall som i dag går till allmän domstol enbart på grund av behovet att skapa en exekutionstitel och inte för att frågan om betalningsskyldighet egentligen är tvistig skulle inte längre belasta de allmänna domstolarna.

Med hänsyn till den kritik som riktats mot utredningens förslag avstod regeringen från att då lägga fram ett förslag om ändrad beslutsordning (prop. 1996/97:100 s. 448). Talan om att ålägga juridiska personers företrädare betalningsskyldighet för den juridiska personens skatt förs därför alltjämt vid allmän domstol.

Utredningsuppdraget

Betalningsansvaret

Utredaren skall analysera hur de nya reglerna om betalningsansvar för juridiska personers företrädare i skattebetalningslagen förhåller sig till de äldre bestämmelserna i uppbördslagen, lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och mervärdesskattelagen. Om det visar sig att bestämmelserna behöver formuleras om för att på ett bättre sätt säkerställa att företrädarna för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare, skall utredaren lägga fram nödvändiga lagförslag.

Om utredaren anser att de aktuella reglerna behöver justeras skall detta ske på grundval av nedan angivna omständigheter.

Först bör framhållas att skatteutskottet vid redovisningen av sitt ställningstagande började med att erinra om att ett relativt strikt betalningsansvar för juridiska personers företrädare är ett nödvän-

digt komplement till preliminärskattesystemet, arbetsgivaravgiftssystemet och mervärdesskattesystemet. Utskottet framhöll att en försvagning av företrädaransvaret på sikt kan innebära ett hot mot uppördssystemets effektivitet i fråga om dessa skatter och avgifter. Utskottet påminde dessutom om att tidigare hade företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlät att fullgöra sin betalningsskyldighet också ett straffrättsligt ansvar för sin försummelse, men straffsanktionen togs bort i samband med införandet av skattebetalningslagen. I stället förtydligades kriterierna för betalningsansvaret.

I detta sammanhang bör också nämnas att Näringslivets skatte-delegation i en skrivelse till Finansdepartementet hävdade att de nya reglerna om betalningsansvar kan uppfattas som en skärpning av ansvaret eftersom reglerna har getts en generell utformning men med en möjlighet att befria från betalningsansvaret.

Utredaren skall undersöka om bestämmelserna kan formuleras om så att de på ett bättre sätt kan säkerställa att företrädare för juridiska personer inte blir betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare. Utskottet vidhåller att den regel om företrädaransvar som nu gäller är överlägsen de äldre reglerna i fråga om tydlighet, förutsebarhet och tillämplighet. Det bör därför inte komma i fråga att återgå till den gamla ordningen. I stället för att som tidigare använda subjektiva rekvisit, som i många fall kan leda till oklarheter, bör det, på samma sätt som nu, anges i lagen under vilka omständigheter ett betalningsansvar för ställföreträdare kan krävas ut.

Den utvidgning som gjordes i skattebetalningslagen genom att företrädaransvaret utsträcktes till att även omfatta den juridiska personens inkomstskatt och som tydligt redovisades i propositionen (prop. 1996/97:100, bl.a. s. 437 och 592) skall stå fast. Ett generellt och enhetligt företrädaransvar är en av grundstenarna i det nya skattekontosystemet inom vilket samtliga skatter och avgifter skall behandlas på samma sätt.

Förfarandet

Utredaren skall i detta sammanhang också undersöka om det nuvarande förfarandet för att ålägga en juridisk persons företrädare betalningsansvar för den juridiska personens skatter och avgifter är det mest ändamålsenliga.

När det gäller betalning av skatter och avgifter har under senare tid alltmer arbete lagts ned på att införa så enkla och enhetliga regler som möjligt. Detta gäller även beslutsordningen och reglerna om omprövning och överklagande. Det kan mot den bakgrunden sättas i fråga om inte också samtliga beslut om påförande av skatter och avgifter enligt skattebetalningslagen borde fattas, omprövas och överklagas i ett och samma förfarande.

När det gäller beslut om eftertaxering, som i många fall också är en grannlaga uppgift och som kan avse mycket stora belopp, vilar beslutsfunktionen sedan 1991 års taxering på skattemyndigheten (prop. 1989/90:74, bet. 1989/90:SkU32, rskr. 1989/90:217, SFS 1990:324). Dessförinnan var det allmän förvaltningsdomstol som fattade sådana beslut. Det nya förfarandet har i huvudsak visat sig fungera på ett tillfredsställande sätt. Utredaren skall överväga om även beslutsfunktionen när det gäller företrädaransvar kan läggas på skattemyndigheten.

Om utredaren finner att beslutsfunktionen bör läggas på skattemyndigheten, bör myndighetens beslut, i likhet med andra beslut om skatt, kunna överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Utredaren skall därför också redovisa effekterna av att domstolsprövningen flyttas från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol.

Om utredaren finner att en överflyttning av beslutsfunktionen till skattemyndigheten inte bör ske nu, skall utredaren ändå överväga om en mer ändamålsenlig lösning än dagens kan vara att beslutsfunktionen flyttas från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna.

När det gäller mål om en juridisk persons företrädares betalningsansvar förs statens talan i vissa fall av skattemyndigheten och i andra fall av kronofogdemyndigheten. Att hantera sådana subjektiva rekvisit som används inom straffrätten har för dessa myndigheter i vissa fall medfört svårigheter som i sin tur kan ha lett till en tvekan att använda sig av reglerna.

Regeringen anser att sådana subjektiva rekvisit som används i straffrätten inte heller i fortsättningen bör användas när det gäller betalning av skatt. I stället bör det klart och tydligt i lagtexten anges vad som skall göras för att undvika ett betalningsansvar. Samtidigt bör befrielsemöjligheten behållas för de fall där det finns särskilda skäl. Dessa skäl knyter i vissa avseenden an till sådana särskilda skäl som inom andra delar av skatteområdet kan leda till undantag från en viss bestämmelse eller till befrielse från en skatt eller avgift. På grund av detta kanske det inte längre är den mest

ändamålsenliga lösningen att frågan om betalningsansvaret för företrädare för juridiska personer prövas av de allmänna domstolarna.

I detta sammanhang skall därför frågan om beslutsfunktionen tas upp på nytt.

Det förtjänar då att påpekas att när det gäller handelsbolag är en delägare i bolaget ansvarig för bolagets skatt enligt bestämmelserna i 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. Enligt bestämmelserna i 1 kap. 4 § andra stycket 1 skattebetalningslagen är belopp som en handelsbolagsdelägare är skyldig att betala likställt med skatt och beslut om betalningsskyldighet för delägaren skall enligt 2 kap. 2 § första stycket skattebetalningslagen fattas av skattemyndigheten.

Utredaren skall undersöka om skattemyndighetens rätt att fatta beslut om delägars betalningsskyldighet har medfört några komplikationer och i sådant fall redogöra för dessa samt föreslå nödvändiga åtgärder.

Utredaren skall slutligen kartlägga vilka nackdelar och fördelar som är förenade med att beslutsfunktionen i fråga om företrädares betalningsansvar ligger kvar på de allmänna domstolarna respektive flyttas till de allmänna förvaltningsdomstolarna. På denna grundval skall utredaren redovisa en egen bedömning av vilken lösning som han anser vara den mest ändamålsenliga.

Om utredaren finner att ett annat förfarande än det nuvarande kan vara mer ändamålsenligt, skall utredaren lägga fram nödvändiga lagförslag även i den delen.

Redovisning av uppdraget m.m.

Om utredarens förslag omfattar regler som har konsekvenser för små företagens villkor, skall dessa konsekvenser redovisas i enlighet med 15 § kommittéförordningen (1998:1474). Analysen skall göras på det sätt som sägs i Kommittéhandboken (Ds 2000:1, avsnitt 7.6). I detta arbete har utredaren möjlighet att samråda med Näringsdepartementets Simplex-enhet.

Utredningsuppdraget skall redovisas senast den 1 november 2001.

(Finansdepartementet)

Regeringen har genom beslut den 12 juli 2001 (Fi2001/2697) förlängt tiden för Utredningens om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer arbete till den 1 februari 2002.