

Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret

Med fokus på befrielse och anstånd

MISSIVDATUM
2018-05-17ERT DATUM
2017-09-07DIARIENR
2017/196ER BETECKNING
Fi2015/02473/S3
(delvis)
Fi2015/04393/S3
Fi2017/03428/S3Regeringen
Finansdepartementet
103 33 Stockholm**Uppdrag avseende skatterättsligt företrädaransvar**

Regeringen gav den 7 september 2017 Statskontoret i uppdrag att se över bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd som är till fördel för det allmänna.

Statskontoret överlämnar härmed rapporten *Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret. Med fokus på befrielse och anstånd* (2018:14).

Tillförordnad generaldirektör Tony Malmborg har beslutat i detta ärende. Utredningschef Marie Uhrwing och utredare Sebastian Stålfors, föredragande, var närvarande vid den slutliga handläggningen.

Tony Malmborg

Sebastian Stålfors

Innehåll

	Sammanfattning	7
1	Författningsförslag	11
1.1	Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	11
2	Inledning	13
2.1	Regeringens uppdrag till Statskontoret	13
2.2	Det skatterättsliga företrädaransvaret	14
2.3	Närmare om Statskontorets uppdrag	17
2.4	Genomförande av uppdraget	17
2.5	Rapportens disposition	20
3	Processen för skatterättsligt företrädaransvar	21
3.1	Fem faser i processen	21
3.2	Fas 1: Innan skatteskulden förfaller	22
3.3	Fas 2: Skatteverket inleder ett ärende	24
3.4	Fas 3: Skatteverket handlägger ett ärende	26
3.5	Fas 4: Beslut om företrädaransvar i förvaltningsrätten	30
3.6	Fas 5: Överprövning av beslut i högre instans	31
3.7	Sammanfattande iakttagelser	31
4	Tillämpningen av bestämmelserna om befrielse och anstånd	33
4.1	Hel eller delvis befrielse från betalningsansvar	33
4.2	Anstånd till fördel för det allmänna	43
4.3	Sammanfattande iakttagelser	46
5	Kännedom och information om företrädaransvaret	49
5.1	Hur stor är kännedomen om företrädaransvaret bland företagare?	49
5.2	Informationsinsatser om företrädaransvaret	50
5.3	Det behövs ytterligare insatser för att förbättra kännedomen om vad företrädaransvarets innebär	53
5.4	Sammanfattande iakttagelser	55
6	Bestämmelsernas inverkan på villkoren för företagande	57
6.1	Bestämmelserna om befrielse och anstånd utgör en liten del av reglerna om företag	57
6.2	Det finns en liten risk för att livskraftiga företag avvecklas i onödan	57

6.3	Inverkan på villkoren för att starta, driva och utveckla företag	58
6.4	Sammanfattande iakttagelser	60
7	Slutsatser och förslag	61
7.1	Tydliggör befrielsegrunderna i lagstiftningen	61
7.2	Förbättra uppföljningen av Skatteverkets ärendehantering	64
7.3	Förbättra informationen om företrädaransvar	64
7.4	Bestämmelserna om anstånd behöver inte ändras	66
	Referenser	69

Bilaga

Regeringsuppdraget	73
--------------------	----

Sammanfattning

Statskontoret har på uppdrag av regeringen sett över bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd som är till fördel för det allmänna. Syftet är att analysera om tillämpningen av dessa bestämmelser har blivit för hård samt överväga behov av förändringar som stärker rättssäkerheten, ökar förutsebarheten och förbättrar villkoren för företagande. Statskontorets uppdrag är inte att se över hela regelverket om företrädaransvar, utan är begränsat till dessa bestämmelser om undantag från reglerna.

Reglerna om företrädaransvar innebär i korthet att en företrädare för ett företag eller en organisation kan bli betalningsskyldig för skattebeloppet tillsammans med företaget eller organisationen, om denne avsiktligt eller av grov oaktsamhet låter bli att betala skatt i rätt tid och ordning. Företrädare är då samtliga styrelseledamöter och andra befattningshavare, exempelvis verkställande direktör.

Riksdagens tillkännagivande och Skatteverkets uppdrag

Riksdagen begärde i ett tillkännagivande 2014 att regeringen snarast ska se över reglerna om företrädaransvaret och om tillämpningen av bestämmelserna har blivit för hård och om bestämmelserna bör ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan. Skatteverket fick ett regeringsuppdrag om det skatterättsliga företrädaransvaret 2015. I redovisningen framgår bland annat att myndigheten arbetar aktivt för att livskraftiga företag som har drabbats av en tillfällig likviditetskris ska få en möjlighet att lösa likviditetskrisen utan att företaget försätts i konkurs eller att företrädaren riskerar företrädaransvar.

Befrielsegrunderna i lagstiftningen behöver tydliggöras

Statskontorets analys visar att företagens företrädare är osäkra på vad som gäller som grund för *befrielse* för företrädare. I viss utsträckning är även Skatteverkets handläggare osäkra på detta. Statskontoret föreslår därför att lagtexten (59 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244)) ändras för att tydligare avspegla lagstiftarens intentioner:

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

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

Statskontoret föreslår att regeringen tar ställning till hur tillämpningen av lagen kan preciseras på lämpligast sätt. Ett alternativ är att Skatteverket får i uppdrag att göra detta, exempelvis genom att meddela föreskrifter.

Bestämmelsen om anstånd behöver inte ändras

Statskontoret bedömer att Skatteverket sannolikt inte tillämpar *anståndsbestämmelserna* för hårt i förhållande till de regler som gäller. Men Statskontoret bedömer också att tillämpningen medför en viss risk för att livskraftiga företag avvecklas.

Vi bedömer dock att bestämmelsen om anstånd inte behöver förändras och lämnar därför inga förslag om det. Vi redovisar däremot alternativa handlingsvägar, om regeringen ändå skulle vilja justera denna bestämmelse. Ett alternativ är att Skatteverket beviljar anstånd om det "inte är till nackdel för det allmänna" i stället för endast när det är "till fördel för det allmänna". Ett annat alternativ är att Skatteverket inför en automatisk förlängd tidsfrist efter att förfallodatomet har passerat, för att skapa handlingsutrymme och möjlighet för företagen att föra en dialog med Skatteverket.

Skatteverket behöver förbättra sin ärendehantering

Det kan vara svårt för den enskilde företagaren att förutse vad Skatteverket kommer att komma fram till i ärenden om företräddaransvar. Statskontoret föreslår därför att Skatteverket förbättrar insynen i myndighetens ärendehantering genom att göra det möjligt för exempelvis Riksrevisionen att följa upp de bedömningar som myndigheten gör om befrielse från betalningsansvar.

Bolagsverket och Skatteverket behöver förbättra informationen till företagare och styrelsemedlemmar

Statskontorets bedömer att det saknas tillräcklig information om företräddaransvaret som är anpassad till enskilda och företagare som inte har särskild juridisk kompetens. Statskontoret föreslår därför att Skatteverket och Bolagsverket förbättrar sina informationsinsatser på flera sätt för att stärka rättssäkerheten, öka förutsebarheten och förbättra villkoren för företagande.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs att 59 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse:

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

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

2 Inledning

Utgångspunkten för skulder som uppkommer i en verksamhet som ett aktiebolag är att ansvaret endast ligger på den juridiska personen och att krav inte kan riktas mot ledningen för verksamheten. Men det finns vissa undantag från detta, bland annat i aktiebolagslagen (2005:551). De undantag från ansvarsfriheten som framgår av aktiebolagslagen gäller alla slags skulder.

Dessutom innehåller 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, bestämmelser om ett skatterättsligt ansvar för en juridisk persons skatte- och avgiftsskulder (företrädaransvar). Dessa bestämmelser innebär i korthet följande:

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

Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis *befrias* från betalningsskyldigheten. Dessutom kan Skatteverket enligt 63 kap. 23 § SFL bevilja *anstånd* med betalningen av skatt om det kan antas vara till fördel för det allmänna.

2.1 Regeringens uppdrag till Statskontoret

Statskontoret fick den 7 september 2017 i uppdrag att se över bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd i skatteförfarandelagen. Statskontoret ska också analysera om tillämpningen av dessa bestämmelser har blivit för hård och överväga behov av förändringar. Vi ska alltså inte se över hela regelverket kring företrädaransvar, utan begränsa oss sig till ovan nämnda bestämmelser. Vi redovisar regeringsuppdraget i sin helhet i bilaga 1.

2.2 Det skatterättsliga företrädaransvaret

Det skatterättsliga företrädaransvaret regleras alltså i 59 kap. 12–21 §§ SFL. Syftet med bestämmelserna är att minska uppbördsförlusterna effektivt, alltså att driva in beslutade skatter.¹

Reglerna om företrädaransvar infördes 1968 genom en bestämmelse i uppbördsförordningen (SFS 1953:272). Bestämmelserna infördes eftersom det tidigare regelverket medgav betalningsansvar för skatter och avgifter bara om dessa var kopplade till skattebrott som hade begåtts inom ramen för bolaget, och för vilka straffansvar utkrävts. Staten gick därför miste om skatteintäkter när det inte gick att påvisa brott och straffansvar inte utkrävdes.²

Bestämmelsen i uppbördsförordningen innebar att den som företrädde en arbetsgivare och verkställde ett skatteavdrag blev betalningsskyldig för skattebeloppet tillsammans med arbetsgivaren, om denne uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlät att betala det innehållna beloppet i rätt tid och ordning. Betalningsskyldigheten fick jämkas eller efterges om det fanns särskilda skäl.³

Efterhand har bestämmelserna om företrädaransvar utökats till att gälla fler skatter och avgifter. I sin nuvarande form finns bestämmelserna om företrädaransvar i skatteförfarandelagen, som gäller sedan 2012.

I praktiken kan betalningsansvar utkrävas av varje företrädare för en juridisk person, även den som inte är ställföreträdare i lagens mening. Dessa

¹ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113, s. 6f.

² Simon-Almendal, T, Skadestånd i stället för skatterättsligt företrädaransvar? Eller både och?, *Svensk skattetidning* 2015:5, s. 527.

³ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113, s. 6 f.

företrädare kan inkludera samtliga styrelseledamöter, andra befattningshavare som verkställande direktör samt ”faktiska företrädare”.⁴ Även den som haft uppdrag av rent formell natur kan åläggas företrädaransvar. Enligt förarbetena till lagstiftningen är det vem som har den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen som avgör vem som får ett företrädaransvar.⁵ Juridiska personer omfattar aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag och kommanditbolag.

2.2.1 Kritik mot bestämmelserna och bestämmelsernas tillämpning

Experter inom skatterätt och representanter från näringslivet har vid flera tillfällen kritiserat bestämmelserna om företrädaransvaret.⁶ Kritiken har i huvudsak riktats mot att

- den företrädare som begått ett ekonomiskt brott är inte nödvändigtvis den som åläggs företrädaransvar
- bestämmelserna tolkas för strikt, främst med hänsyn till vad som utgör grov oaktsamhet
- det är för svårt att få befrielse från betalningsansvar, exempelvis av ömmande skäl

⁴ Skatteverket, Faktiska företrädare, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.1/326573.html>, hämtad 2018-02-20.

⁵ Prop. 2002/03:128, s. 24 f.

⁶ Se exempelvis: Österman Persson, R., 2017, *Företrädaransvar – kan det avskaffas?*, Näringspolitiskt forum, Rapport 20; *Svenska Dagbladet* debattartikel av 2017-04-07, Daniel Wiberg, Företagarna <https://www.svd.se/straffa-inte-ut-foretagare-som-misslyckas>; Simon-Almendal Teresa, *Företrädaransvar*, Norstedts Juridik, 2015; Simon-Almendal, Teresa, Skadestånd i stället för skatterättsligt företrädaransvar? Eller både och?, *Svensk skattetidning* 2015:5; Svenskt Näringsliv, Hemställan om lagändringar 2014-06-02; Interpellation 2016/17:371 av Larry Söder till Finansminister Magdalena Andersson, 2017-03-14; Person Österman & Svernlöv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* Svenskt Näringsliv, 2013.

- bestämmelserna är ett parallellt system till aktiebolagslagen, vilket skapar osäkerhet bland framför allt företagare
- bestämmelserna ställer för höga krav på företrädarnas insikt i bolaget.

2.2.2 Riksdagens tillkännagivande och uppdrag till Skatteverket

Riksdagen begärde i ett tillkännagivande 2014 att regeringen snarast skulle se över reglerna om företrädaransvaret, om tillämpningen av bestämmelserna har blivit för hård och om bestämmelserna borde ändras för att öka rätts-säkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.⁷ Riksdagen avtog samtidigt en motion om att företrädaransvaret skulle slopas eller att en särskild tidsfrist skulle gälla innan ansvaret inträder.⁸

Skatteverket fick 2015 ett uppdrag av regeringen avseende det skatterättsliga företrädaransvaret.⁹ Av Skatteverkets redovisning av uppdraget framgår bland annat att myndigheten arbetar aktivt för att livskraftiga företag som har drabbats av en tillfällig likviditetskris ska ges en möjlighet att lösa likviditetskrisen utan att företaget försätts i konkurs eller att företrädaren riskerar företrädaransvar. Beträffande hel eller delvis befrielse anför Skatteverket att i samband med att myndigheten utreder förutsättningarna för företrädaransvar ska myndigheten bland annat utreda om det finns förutsättningar för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten för aktuella skatter och avgifter. En ansökan om företrädaransvar ska bara göras där handläggaren gör bedömer att samtliga rekvisit för att döma ut företrädaransvar är uppfyllda. Enligt Skatteverket avspeglas detta i den höga bifallsfrekvensen vid domstolarnas prövning.¹⁰

⁷ Betänkande 2014/15:SkU20.

⁸ Motion 2014/15:2788.

⁹ Regeringen, Uppdrag avseende det skatterättsliga företrädaransvaret, Fi2015/02473/S3 (delvis) och Fi2015/04393/S3 (delvis).

¹⁰ Skatteverket, 2015, *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*, dnr 131 626246-15/113.

2.3 Närmare om Statskontorets uppdrag

Statskontoret har i uppdrag av regeringen att se över bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar enligt 59 kap. 15 § SFL samt bestämmelsen om anstånd till fördel för det allmänna enligt 63 kap. 23 § SFL. Statskontorets uppdrag är att

- analysera om och på vilket sätt bestämmelserna kan ha någon inverkan på villkoren för att starta, driva och utveckla företag,
- analysera om och på vilket sätt bestämmelserna kan ha någon inverkan på riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan,
- analysera och redogöra för om det finns behov av att ändra bestämmelserna i syfte att stärka rättssäkerheten och öka förutsägbarheten samt förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan,
- analysera och redogöra för om det finns behov av ytterligare insatser för att förbättra kännedomen bland företagare om företrädaransvarets innebörd och i sådant fall vem som bör svara för dessa insatser, och
- om det behövs föreslå författningsförändringar.

Det ligger inte i Statskontorets uppdrag att se över bestämmelserna om förutsättningar för företrädaransvar (59 kap. 12–14 §§ SFL), förfarandet (59 kap. 16–18 §§ SFL), överenskommelse om företrädaransvar (59 kap. 19 och 20 §§ SFL) eller regressrätt (59 kap. 21 § SFL). Det ligger inte heller i uppdraget att bedöma om bestämmelserna om företrädaransvar ska slopas eller inte.

2.4 Genomförande av uppdraget

För datainsamling har Statskontoret tagit hjälp av Ramböll Management Consulting. Ramböll har genomfört de olika empiriska undersökningarna på Statskontorets uppdrag mellan oktober 2017 och mars 2018. Statskontoret har därefter kvalitetssäkrat konsultens arbete och utarbetat rapporten.

Flera olika empiriska undersökningar har genomförts för att besvara uppdragets frågor:

- Studie av domar 2011–2016
- Stickprov av ärenden om företrädaransvar 2011–2016
- Intervjuer med berörda aktörer
- Två enkäter till företagorganisationer

2.4.1 Studie av domar

Som underlag för analysen i rapporten begärdes 4 951 domar om företrädaransvar ut från förvaltningsrätt, kammarrätt och Högsta förvaltningsdomstolen. Samtliga domslut var från perioden 2011–2016.

Som stöd för att sammanställa statistik ur detta material användes ett textscanningsverktyg. Textscanningsverktyget sökte domarna efter specifika ord och för att identifiera mönster. Ett slumpmässigt urval på 70 domslut bland dessa 4 951 domslut granskades närmare i en stickprovsanalys. 50 av dessa domslut kom från förvaltningsrätten och 20 domslut från kammarrätten.

2.4.2 Stickprov av ärenden om företrädaransvar

Skatteverket har genomfört en så kallad stickprovsanalys av ärenden om företrädaransvar för Statskontorets räkning.¹¹ Skatteverket genomförde denna analys eftersom ärendena är belagda med absolut sekretess, vilket gjorde att konsulten som Statskontoret har anlitat inte kunde tillåtas att undersöka ärendena. Skatteverket har slumpvis valt 200 ärenden om företrädaransvar för varje år under perioden 2011–2016. Från detta urval har 10 ärenden för respektive år slumpvist granskats utifrån Statskontorets begäran. Ärendena har fördelats i tre ungefär lika stora poster utifrån vilket utfall ärendet fick: ärendet avskrivet, överenskommelse eller ansökan till förvaltningsrätten.

2.4.3 Intervjuer med berörda aktörer

Intervjuer har genomförts med företrädare för domstolar i alla instanser, experter på Skatteverket och representanter för näringslivsorganisationer.

¹¹ Skatteverket (2018), *Begäran om information rörande information om företrädaransvar*, promemoria Dnr. 202 485475-17/113.

Vidare har intervjuer genomförts med forskare och jurister för att få del av deras sakkunskap.

2.4.4 Två enkäter till medlemmar i företagorganisationer

Två enkäter har genomförts till medlemmar i företagorganisationer, för att ta reda på hur företagare upplever företrädaransvaret. Enkäterna riktades till medlemmar i Småföretagarnas Riksförbund respektive Svenskt Näringsliv. Enkäterna ingick som komponenter i två större enkätundersökningar som Svenskt Näringsliv och Småföretagarnas Riksförbund genomförde vid tiden för denna utredning. Enkäterna genomfördes i december 2017-januari 2018.¹² Det bedömdes att detta var ett kostnadseffektivt sätt att nå ut till företagare med enkäten. Samtidigt ger det givetvis inte en heltäckande urvalsram av alla företagare i Sverige, vilket påverkar möjligheterna att generalisera resultaten.

Svarsfrekvensen för enkäten till Småföretagarnas Riksförbund var 47 procent (54 respondenter av 117 totalt) och för enkäten till Svenskt Näringsliv 34 procent (515 respondenter av 1 500 totalt). Den låga svarsfrekvensen påverkar också möjligheterna att generalisera resultaten. Eftersom enkätsvaren även innehåller hög grad av internt svarsbortfall påverkar det generaliserbarheten ytterligare.

Dessa metodologiska problem medför att enkätresultaten måste tolkas med stor försiktighet. Men det finns inga andra undersökningar som motsvarar denna undersökning och därför har vi ändå valt att redovisa resultaten. De kan fungera som en form av temperaturmätning och komplettera de övriga delarna av vår undersökning.

¹² Enkäten till Svenskt Näringslivs medlemsföretag riktades till en så kallad företagarpånel som företagen själva har valt gå med i. Pånelen var i stort sett representativ för medlemmarna. Enkäten genomfördes i flera steg där individer som inte hade erfarenhet av det som skulle undersökas sorterades bort.

2.4.5 Projektgrupp och kvalitetssäkring

Projektgruppen på Statskontoret bestod av Sebastian Stålfors (projektledare) och Olof Wilske. Rapporten har kvalitetssäkrats i enlighet med Statskontorets interna rutiner.

Konsulten har låtit faktagranska relevanta delar av sin datainsamling med hjälp av Pontus Braunerhjelm, forskningsledare på Entreprenörskapsforum och professor i nationalekonomi, Daniel Eriksson och Pär Jönsson, rättsliga experter på Skatteverket, och Annina Persson, professor i civilrätt vid Örebro universitet.

2.5 Rapportens disposition

Efter detta kapitel beskriver vi i kapitel 3 processen för det skatterättsliga företrädaransvaret.

I kapitel 4 analyserar vi tillämpningen av bestämmelserna om befrielse och anstånd när det gäller företrädaransvar.

I kapitel 5 analyserar vi kännedomen och informationen om företrädaransvar.

I kapitel 6 analyserar vi inverkan på villkoren för företagande av bestämmelserna om befrielse och anstånd rörande företrädaransvar.

I kapitel 7 redovisar vi våra slutsatser och förslag till förändringar när det gäller lagstiftning, handläggning och information.

3 Processen för skatterättsligt företrädaransvar

I det här kapitlet beskriver vi processen för det skatterättsliga företrädaransvaret genom att följa ärendenas väg från att de inleds till att de omprövas i högre instans. Skatteverket handlägger ärendena och förvaltningsdomstolarna prövar dem. Skatteverket kan fatta olika typer av beslut i ärendena innan de når domstolen.

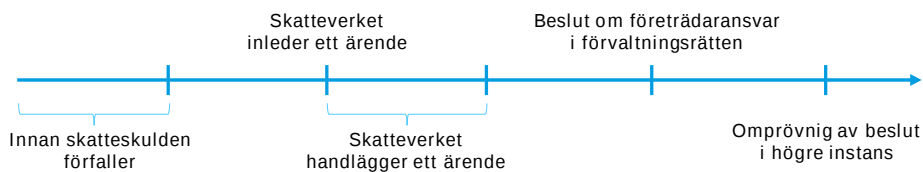
3.1 Fem faser i processen

Vi har brutit ned processen i följande fem faser:

1. Innan skatteskulden förfaller
2. Skatteverket inleder ett ärende
3. Skatteverkets handläggning av ett ärende
4. Beslut om företrädaransvar i förvaltningsrätten
5. Omprövning av beslut i högre instans

Figur 1 presenterar faserna i en tänkt tidslinje, från tiden innan skatteskulden förfaller till en eventuell omprövning av ett beslut i högre instans.

Figur 1 Processen för företrädaransvar



Vi beskriver i följande avsnitt vad som händer i de olika faserna, med hjälp av våra empiriska undersökningar och befintlig statistik från Skatteverket.¹³

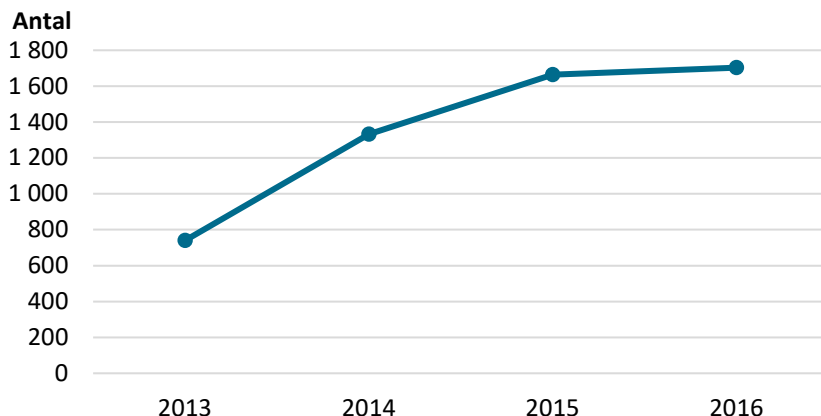
3.2 Fas 1: Innan skatteskulden förfaller

Juridiska personer behöver säkerställa att det finns pengar på skattekontot vid de datum skatter och avgifter förfaller. Juridiska personer är aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag eller kommanditbolag. Skatteverket skickar ut information till företrädare för de företag som har ett underskott på skattekontot. Vilka företrädare som får information bestämmer Skatteverket enligt en så kallad prediktiv modell som identifierar de som löper en risk att inte betala sina skulder i tid.

Antalet sådana utskick har ökat under de senaste åren (figur 2). 2016 genomförde myndigheten ungefär 1 700 utskick, jämfört med ungefär 700 utskick 2013.

¹³ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113 och Skatteverket, (2014), *Rättslig kvalitetsuppföljning av anstånd vid betalningsproblem, handlägningsansånd samt höjd restföringsgräns* (BES2014:16).

Figur 2 **Antal informationsutskick från Skatteverket till företrädare 2013–2016**



Källa: Skatteverkets statistik. Not: Skatteverkets statistik har tagits fram manuellt ur ett system som saknar stöd för att ta fram data elektroniskt. Det finns därför vissa osäkerheter i uppgifterna.

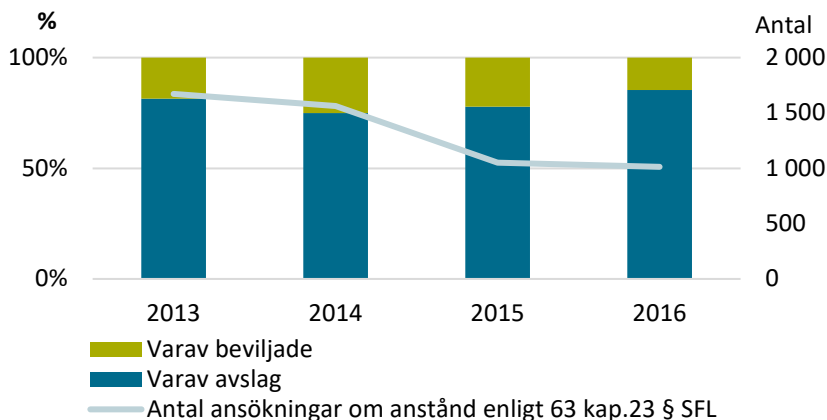
3.2.1 Krav för att få anstånd med betalningen

Företag kan beviljas anstånd av Skatteverket om det är till fördel för det allmänna. Det gäller om myndigheten bedömer att anståndet ökar chansen att staten får in sin fordran om skatt eller avgift jämfört med om skatten eller avgiften behöver drivas in.¹⁴

Cirka 1 000 ansökningar om anstånd kom in till Skatteverket 2015 respektive 2016. Det är betydligt färre än 2013 respektive 2014 då det kom in cirka 1 600 ärenden. Ungefär en av fem ansökningar beviljas (figur 3).

¹⁴ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113, s. 11.

Figur 3 Ansökningar om borgenärsanstånd 2013–2016



Källa: Skatteverkets statistik. Not: Skatteverkets statistik har tagits fram manuellt ur ett system som saknar stöd för att ta fram data elektroniskt. Det finns därför vissa osäkerheter i uppgifterna.

3.3 Fas 2: Skatteverket inleder ett ärende

Skatteverket inleder ungefär 2 000 ärenden om företrädaransvar per år. Vanligtvis inleder myndigheten ett ärende om företrädaransvar när ett bolag har gått i konkurs. Men Skatteverket inleder också ärenden efter signaler från myndighetens kontrollinsatser. Anledningen till att myndigheten inleder denna typ av ärenden är ofta att stävja misstänkt ekonomisk brottslighet.

I teorin skulle Skatteverket ha kunnat inleda utredningar om företrädaransvar för cirka 86 500 företag under 2016 om de hade påbörjat dem direkt efter att betalningskravet gått ut. Myndigheten hade kunnat inleda ärenden i cirka 26 900 fall om de hade inlett dem efter att fordran överlämnats för indrivning till Kronofogden.¹⁵ Men det är betydligt vanligare att Skatteverket påbörjar arbetet med företrädaransvar först när bolagets företrädare har försatt bolaget i konkurs.

¹⁵ Statistik om betalningskrav och antal överlämnade fordringar från Skatteverket per e-post till konsulten 2018-02-14. Betalningskrav skickas till företag med ett underskott på skattekontot om 10 000 kronor eller mer. Om företaget har fått ett betalningskrav och fortfarande har ett underskott på 10 000 kronor

Skatteverkets stickprovsanalys från 2018 av ärenden under perioden 2011–2016 visar att ansökningarna om företrädaransvar i genomsnitt omfattade cirka 10 förfallodagar.¹⁶ Det motsvarar att företaget i normalfallet har låtit bli att betala skatterna eller avgifterna under 10 månader.

Vid en given förfallodag förfaller normalt flera skatter och avgifter. Men skillnaden är stor mellan de olika ärendena. Skatteverkets stickprovsanalys visar att det som lägst var 2 förfallodagar som passerades och som högst 39 förfallodagar. Analysen visar också att tidsåtgången mellan att första förfallodagen passerats och att Skatteverket påbörjar ett ärende varierade mellan 3 månader och 4 år.

Enligt Skatteverket beror de stora skillnaderna i tidsåtgång på att olika saker kan inträffa mellan den tidpunkt då ett företag får betalningssvårigheter till det att Skatteverket inleder ett ärende. Exempel på händelser är diskussioner mellan myndigheten och företaget om betalningsuppgörelser och företagsrekonstruktion.

3.3.1 Företrädaransvar kräver uppsåt eller grov oaksamhet

Som vi konstaterade i kapitel 2 krävs det, enligt lagstiftningen, att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaksamhet har underlåtit att betala vissa avgifter och skatter, göra korrekt skatteavdrag eller har lämnat oriktiga uppgifter om mervärdesskatt eller punktskatt för att en företrädare ska bli betalningsansvarig för ett bolags skatter och avgifter.¹⁷

I lagstiftningen står att ”betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats respektive

eller mer vid nästa avstämning överlämnas skulden till Kronofogden för att drivas in.

¹⁶ Skatteverket (2018), *Begäran om information rörande information om företrädaransvar*, promemoria Dnr. 202 485475-17/113.

¹⁷ Se 59 kap. 12–14§§ SFL.

dragits av”.¹⁸ Denna tidpunkt är skattens eller avgiftens ursprungliga förfallodatum.¹⁹

3.3.2 Krav för att undvika företrädaransvar vid avveckling på förfallodagen

För att undvika företrädaransvar ska företrädaren senast på skattens eller avgiftens förfallodag ha *vidtagit verksamma åtgärder* för att avveckla bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen.²⁰ Till sådana verksamma åtgärder räknas att antingen begära företaget i konkurs, begära betalningsinställelse riktad till samtliga borgenärer eller ansöka om företagsrekonstruktion.²¹

3.4 Fas 3: Skatteverket handlägger ett ärende

I de flesta fall skickar Skatteverket frågor till företrädaren när myndigheten inleder sin utredning av ett ärende. Dessa frågor skickas ut när Skatteverket har bedömt att personen i fråga kan göras personligt betalningsansvarig. Syftet med frågorna är att ge företrädaren möjlighet att komma in med uppgifter som talar emot företrädaransvar. Företrädaren får svara på drygt 20 frågor, varav en lyder *Finns det några omständigheter som gör att du inte borde bedömas vara personligt betalningsansvarig för företagets obetalda skatter och avgifter?*²² Brevet från Skatteverket innehåller inga exempel på vad som skulle kunna tala emot företrädaransvar och inte heller någon refe-

¹⁸ Se 59 kap. 12–14§§ SFL.

¹⁹ Varje enskilt fall ska bedömas för sig. Enligt Högsta förvaltningsdomen kan även åtgärder som vidtagits efter förfallodagen ligga till grund för befrielse. Se HFD 2018, Mål nr 3544-16, mål nr 3547-16.

²⁰ Se Skatteverkets rättsliga vägledning, *Objektiva förutsättningar för företrädaransvar*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/326569.html>, hämtad 2018-02-14.

²¹ Se Skatteverkets rättsliga vägledning om företagsrekonstruktion och konkurs, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/326569.html>, hämtad 2018-02-14.

²² Skatteverket, *Företrädaransvar – Förfrågan och frågor – 17.0*.

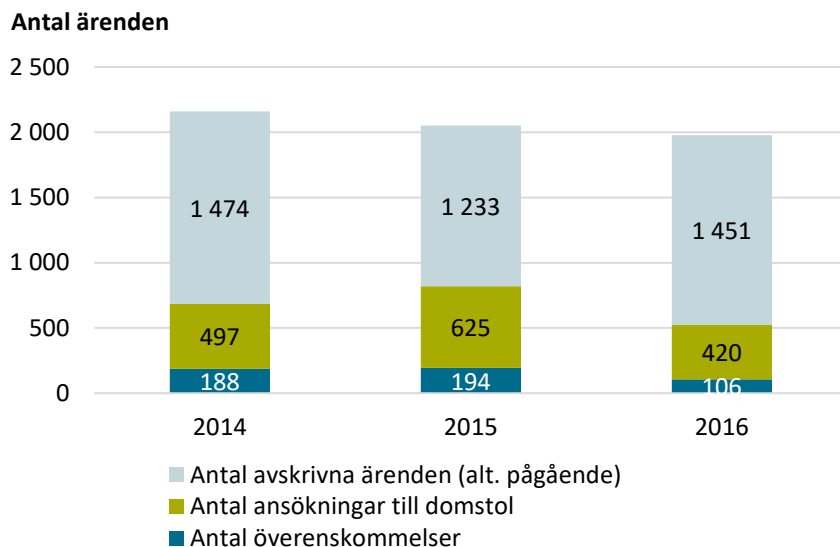
rens till bestämmelsen om särskilda skäl för hel eller delvis befrielse. Däremot får några av företrädarna, när myndigheten anser att det lämpligt, information om att Skatteverket under vissa förutsättningar kan träffa en överenskommelse om betalningsskyldigheten. En överenskommelse mellan Skatteverket och företrädaren innebär i de flesta fall att skatteskulden skrivs ned.

Enligt Skatteverket är det vanligt att företrädare inte svarar på dessa frågor över huvud taget. Enligt intervjuer med representanter för näringslivsorganisationerna kan det bero på att företrädaren inte vill ta risken att dela med sig av information som kan försämra möjligheten att bli befriad från betalningsansvar. Det kan även vara en indikation på att företrädaren inte har tillräcklig kunskap om sina handlingsalternativ. Vi återkommer till detta i kapitel 5.

3.4.1 Tre olika utfall är möjliga

Ett ärende om företrädaransvar som Skatteverket handlägger kan få tre olika utfall. Ärendet kan avskrivas, en överenskommelse kan slutas mellan Skatteverket och företrädaren samt Skatteverket kan ansöka om att en domstol tar upp fallet.

Figur 4 Utfall av Skatteverkets ärenden 2014–2016



Källa: Baserat på statistik från Skatteverket.

Av de cirka 2 000 ärenden om företrädaransvar som Skatteverket inledde under varje år under perioden 2014–2016 skrev myndigheten av i genomsnitt cirka 1 300 ärenden. Cirka 150 ärenden ledde till en överenskommelse och cirka 550 ärenden resulterade i en ansökan om företrädaransvar från Skatteverket till förvaltningsrätten (figur 4).

Skatteverket kan välja att skriva av på grund av flera olika orsaker, exempelvis att rekvisiten för företrädaransvar inte är uppfyllda, av processekonomiska skäl eller för att det finns särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar.

Det finns flera omständigheter som talar emot överenskommelser. Några exempel är det har förekommit brottslighet i näringsverksamheten, om det kan vara aktuellt att utfärda näringsförbud eller om företrädaren har varit inblandad i flera konkurser. Därför är det endast ett litet antal av det totala antalet inledda ärenden som leder till överenskommelser.²³ Vi återkommer

²³ Detta följer av förarbetena, se prop. 2002/2003:128 s. 55.

i kapitel 4 om vilka omständigheter som Skatteverket tar hänsyn till när de överväger möjligheten till att sluta en överenskommelse.

3.4.2 De fall som Skatteverket driver vidare hamnar i förvaltningsrätten

Företrädaransvaret gäller ofta relativt stora summor, och kan därför innebära ett stort ingrepp i företrädarens privatekonomi.²⁴ Därför är det en allmän förvaltningsdomstol som fattar beslut om företrädaransvar och inte Skatteverket. Förvaltningsdomstolen beslutar om företrädaransvar efter ansökan från Skatteverket.

Skatteverket ansöker om företrädaransvar om myndigheten på förhand bedömer att domstolen kommer att besluta om att företrädaren ska ha ett företrädaransvar. Skatteverket har då konstaterat följande villkor är uppfyllda:

- **Objektiva förutsättningar**, det vill säga att personen i fråga varit företrädare för företaget när en eller flera skatteskulder förfallit.
- **Subjektiva förutsättningar**, det vill säga att det finns uppsåt; *skatten betalades inte in i tid avsiktligt*, eller grov oaktsamhet; *skatten betalades inte in i tid på grund av omständigheter som Skatteverket i det enskilda fallet bedömer är grov oaktsamhet*.²⁵
- **Processekonomiska förutsättningar**, det vill säga att Skatteverket bedömer att det är ekonomiskt fördelaktigt för staten att driva processen i domstol.

²⁴ Enligt vår stickprovsanalys från 50 beslut om företrädaransvar i förvaltningsrätten är medianvärdet 520 000 kr.

²⁵ Enligt Skatteverket finns det inget exakt svar på när företrädaren kan anses ha varit grovt oaktsam, utan myndigheten baserar beslutet på den omfattande domstolspraxis som finns på området (se Skatteverket, Grov oaktsamhet, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326577.html>, hämtad 2018-02-20).

3.5 Fas 4: Beslut om företrädaransvar i förvaltningsrätten

Det är förvaltningsrätten som fattar beslut om företrädaransvar efter ansökan av Skatteverket. Domstolen skickar då en erinran till företräderen om att yttra sig. Om företräderen inte yttrar sig fattar domstolen beslut om betalningsansvar för företräderen baserat på Skatteverkets ansökan utan att höra den enskilde. I nästan alla mål går förvaltningsrätten på Skatteverkets linje och bifaller ansökan (se tabell 1). Ett bifall medför att företräderen tillsammans med den juridiska personen blir skyldig att betala företagets skatteskuld.

Tabell 1 Antal mål i förvaltningsrätten och dess utfall 2010–2016

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

Källa: Domar från förvaltningsrätterna i Luleå, Umeå, Stockholm, Linköping, Jönköping, Karlstad, Härmösand, Göteborg, Falun, Uppsala, Växjö och Malmö. Not: *Övriga utfall* är de ärenden där förvaltningsrätten inte har fattat något beslut. Förvaltningsrätterna använder olika benämningar för dessa ärenden. I huvudsak gäller dessa mål ärenden där Skatteverkets ansökan dragits tillbaka och formaliaändringar i tidigare domar.

Att förvaltningsrätten normalt går på Skatteverkets linje gäller även generellt för andra typer av ärenden. Under 2016 avgjordes sammanlagt 548 mål om preskriptionsförlängning, betalningssäkring och bevissäkring i förvaltningsrätten. I dessa mål beslutade förvaltningsrätten helt i linje med Skatteverkets ansökan i 91 procent av fallen, medan övriga fall ändrades av rätten. En ändring kan innebära att hela Skatteverkets ansökan har avslagits eller att domstolen har bifallit delar av Skatteverkets ansökan.²⁶

Förvaltningsrätten i Stockholm är den domstol som har tagit beslut i flest fall om företrädaransvar under perioden 2010–2016. Antalet motsvarar

²⁶ Uppgifter från Skatteverket per e-post till konsulten 2018-02-15.

ungefär en fjärdedel av alla ärenden om företrädaransvar. Även förvaltningsrätterna i Göteborg, Malmö och Linköping handlägger relativt många ärenden om företrädaransvar.

3.6 Fas 5: Överprövning av beslut i högre instans

Den sista fasen är en eventuell överprövning av målen i högre instans. Företrädaren eller Skatteverket kan överklaga förvaltningsrättens beslut till kammarrätten utan det krävs något prövningstillstånd. Ungefär 150 av de cirka 550 beslut som förvaltningsrätten fattade per år prövades av kammarrätten. Cirka vart femte överklagande (23 procent) ändrades helt eller delvis under perioden 2010–2016. En ändring innebär i normalfallet att domstolen skriver ned Skatteverkets yrkade belopp. Under 2010–2016 överprövade Högsta förvaltningsdomstolen 8 beslut från kammarrätten.

Tabell 2. Antal mål i kammarrätten och utfall 2010–2016.

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

Källa: Kammarrätterna i Göteborg, Jönköping, Stockholm och Sundsvall.

Not: Vad som räknas som delvis ändrade domslut och ändrade domslut varierar mellan domstolarna. Exempelvis hade kammarrätten i Stockholm under perioden 18 procent ändrade domslut och inga delvis ändrade domslut, medan kammarrätten i Göteborg hade 10 procent ändrade domslut och 18 procent delvis ändrade domslut.

3.7 Sammanfattande iakttagelser

Sammanfattningsvis visar vår genomgång av processen för skatterättsligt företrädaransvar att Skatteverket påbörjar cirka 2 000 ärenden om företrädaransvar per år. Skatteverkets hantering av ärendena resulterar i avskrivning eller överenskommelser för ungefär två tredjedelar av dessa ärenden. De övriga ärendena drivs vidare i domstol. Normalt går domstolens beslut på Skattekontorets linje.

De flesta av de cirka 2 000 företrädare som Skatteverket inleder en process mot varje år blir ombedda av myndigheten att besvara drygt 20 frågor om

sitt företrädaransvar. Men mottagarna får ingen information eller några exempel på vad som skulle kunna tala för särskilda skäl för hel eller delvis befrielse. Det är också vanligt att företrädarna inte svarar på Skatteverkets förfrågan över huvud taget.

4 Tillämpningen av bestämmelserna om befrielse och anstånd

I det här kapitlet analyserar vi bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd som är till fördel för det allmänna. Syftet är att utreda om tillämpningen av bestämmelserna har blivit för hård samt att överväga om bestämmelserna behöver ändras. Vi analyserar om bestämmelserna behöver ändras för att stärka rättssäkerheten och öka förutsebarheten samt förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.

Underlaget är den studie av domar som vi har genomfört, samt intervjuer med domare från alla instanser, Skatteverket, juridiska experter inom området och representanter för näringslivet.

4.1 Hel eller delvis befrielse från betalningsansvar

Som vi tidigare konstaterade kan en företrädare av särskilda skäl helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet, trots förekomst av uppsåt eller grov oaktksamhet. Men det framgår varken av lagstiftningen eller av förarbetena vad som är särskilda. Därför har begreppet fått utvecklas i rättstillämpningen. De grunder för hel eller delvis befrielse som utarbetats i praxis är följande:

1. bristande ägarintresse²⁷

²⁷ Reglerna om företrädaransvar ansågs i första hand ta sikte på s.k. fåmansbolag där ställföreträdaren har ett betydande intresse i och ett bestämmande inflytande över aktiebolaget. Se NJA 1971 s. 296.

2. bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter (till exempel ålder, sjukdom)²⁸
3. att företrädaren har gjort vad som stått i dennes makt för att ordna upp situationen²⁹
4. att myndigheter har utövat påtryckning om att fortsätta en olönsam rörelse³⁰
5. proportionalitetsprincipen: ”Beloppets storlek och omständigheterna i målet leder till att ett fullt betalningsansvar står i klart missförhållande till det som det allmänna har att vinna av ett sådant beslut”.³¹

Domstolarna har även prövat flera faktorer som *inte* har lett till ansvarsbefrielse. Några sådana är följande:

- bristande betalningsförmåga (av praxis framgår att ”om domstolen skulle ta hänsyn till bristande betalningsförmåga så skulle befrielse snarare bli regel än undantag”)³²
- avsaknad av egen vinning³³
- hänsyn till de anställda.³⁴

En företrädarens möjlighet att befrias från betalningsansvaret har trots att det finns befrielsegrunder varit mycket begränsad när det i bolaget har förekommit ekonomisk brottslighet som företrädaren har varit medveten om.³⁵ Andra skäl som i vissa mål har framhållits mot att företrädaren ska bli befriad från betalningsansvaret är att företrädaren tidigare har blivit betalningsansvarig för liknande försummelser, att företrädaren under lång tid

²⁸ NJA 1972 s. 115.

²⁹ NJA 1973 s. 544 och NJA 1974 s. 423.

³⁰ NJA 1975 s. 745 och NJA 1981 s. 1014.

³¹ HFD 2016 ref. 60.

³² HFD 2013 ref. 75 I, med hänvisningar till äldre praxis. Citatet är från NJA 1971 s. 296.

³³ NJA 1972 A 19.

³⁴ NJA 1972 s. 115 II.

³⁵ HFD 2013 ref. 75 III.

inte har betalat betydande belopp och att företrädaren har använt skattemedel som riskkapital.³⁶

4.1.1 Skatteverket och domstol kan befria från betalningsskyldighet

Det är företrädaren som ska visa att det finns skäl för befrielse från betalningsansvar.³⁷ Befrielse kan antingen beslutas av Skatteverket eller av domstol.³⁸ Både Skatteverket och domstolarna är skyldiga att utreda om det finns skäl för befrielse. Skatteverket ska till exempel

”[...] utreda förutsättningarna för befrielse från betalningsskyldigheten så långt som ärendets beskaffenhet tillåter det”.³⁹

I förvaltningsprocessen är det domstolen som har det yttersta ansvaret för att målet blir tillräckligt utrett.⁴⁰

4.1.2 Skatteverket bedömer utifrån praxis

Handläggare vid Skatteverket tar under en utredning om företrädaransvar hänsyn till om det finns särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar, eller om det finns andra omständigheter som talar mot att myndigheten ska lämna in en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten. De befrielsegrunder som Skatteverket tar hänsyn till i sin utredning är enligt intervjuer med Skatteverket desamma som har utarbetats i rättspraxis. Det gäller alltså exempelvis bristande ägarintresse eller betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter.

³⁶ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113, s. 29.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid, s. 36.

³⁹ Ibid, s. 28. En myndighet ska alltid se till att ett ärende blir utrett i den omfattning som dess beskaffenhet kräver, vilket framgår av 23 § förvaltningslagen (2017:900).

⁴⁰ § 8 förvaltningsprocesslagen (1971:291).

4.1.3 Skatteverket tar även hänsyn till övriga omständigheter

Övriga omständigheter som talar emot en ansökan om företrädaransvar kan vara att Skatteverket bedömer att det saknas så kallade subjektiva förutsättningar för företrädaransvar. Sådana förutsättningar kan vara att en företrädare inte har agerat med uppsåt eller grovt oaktsamt, eller att det av process-ekonomiska skäl inte är försvarbart att gå vidare med en ansökan om företrädaransvar. Processekonomiska skäl för att inte driva en ansökan kan exempelvis vara att skatteskulden inte kommer att kunna betalas eller att kostnaden för att driva en process är för hög.

Överenskommelse mellan Skatteverket och en företrädare

Skatteverket kan också, som vi konstaterade i kapitel 3, ingå överenskommelse med en företrädare om detta inte framstår som olämpligt ur allmän synpunkt.⁴¹ I förarbetena till lagstiftningen om överenskommelse anges exempelvis att just omständigheten att det finns skäl för delvis befrielse kan vara skäl för att träffa överenskommelse.⁴² Det kan också räcka med att företrädarens ålder talar för en överenskommelse eller att det finns sociala eller medicinska skäl. Vanligen innebär överenskommelsen att betalningsskyldigheten begränsas, det vill säga att företrädaren behöver betala mindre än vad denne skulle ha behövt betala om Skatteverket skulle ha ansökt om företrädaransvar till förvaltningsrätten.

De omständigheter som kan vara skäl för överenskommelser är därmed något generösare än vad praxis för att bevilja hel eller delvis befrielse är. Enligt Skatteverkets rättsliga vägledning bör det finnas handläggningsmässiga eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten vid en överenskommelse.⁴³

⁴¹ 59 kap. 19 § skatteförfarandelagen.

⁴² Finansdepartementet (2003). *Företrädaransvar m.m.* (Regeringens proposition 2002/03: 128) Stockholm: Regeringskansliet, *Företrädaransvar m.m.*, s. 54. Exempelen som uppges i förarbetena grundar sig i sin tur på Riksskatteverket, 2000, *Handledning för företrädaransvar* och ackord, s. 80 och s. 81.

⁴³ Skatteverkets rättsliga vägledning, *Överenskommelse om företrädaransvar*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.1/326579.html#h-Vad-ar-en-overenskommelse>, hämtad 2018-02-07.

4.1.4 Personliga förhållanden är det främsta skälet till att ärenden avskrivs

I en stickprovsundersökning från 2014 undersökte Skatteverket ärenden från 2011 som inte resulterade i någon ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten. Undersökningen visar att majoriteten av avskrivningarna görs på grund av företrädarens personliga förhållanden. Detta kallas i Skatteverkets undersökning för *särskilda skäl*.⁴⁴

I särskilda skäl ingår även ärenden där det finns skäl för befrielse från företrädaransvar. Tillsammans med processekonomiska skäl utgör dessa kategorier nästan hälften av det totala antalet ärenden som avskrivs (tabell 3). Eftersom uppföljningen är gjord manuellt genom en stickprovsundersökning är resultaten från undersökningen något osäkra.

Tabell 3 Skäl för avskrivning, Skatteverkets stickprov 2011

Orsak	Antal	Andel
Processekonomiska skäl	20	9 %
Skuld reglerad	68	30 %
Särskilda skäl	86	39 %
Överenskommelse	49	22 %
Totalt	223	100 %

Källa: Skatteverkets promemoria, *Företrädaransvar och betalningar*, 2014.

Analysen specificerar inte vad särskilda skäl innebär i de analyserade ärendena, eller hur Skatteverket har gjort sina bedömningar. I Skatteverkets stickprovsundersökning från 2018, som myndigheten gjorde på begäran från Statskontoret, analyserade de 23 ärenden som avskrivits åren 2011–2016.⁴⁵ Resultaten visar att 8 av de granskade ärendena har avskrivits av processekonomiska skäl. Myndigheten skrev av dem främst för att de har bedömt att företrädaren har en bristande betalningsförmåga, men också i

⁴⁴ Skatteverket (2014), *Företrädaransvar och betalningar*, s 9.

⁴⁵ Skatteverket (2018), *Begäran om information rörande information om företrädaransvar*, promemoria Dnr. 202 485475-17/113.

några fall för att de har bedömt att skulden var för liten för att driva ärendet vidare.

Vi noterar att bristande betalningsförmåga är det faktiska skälet för avskrivning i ett stort antal ärenden hos Skatteverket, trots att det i praxis inte är en grund för befrielse.

Övriga avskrivna ärenden i analysen har avskrivits av tre huvudsakliga skäl:

- en ”samlad bedömning” (4 stycken)
- att objektiva rekvisit inte kunde visas (5 stycken)
- befrielsegrunder (3 stycken).

De ärenden som avskrivits efter en ”samlad bedömning” är inte möjliga för Statskontoret att analysera. Det går därför inte i efterhand att följa upp riktigheten i avskrivningarna.

I de ärenden som avskrivits på grund av någon av befrielsegrunderna bedömer vi att Skatteverkets handläggning ligger i linje med praxis. Exempelvis anges som befrielsegrunder sjukdom i kombination med begränsat inflytande eller inblandning i företaget samt bristande inflytande i kombination med bristande ekonomiskt intresse.

I sin stickprovsanalys från 2014 analyserade Skatteverket 49 överenskommelser.⁴⁶ Analysen visade att

- regionkontoren arbetar på olika sätt med överenskommelser
- rubriceringen av händelser i ärendehanteringssystemet Boris inte är enhetlig
- överenskommelser träffas i högre grad i ärenden där skatteskulden överstiger 1 miljon kronor
- endast 3 av de bolag som drivits av de 49 företrädarna var inte försatta i konkurs
- mer än hälften av företrädarna fortsatte att bedriva näringsverksamhet i ett annat bolag.

⁴⁶ Skatteverket (2014), *Företrädaransvar och betalningar*.

I Skatteverkets stickprovsundersökning från 2018 analyserades 19 överenskommelser under 2011–2016 (relativt jämnt fördelat över åren). Av sammanställningen framgår att det vanligaste skälet för att träffa en överenskommelse var att Skatteverket bedömde att överenskommelsen skulle vara till fördel för det allmänna. Fem av ärendena har ingen notering om skälet för att träffa en överenskommelse.

4.1.5 Domstolarna utgår från Skatteverkets utredning

Statskontorets stickprovsanalys av 50 beslut om företrädaransvar från förvaltningsrätterna visar att enskilda företrädare har valt att inte yttra sig i 50 procent av ärendena. I de ärenden som Statskontoret har tagit del av har domstolen bifallit Skatteverkets ansökan i samtliga fall där företrädaren inte har yttrat sig. Intrycket är att domstolarna i dessa fall enbart tar hänsyn till de uppgifter som finns i Skatteverkets ansökningar och rutinmässigt bifaller dem.

I de fall där företrädaren har yttrat sig i ärendet verkar domstolarna ta hänsyn till detta i bedömningen. Företrädaren har möjlighet att anföra eventuella skäl för att denne ska befrias från betalningsansvaret i rätten. Statskontorets stickprovsanalys visar att domstolen helt har bifallit Skatteverkets ansökan i de ärenden där den enskilde yttrat sig i 23 av 25 fall. I 2 av dessa fall har företrädaren fått delvis befrielse från betalningsansvaret och det belopp som Skatteverket yrkade på har blivit nedsatt.

Företrädaren har rätt att anlita ett juridiskt ombud i processen. I de 50 ärenden som Statskontoret analyserade anlidades ombud i 15 ärenden. Det kan finnas olika anledningar till varför ombud inte anlitas i högre utsträckning. Det är till exempel kostsamt att anlita ett ombud och det är sällan en enskild får ersättning för ombudskostnader.

Stickprovsanalysen visar att det inte är någon stor skillnad i resultatet mellan de som anlitar ett juridiskt ombud och de som inte gör det. Domstolarna bifaller i mycket hög utsträckning Skatteverkets ansökan i båda typfallen.

I förvaltningsdomstolarna är det normalt att använda skriftligt förfarande, men i mål om företrädaransvar ska domstolen hålla muntlig förhandling om

företrädaren begär det.⁴⁷ Av de 50 beslut som Statskontoret har granskat har muntlig förhandling ägt rum i 12 fall. I båda ärendena där den enskilde fått delvis befrielse från betalningsansvar har muntlig förhandling ägt rum (och företrädaren hade även anlitat ett juridiskt ombud).

4.1.6 Domstolar är restriktiva med bestämmelserna om befrielse

Statskontoret har även granskat 20 mål från kammarrätter. Av de 20 mål som ingått i granskningen har 13 överklaganden avslagits och kammarrätten har då slagit fast förvaltningsrättens domslut. Kammarrätten har bifallit 2 överklaganden helt och i 4 mål har förvaltningsrättens domslut ändrats och företrädaren har delvis befriats från betalningsansvar. Ett fall har upphävts på grund av att Skatteverket och företrädaren hade träffat en överenskomst.

Analysen visar att det är större andel företrädare som får rätten på sin sida i kammarrätten än i förvaltningsrätten.⁴⁸ Detta framgår även av statistiken för samtliga mål under 2011–2016 som vi redovisade i kapitel 3.

4.1.7 Statskontorets iakttagelser om hur bestämmelserna om hel eller delvis befrielse tillämpas

Statskontoret gör fyra huvudsakliga iakttagelser om rättssäkerheten och förutsebarheten för bestämmelserna om hel eller delvis befrielse, och hur de tillämpas:

1. Befrielsegrunder används mycket restriktivt.
2. Utformningen av befrielsegrunder i lagstiftning prioriterar flexibilitet över tydlighet.
3. Osäkerhet råder om vad som är grund för befrielse för företrädare.

⁴⁷ 59 kap. 18 § skatteförfarandelagen.

⁴⁸ Denna bild stärks även av Svenskt Näringslivs analys av samtliga kammarrättsmål från 2011. Se Svenskt Näringsliv, *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* s. 168 ff.

4. Ingen systematisk uppföljning sker av hur Skatteverket tillämpar bestämmelserna.

Befrielsegrunder används mycket restriktivt

Vårt uppdrag är att analysera om tillämpningen av bestämmelserna om hel eller delvis befrielse blivit för hård. Men för att bedöma om lagstiftningen tillämpas "hårt" sett till rättssäkerhet och förutsebarhet måste vi definiera ett normalläge. Detta görs inte i lagtexten eller i förarbetena. Lagtexten uttrycker endast följande:

"Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten."⁴⁹

Förarbetena till lagstiftningen utvecklar inte vad som utgör grund för befrielse. Därför har rättstillämpningen i stället utvecklat befrielsegrunderna.

Sett till rättspraxis används befrielsegrunder mycket restriktivt. Denna praxis är till största delen också relativt gammal; många av de fall som hänvisas till i förvaltningsrätten avgjordes på 1970-talet. Högsta förvaltningsdomstolen har i viss utsträckning utökat grunderna för befrielse sedan dess, exempelvis genom att bevilja delvis befrielse till följd av proportionalitetsprincipen.⁵⁰ Men överlag finns det få grunder för hel eller delvis befrielse.

⁴⁹ 59 kap. 15 § SFL.

⁵⁰ HFD 2016 ref. 60. Proportionalitetsprincipen är fastställd i 2 kap 5 § skatteförfarandelagen: "Av proportionalitetsprincipen följer att beslut enligt denna lag får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse." I målet uttalade HFD bland annat: "S.P. har genom företrädaransvaret ålagts betalningsskyldighet för ett anmärkningsvärt högt belopp. Det står enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening klart att även ett betydligt lägre belopp skulle innebära att lagstiftningens handlingsdirigerande syfte uppnås i lika hög grad. Den börda som betalningsskyldigheten innebär för S.P. är mycket stor och – som framgått ovan – en konsekvens av en i allt väsentligt atypisk situation. Betalningsskyldighet för hela beloppet måste därför anses stå i ett klart missförhållande till det som det allmänna vinner av att hela beloppet utkrävs."

Utformningen av befrielsegrunder prioriterar flexibilitet i tillämpningen

Det finns en balans mellan att definiera befrielsegrunder genom lagstiftning och låta ny praxis påverka befrielsegrunderna. Lagstiftningen ger tydlighet främst för jurister och handläggare, men också för företagare och företrädare i den mån de läser lagtext och tar del av information om regelverket från jurister och handläggare. Praxis ger i stället flexibilitet genom att lämna utrymme för att precisera och utveckla grunderna eftersom praxis kan utvecklas över tid. Statskontoret bedömer att den nuvarande lagstiftningen är flexibel, men att den behöver förtydligas.

Osäkerhet råder om vad som är grund för befrielse för företrädare

Utredningen har visat att det är svårt för företrädare att förstå när det finns grund för befrielse från företrädaransvar. Det främsta skälet till detta är att lagstiftningen inte preciserar grunderna för befrielse. Praxis är ibland svår att förstå, även för Skatteverkets handläggare.⁵¹ Skatteverket anger i en promemoria att det ibland kan vara svårt att avgöra om det finns särskilda skäl för befrielse eller inte.⁵² Det finns också visst utrymme för att tolka fel utifrån den information som finns under Rättslig vägledning på Skatteverkets webbplats. Exempelvis beskriver vägledningen att en grund för befrielse kan vara att företrädaren ”har gjort vad som stått i dennes makt för att ordna upp situationen”.⁵³ Men detta gäller i allmänhet bara de åtgärder som har vidtagits *före* skattens förfallodatum, vilket inte tydligt framgår.⁵⁴

Det är också svårt för företrädare att veta hur deras ärenden kommer att behandlas jämfört med liknande ärenden hos Skatteverket. Det beror på att

⁵¹ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113, s. 30.

⁵² Skatteverkets promemoria, dnr 131 626246-15/113, s. 30.

⁵³ Skatteverket, *Befrielse från betalningsskyldighet*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/326578.html#h-foretradaren-har-gjort-vad-som-statt-i-hans-makt-for-att-ordna-upp-situationen>, hämtad 2018-02-23.

⁵⁴ Varje enskilt fall ska bedömas för sig. Enligt en dom i Högsta förvaltningsdomen 2018 kan även åtgärder som vidtagits efter förfallodagen ligga till grund för befrielse. Se HFD 2018, Mål nr 3544-16, mål nr 3547-16.

både insyn i och uppföljning av Skatteverkets ärendehantering brister. Detta utvecklar vi nedan under nästa rubrik.

Lagstiftningens konsekvenser kan därför vara svåra att förutse när det gäller detta område. Ett tecken på bristande förutsebarhet är att företrädare ofta hävdar omständigheter i domstol som enligt praxis inte är grund för befrielse.

Men lagstiftningens konsekvenser kan å andra sidan sägas vara förutsebara eftersom det finns mycket få grunder för befrielse. Bara ett mycket litet antal företrädare befrias från ansvar när förvaltningsrätten väl beslutar om företrädaransvar efter Skatteverkets ansökan. Företrädarna kan vara nära nog säkra på att inte få befrielse.

Ingen systematisk uppföljning av Skatteverkets tillämpning av bestämmelserna

I dag saknas möjligheter att systematiskt följa upp Skatteverkets handläggning av ärenden om företrädaransvar. I stället görs sporadiska stickprovsundersökningar av Skatteverket. Skälet till detta är att det finns begränsade möjligheter att ta fram statistik eller göra omfattande uppföljningar av ärenden i Skatteverkets handläggningssystem Boris. Det innebär att det inte går att över tid och systematiskt säkerställa rättssäkerhet och förutsebarhet i handläggningen av ärenden om företrädaransvar.

Sammantaget är det därför svårt att säkerställa att bestämmelserna om företrädaransvar tillämpas på ett enhetligt sätt.

4.2 Anstånd till fördel för det allmänna

Bakgrunden till bestämmelsen om anstånd till fördel för det allmänna är att Skatteverket 2008 tog över vissa uppgifter från Kronofogden. De nya uppgifterna medför att Skatteverket behöver kunna ingå betalningsuppgörelser med betalningsskyldiga som ett alternativ till att företrädarna ansöker om konkurs. Borgenärsanståndet tillkom i samband med att skatteförfarandelagen infördes 2012. Bestämmelsen om borgenärsanstånd tillåter Skatteverket att bevilja anstånd, men den innebär ingen rättighet för de betalningsskyldiga.

Skatteverket får bevilja anstånd om myndigheten kan anta att fristen med skattebetalningen ger bättre ekonomiska följder för staten jämfört med om

fördringen går till indrivning, eller om företaget försätts i konkurs eller rekonstrueras omedelbart. Myndigheten bedömer detta med hänsyn till den befintliga skatteskulden. Skatteverket tar inte hänsyn till de samhällsekonomiska konsekvenserna av sitt beslut.⁵⁵

4.2.1 Tillämpningen av anståndsbestämmelserna

För att undvika risken för företrädaransvar behöver företrädarens ansökan om anstånd komma in till Skatteverket innan skatten förfaller. Det är främst företag som kan få borgenärsanstånd, men i undantagsfall kan även privatpersoner få det.⁵⁶ Det är upp till den betalningsskyldige att lämna in en utredning som övertygar Skatteverket om att det finns skäl för anstånd som är till fördel för det allmänna. Företrädare för Skatteverket uppger i en intervju att det inte finns några riktlinjer för vad utredningen behöver innehålla och att den heller inte är formaliserad. Det kan exempelvis räcka med ett telefonsamtal till Skatteverket. För att få anstånd krävs att Skatteverket har förtroende för företaget och dess betalningsförmåga.⁵⁷

De flesta anståndsansökningar avslås. Men Skatteverket är mer generöst med att bevilja ansökningar om borgenärsanstånd enligt SFL 63 kap. 23 § jämfört med att bevilja anstånd på grund av synnerliga skäl enligt SFL 63 kap. 15 §.⁵⁸

För att handläggarna på Skatteverket ska kunna bedöma om skatten kommer att kunna betalas inom anståndstiden kan det krävas företagsekonomisk eller branschspecifik kompetens. Sedan bestämmelsen infördes har handläggarnas kompetens förstärkts för att kunna göra dessa bedömningar.

⁵⁵ Skatteverket (2014). *Företrädaransvar och betalningar*.

⁵⁶ Skatteverkets rättsliga vägledning, Privatpersoner kommer i princip inte i fråga för borgenärsanstånd, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/328034.html#h-Privatpersoner-kommer-i-princip-inte-ifraga-for-borgenarsanstand>, hämtad 2018-02-06.

⁵⁷ Baserat på intervjuer med företrädare för Skatteverket.

⁵⁸ År 2016 och 2017 beviljades anstånd till fördel för det allmänna i ungefär vart femte fall. Anstånd för synnerliga skäl beviljades i vart tionde fall.

4.2.2 Skatteverkets tillämpning av anståndsbestämmelserna är inte för hård i förhållande till bestämmelserna

Skatteverket menar att borgenärsanståndet är centralt för möjligheten att ge livskraftiga företag en chans att lösa en tillfällig ekonomisk kris och samtidigt skyddas mot företrädaransvaret.⁵⁹ Samtidigt ska myndigheten bedöma dessa ärenden utifrån ett strikt fiskalt perspektiv. Skatteverket tar inte hänsyn till omständigheter som talar för att det skulle vara till fördel med anstånd för företaget i fråga.⁶⁰ Med andra ord ska Skatteverket inte bedöma om företaget är livskraftigt eller inte, utan bara bedöma om det är troligt att skatteskulden kommer att betalas innan anståndstiden löper ut.

Statskontorets uppdrag är att analysera om tillämpningen av bestämmelsen om anstånd har blivit för hård. Frågan är alltså om Skatteverket är alltför restriktivt med att bevilja anstånd. Eftersom anståndsbestämmelsen är utformad ur ett fiskalt perspektiv behöver vi därför relatera begreppet ”hård” till detta perspektiv.

Det fiskala motivet för att bevilja anstånd är att uppskovet ökar chansen att staten får in sin fordran jämfört med om fordran går till indrivning. Skatteverket har inga skäl att inte bevilja anstånd om myndigheten bedömer att anståndet ökar möjligheterna för staten att få in sin fordran jämfört med indrivning. Statskontoret bedömer därför att det inte finns någon anledning att anta att Skatteverket beviljar anstånd i för låg utsträckning, i förhållande till det fiskala perspektivet i gällande rätt.

Vår slutsats är således att Skatteverket agerar i linje med gällande rätt, och alltså inte tillämpar bestämmelserna för hårt. Skatteverkets egen granskning visar också att myndigheten har varit generös med att bevilja anstånd ur ett fiskalt perspektiv.⁶¹

⁵⁹ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*, s. 16.

⁶⁰ Skatteverket (2015), *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*, s. 35.

⁶¹ I Skatteverkets egen granskning av cirka 200 ärenden om borgenärsanstånd från 2014 konstaterar myndigheten att handläggningen i ärenden där anstånd

Vi bör därmed inte tolka att relativt få ärenden har beviljats anstånd som att bestämmelserna tillämpas för hårt. Däremot är det ett tecken på att företag till viss del inte känner till vad som gäller för att kunna beviljas anstånd. Denna bild förstärks av representanter för näringslivet som i intervjuer uppger att de har tolkat lagtextens formulering om ”fördel för det allmänna” som att Skatteverket i sin handläggning tar hänsyn till företagets möjlighet att verka och fortsätta utvecklas.

4.2.3 Viss risk att livskraftiga företag avvecklas

Som vi har beskrivit ovan ska Skatteverket enligt gällande rätt enbart ta hänsyn till vad som är till fördel för staten när det gäller anstånd. Företagets möjlighet att hålla liv i sitt företag vid tillfälliga likviditetsbrister är inget Skatteverket kan ta hänsyn till. Möjligheten att beviljas anstånd kan därmed öka risken att livskraftiga bolag försätts i konkurs, eftersom Skatteverket inte väger in denna konsekvens i sin bedömning.

4.3 Sammanfattande iakttagelser

Sammanfattningsvis gör Statskontoret fyra huvudsakliga iakttagelser om rättssäkerheten och förutsebarheten när det gäller bestämmelserna om *hel eller delvis befrielse*, och hur de tillämpas. För det första används befrielsegrunder mycket restriktivt både i Skatteverkets och i domstolarnas praxis. För det andra är befrielsegrunderna i lagtexten formulerade så att de prioriterar flexibilitet över tydlighet. För det tredje är både företrädare och i viss utsträckning även Skatteverkets handläggare osäkra på vad som utgör en giltig grund för befrielse för företrädare. För det fjärde sker ingen systematisk uppföljning av Skatteverkets tillämpning av bestämmelserna om hel eller delvis befrielse.

avslagits varit korrekt och skickligt handlagda. I samma granskning beskriver Skatteverket att myndigheten delvis varit för generös i sin handläggning, exempelvis genom att bevilja anstånd i ärenden där det saknas utredning. Se Skatteverket (2014), *Rättslig kvalitetsuppföljning av anstånd vid betalningsproblem, handlägningsanstånd samt höjd restföringsgräns* (BES2014:16), s. 13.

Statskontorets bedömning av *anståndsbestämmelserna* är att Skatteverkets tillämpning sannolikt inte är för hård i förhållande till gällande rätt, men att tillämpningen medför en viss risk för att livskraftiga företag avvecklas.

5 Kännedom och information om företrädaransvaret

I detta kapitel behandlar vi uppdragsfrågan om det behövs ytterligare insatser för att förbättra kännedomen bland företagare om vad företrädaransvaret innebär.

5.1 Hur stor är kännedomen om företrädaransvaret bland företagare?

I en studie från 2013 frågade Skatteverket 172 nyföretagare om företrädaransvarets innebörd.⁶² Slutsatsen i rapporten var att kunskapen i denna grupp var bristfällig. Ungefär 60 procent av samtliga respondenter trodde att de inte personligen kan bli ansvariga för ett aktiebolags skulder.

I en undersökning som Svenskt Näringsliv genomförde bland företagare samma år uppgav 81 procent att de känner till att de under vissa förutsättningar kan bli personligt betalningsansvariga för aktiebolagets skulder.⁶³ Det finns alltså en skillnad i kunskap om bestämmelserna mellan nyföretagare och mer etablerade företagare.

Våra enkäter till Svenskt Näringsliv och Småföretagarnas Riksförbunds medlemmar bekräftar detta. I undersökningen svarar 85 procent respektive 87 procent att de känner till företrädaransvarets innebörd. Men undersökningen visar också att många respondenter tror att det räcker med att upprätta en kontrollbalansräkning för att undgå personligt betalningsansvar. Detta stämmer inte, vilket tyder på att det finns luckor i kunskapen bland

⁶² Skatteverket (2014), *Företrädaransvar och betalningar*, s. 12.

⁶³ Antalet svarande på var 501 personer och svarsfrekvensen var 71 procent. Svenskt Näringsliv (2014), *Skatterättsligt företrädaransvar – en fiskal gräddfil utan legitimitet?*

företagare om företrädaransvarets konsekvenser, trots att kunskapen om företrädaransvaret i sig är utbredd.

5.1.1 Företagare är ofta passiva under processen

Som vi har noterat tidigare är det vanligt att företrädare agerar passivt under tiden de utreds av Skatteverket. Det är också vanligt att företrädare inte för någon talan i domstolsprocesser. Det kan bero på att företrädaren vill undgå risken att dela med sig av information som kan försämra möjligheten att bli befriad från betalningsansvar. Men det tyder också på att skatterättsliga företrädare inte har tillräcklig kunskap om sina handlingsalternativ och att det kan vara till fördel för dem att exempelvis lämna in information till Skatteverket om det finns förmildrande omständigheter.

5.2 Informationsinsatser om företrädaransvaret

Vi har kartlagt och analyserat den information som når företag och företrädare om bestämmelserna om företrädaransvaret i dag.

5.2.1 Skatteverket informerar om företrädaransvaret genom olika kanaler

Skatteverket informerar i huvudsak om det skatterättsliga företrädaransvaret på tre sätt:

- via webbplatsen skatteverket.se
- på informationsträffar och i broschyr för nyföretagare
- via informationsutskick till företrädare med förfallen skatteskuld.

Dessutom finns det information på att antal andra kanaler som inte hör till Skatteverket.

Webbplatsen skatteverket.se

På Skatteverkets webbplats finns information om företrädaransvar på två platser: under rubriken *Betalningsansvar för juridiska personer*⁶⁴ och under *Rättslig vägledning*⁶⁵. Informationen om betalningsansvar för juridiska personer är riktad till företag, även om den innehåller juridiska termer. Exempelvis används begreppen grov oaktsamhet, uppsåtligt och särskilda skäl utan att de förklaras närmare. Det framgår att det går att kontakta Skatteverket för att få mer information.

Vi bedömer att den rättsliga vägledningen på Skatteverkets webbplats i detalj belyser alla väsentliga aspekter av bestämmelserna om företrädaransvar, samt innehåller referenser till förarbeten och lagtext. Texten är i första hand skriven till de som är väl insatta i frågorna.⁶⁶

Informationsträffar och broschyr för nyföretagare

Skatteverket informerar dessutom om företrädaransvaret på särskilda ”nyföretagarträffar”. Men denna information är inte särskilt djupgående. Skatteverket framhåller också att myndigheten informerar om företrädaransvaret till nyföretagare via broschyren *Starta företag*.⁶⁷ I broschyren nämner Skatteverket inte begreppet företrädaransvar, men broschyren säger att företrädare för handelsbolag kan bli tvungna att betala handelsbolagets skulder ur sin privata plånbok.

Dessutom informerar broschyren om att *de som sitter i styrelsen* för aktiebolag och ekonomiska föreningar kan bli personligt betalningsansvariga för företagets skulder.

⁶⁴ Skatteverket, *Betalningsansvar för juridiska personer*, <https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/betalaochfatillbaka/betalningsansvarforjuridiskapersoner.4.6f9866931215a607a4f80003631.html>, hämtad 2018-02-14.

⁶⁵ Skatteverket, *Rättslig vägledning*, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326563.html>, hämtad 2018-03-07.

⁶⁶ Skatteverket, *Rättslig vägledning* 2018 är nu publicerad, Pressmeddelande 2018-02-07.

⁶⁷ Skatteverket, *Starta företag*, SKV 462.

Men Statskontoret kan ändå konstatera att det saknas information om att även andra företrädare, exempelvis den verkställande direktören, kan bli personligt betalningsansvariga för företagets skulder.⁶⁸

Informationsutskick till företrädare med förfallen skatteskuld

Innehållet i Skatteverkets informationsutskick till företrädare med förfallen skatteskuld är snarlik den som finns på Skatteverkets webbplats under rubriken *Betalningsansvar för juridiska personer* (se ovan).⁶⁹

I informationsutskicket informerar Skatteverket mottagaren om hur stor skatteskulden är för det företag som mottagaren har ett företrädaransvar för. Utskicket innehåller också information om att företrädaren måste ansöka om konkurs, ansöka om företagsrekonstruktion eller besluta om betalningsinställelse som följs av en ansökan om ackord eller konkurs för att undgå företrädaransvaret. Brevet saknar grundläggande information om företrädarens handlingsmöjligheter, i likhet med den förfrågan om information som Skatteverket skickar ut till företrädare när myndigheten inleder ett ärende, som vi beskrev i kapitel 3. I utskicket framgår inte att företrädaren har andra handlingsmöjligheter. Ett exempel på en sådan möjlighet är borgenärsansånd. Ett annat exempel är att i ett senare skede träffa en överenskommelse med Skatteverket om betalning av skulderna för att undvika att hamna i förvaltningsrätten.

5.2.2 Övriga informationsinsatser

Information om företrädaransvaret och vad detta innebär finns även att hämta på andra platser än via Skatteverkets informationskanaler. Via webbplatsen *verksam.se* samarbetar Skatteverket, Bolagsverket, Arbetsförmedlingen och Tillväxtverket med att informera och erbjuda digitala tjänster till företag. På *verksam.se* finns information om konkurs för aktiebolag och konkurs för ekonomiska föreningar. Under rubriken *Personligt betalnings-*

⁶⁸ Skatteverket, Faktisk företrädare, <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.1/326573.html#h-Vem-ar-faktisk-foretradare>, hämtad 2018-02-08.

⁶⁹ Skatteverket, Personligt betalningsansvar för juridiska personers skatteskulder, SKV 4890.

ansvar finns en kort beskrivning av företrädaransvarets innebörd. Få av besökarna på verksamst.se besöker dessa särskilda sidor om företrädaransvaret. Under perioden januari–november 2017 hade en (1) besökare av totalt 50 000 besökare på verksamst.se varit inne på sidan *Konkurs av aktiebolag*.

Det statligt ägda bolaget Almi Företagspartner AB har i uppdrag att skapa tillväxt och förnyelse i näringslivet genom finansiering i kombination med rådgivning. Almi beskriver i en intervju att de ibland informerar företagare om företrädaransvaret och förklarar vad det kan innebära för företagare utifrån deras egen erfarenhet. Men detta ingår inte i Almis löpande rådgivningsverksamhet.

Bolagsverket informerar inte om företrädaransvaret vid tiden för vår utredning. Representanter för domstolarna framhåller i våra intervjuer att det finns ett behov av att Bolagsverket skickar ut information om företrädaransvar till styrelseledamöter, exempelvis när styrelseledamöten registreras på Bolagsverket. Anledningen är att styrelseledamöter för ett bolag inte nödvändigtvis har någon kontakt med Skatteverket i ärenden som gäller det företag där de sitter i styrelsen.

5.3 Det behövs ytterligare insatser för att förbättra kännedomen om vad företrädaransvarets innebär

Som vi har konstaterat ovan finns information om företrädaransvaret, i sin mest basala form, på Skatteverkets webbplats. Denna information kan vem som helst ta del av. Men företagare behöver förstå att informationen är viktig och relevant för dem för att de ska söka upp den. Enligt olika organisationer som företräder näringslivet fokuserar företag med skatteskulder i normalfallet på att säkra sina intäkter, inte på att kontakta Skatteverket.

Skatteverket uppger i en intervju att de upplever att företrädarna ofta uppvisar en så kallad strutsmentalitet, vilket innebär att de hoppas att problemen ska försvinna av sig själva. Skatteverket vill gärna att företrädare för företag tar kontakt med myndigheten för att fråga om företrädaransvar, helst i ett tidigt skede innan skatten förfaller till betalning.

5.3.1 Enklare och mer anpassad information till företagare

För att skapa incitament för företagare att kontakta Skatteverket bedömer vi att företrädarna behöver

- känna till *betydelsen* av att söka mer information
- veta att det går att *kontakta* Skatteverket med frågor om företrädaransvaret
- förstå *varför* de ska kontakta Skatteverket.

Statskontoret bedömer att enskilda företrädare behöver ta del av den rättsliga vägledningen på Skatteverkets webbplats. De behöver också i viss mån ta del av domstolspraxis för att få tillräcklig information.

Men den rättsliga vägledningen på webbplatsen vänder sig i första hand till de som arbetar med rättsliga frågor.⁷⁰ Den information som riktas till företag är i huvudsak begriplig för personer utan juridisk kompetens, men vi anser att den inte ger fullständig information om bestämmelserna om företrädaransvar. I förvaltningslagen (1986:223) framgår att myndigheter ska sträva efter att uttrycka sig lättbegripligt i sin handläggning. Enligt Språkrådet innebär detta att information av olika slag ska vara anpassad till mottagarna.⁷¹ Statskontorets bedömer att det saknas tillräcklig information om företrädaransvaret som är anpassad till enskilda och företagare utan juridisk kompetens. Vi bedömer också att en bättre information och bättre digitala tjänster på Skatteverkets webbplats både kan stärka rättssäkerheten och öka förutsägbarheten om vad resultaten av handläggningen och domstolens hantering blir.

Skatteverket är den primära källan till information för företagare om deras skyldigheter när det gäller skatt. Därför är det viktigt att den information som finns på verkets webbplats är tydlig. Detta framhåller inte minst representanter för näringslivet i våra intervjuer och den uppfattningen bekräftas

⁷⁰ Skatteverket, Rättslig vägledning 2018 är nu publicerad, Pressmeddelande 2017-02-07.

⁷¹ Språkrådet (2014). *Myndigheternas skrivregler*, s. 11.

av enkätundersökningarna. I enkäten till medlemmar i Småföretagarnas riksförbund svarar 76 procent att de vänder sig till Skatteverket för information om bolaget betalningsskyldigheter när det gäller skatt. Frågan ställdes inte i enkäten till medlemmar i Svenskt Näringsliv.

5.4 Sammanfattande iakttagelser

Sammanfattningsvis finner Statskontoret att den rättsliga vägledningen som finns tillgänglig på Skatteverkets webbplats i första hand vänder sig till de som arbetar med rättsliga frågor. Den information som Skatteverket riktar till företag är i huvudsak begriplig för personer utan juridisk kompetens, men ger inte fullständig information om bestämmelserna om företrädaransvaret.

Statskontoret anser att det saknas tillräcklig information om företrädaransvaret som är anpassad till enskilda och företagare utan juridisk kompetens. Statskontoret bedömer att förbättrad information på Skatteverkets webbplats både kan stärka rättssäkerheten och öka förutsägbarheten om hur ärenden handläggs och hanteras i domstol.

6 Bestämmelsernas inverkan på villkoren för företagande

Statskontorets uppdrag innebär att vi ska analysera om bestämmelserna om befrielse och anstånd från skatterättsligt företrädaransvar kan påverka villkoren för att starta, driva och utveckla företag. Vi ska också analysera om bestämmelserna kan påverka riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.

6.1 Bestämmelserna om befrielse och anstånd utgör en liten del av reglerna om företag

De bestämmelser om befrielse och anstånd som vi ska analysera utgör en mycket liten del av de skatteregler och andra regler som sammantaget påverkar villkoren för företagande. Det skatterättsliga företrädaransvaret och vad det innebär är i sin helhet dessutom, som vi sett ovan, ganska okänt bland företagare.

Vi har undersökt hur bestämmelserna tillämpas och uppfattas i samband med konkurser för att analysera hur bestämmelserna om befrielse och anstånd påverkar riskerna att livskraftiga företag avvecklas i onödan.

Bestämmelserna påverkar villkoren för att starta, driva och utveckla företag mer indirekt. Därför gör vi en bedömning i flera steg av hur denna inverkan ser ut. Vi beskriver först hur det skatterättsliga företrädaransvaret i bred mening kan påverka dessa villkor på olika sätt. Därefter analyserar vi specifikt om bestämmelserna om befrielse och anstånd från företrädaransvar kan påverka villkoren.

6.2 Det finns en liten risk för att livskraftiga företag avvecklas i onödan

I vår genomgång av tillämpningen (se kapitel 4) bedömer vi att tillämpningen av bestämmelserna om anstånd sannolikt inte är för hård i förhållande

till de regler som gäller. Vi bedömer också att den medför en viss risk för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.

I enkäten till företagarna svarar 6 procent av respondenterna att de har varit med om att försätta sina företag i konkurs. Av denna grupp uppger nästan 40 procent att konkursen var en effekt av hur de bedömde risken med det skatterättsliga företrädaransvaret. Men vi vet inte om bestämmelserna om befrielse och anstånd spelade någon roll för dem. Vi vet inte heller om företagen som försattes i konkurs på grund av obetalda skatteskulder var livskraftiga i övrigt.

Slutligen vill vi också lyfta fram att det endast var ett litet antal som svarade i denna del av enkäten och att vi därför måste tolka resultatet mycket försiktigt. Men enkätresultatet pekar ändå i samma riktning som vår slutsats utifrån hur bestämmelserna tillämpas, det vill säga att det kan finnas en viss risk att livskraftiga företag avvecklas i onödan.

6.3 Inverkan på villkoren för att starta, driva och utveckla företag

Att starta och investera i ett företag innebär för den enskilde individen att axla en risk. Företrädaransvaret ökar risken genom att skatteskulder i ett bolag med en viss sannolikhet kan innebära ett personligt betalningsansvar för bolagets företrädare.

6.3.1 Risker påverkar viljan att investera

Riskerna kan vara betydande när det gäller att starta och särskilt att expandera företag genom skuldsättning. Undersökningen *Flash Eurobarometer Entrepreneurship Survey* visar att rädslan för konkurs är ett av de viktigaste skälen för individer att inte starta ett eget företag.⁷² Detta bekräftas exempelvis av Myndigheten för tillväxtpolitiska utvärderingar och analyser, Tillväxtanalys, som finner att personer som överväger att starta och arbeta i

⁷² Tillväxtanalys (2015). *Sambanden mellan entreprenörskap och insolvensregler – en analys av internationella index och mått*. PM 2015:02.

företag med uttalad tillväxtvilja eller potential ofta väger in konsekvenserna av ett misslyckande i sina respektive beslut.⁷³

6.3.2 Risker kan försvåra extern rekrytering

Det kan också bli svårare att rekrytera exempelvis styrelseledamöter eller verkställande direktörer externt på grund av den personliga risk som företrädaransvaret medför. Effekten är sannolikt större för små bolag. De har ofta sämre likviditet och därmed en högre risk att inte klara av att betala in sin skatt.

Stora företag är bättre rustade att skydda sina företrädare mot risk. Jämfört med mindre bolag har större bolag bättre möjligheter att etablera rutiner för att betala in skatter och avgifter i tid. Dessutom finns så kallade ansvarsförsäkringar som täcker företrädaransvar. Dessa försäkringar är sannolikt mer ekonomiskt motiverade att teckna för styrelseledamöter och andra företrädare för stora bolag än för motsvarande företrädare för små bolag.

Det skatterättsliga företrädaransvaret kan, i viss mån, påverka företagens möjligheter att rekrytera medlemmar till sina styrelser något. Av de 70 personer som i de båda enkäterna anger att de haft problem med att rekrytera externa styrelseledamöter svarar 16 procent att risken för företrädaransvar är en bidragande orsak till svårigheterna. Endast 9 procent anger att företrädaransvaret är den enskilda faktorn, bland flera, som bidragit mest till svårigheterna att rekrytera externa ledamöter till styrelserna.

6.3.3 Företrädaransvaret kan ha en preventiv effekt

Lagstiftning som ökar riskerna att entreprenörer ska misslyckas ekonomiskt kan även ha positiva effekter på entreprenörsklimatet. En sådan effekt är att företagare tar mindre risker och att det medför högre incitament för entreprenörer att betala tillbaka skulder. I förlängningen kan det påverka företagens möjligheter att få tillgång till krediter.⁷⁴

⁷³ Ibid.

⁷⁴ SOU 2016:72, *Entreprenörskapsutredningen, Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet*.

6.3.4 Information om företrädaransvar är en förutsättning för att reglerna ska påverka företagandets villkor

En förutsättning för att reglerna om företrädaransvar ska påverka villkoren för att starta, driva och utveckla företag är att företrädarna känner till dem. Ju bättre kännedom om företrädaransvaret, desto mer kan reglernas utformning inverka på dessa faktorer.

6.3.5 Bestämmelserna om befrielse och anstånd påverkar knappast företagandets villkor

Som vi ser i genomgången ovan kan det skatterättsliga företrädaransvaret ge vissa effekter på villkoren för att starta, driva och utveckla företag. Men Statskontoret bedömer att företrädaransvarets regler har mycket svag koppling till hur bestämmelserna om befrielse och anstånd för företrädaransvaret ser ut. Vi drar därför slutsatsen att bestämmelserna om befrielse och anstånd har mycket marginell inverkan på villkoren för att starta, driva och utveckla företag.

6.4 Sammanfattande iakttagelser

Sammanfattningsvis finner Statskontoret att det kan finnas en viss, om än liten, risk för att livskraftiga företag avvecklas i onödan på grund av företrädaransvaret. Vidare finner vi att bestämmelserna om befrielse och anstånd endast marginellt påverkar villkoren för att starta, driva och utveckla företag.

Vi konstaterar samtidigt att bestämmelserna om befrielse och anstånd när det gäller företrädaransvar är en mycket liten del av de skatteregler och andra regler som sammantaget påverkar villkoren för företagande. Det skatterättsliga företrädaransvaret och vad det innebär är i sin helhet dessutom, som vi sett ovan, ganska okänt bland företagare.

7 Slutsatser och förslag

I detta kapitel redovisar vi vår samlade bedömning av bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd som är till fördel för det allmänna. Bedömningen bygger på de iakttagelser vi har redovisat i de tidigare kapitlen.

Vår undersökning visar att bestämmelserna om befrielse behöver bli tydligare och att Skatteverket behöver förbättra insynen i myndighetens ärendehantering och information om företrädaransvaret. Vi lämnar förslag till regeringen, Skatteverket och Bolagsverket för att möta detta behov. Vi ser inte motsvarande behov av att ändra bestämmelserna om anstånd och lämnar därför inga förslag om det. Men vi resonerar ändå avslutningsvis kring vissa alternativa handlingsvägar, om man ändå skulle vilja justera denna bestämmelse.

7.1 Tydliggör befrielsegrunderna i lagstiftningen

Ett problem som vi har identifierat är att det är otydligt vad som gäller som grunder för befrielse från företrädaransvar. Grunderna finns inte preciserade i lagstiftningen eller i dess förarbeten. Praxis på området är också ibland svår att förstå, även för Skatteverkets handläggare. Det är svårt för enskilda att veta hur deras ärenden kommer att behandlas jämfört med liknande ärenden av Skatteverket. Det beror på att både insyn i och uppföljning av Skatteverkets ärendehantering brister. Det är alltså svårt för enskilda att förutse hur Skatteverket kommer att bedöma deras fall. Statskontoret bedömer att det finns behov av förtydliganden inom området.

Dessa förtydliganden kan göras på olika sätt. Exempelvis kan Skatteverket förtydliga på sin webbplats vad som utgör befrielsegrunder. En lista med exempel på vad som kan vara en grund för befrielse skulle kunna ingå i Skatteverkets rättsliga vägledning. Enligt Skatteverket är en risk med sådana preciseringar att det skulle begränsa utvecklingen av praxis för området. Statskontoret bedömer att detta går att motverka genom att Skatteverket förtydligar att listan med befrielsegrunder enbart är exempel.

Befrielsegrunderna kan också förtydligas genom att precisera dem i lagstiftningen. Jurister förespråkar detta förslag i de intervjuer som vi har genomfört inom ramen för den här utredningen. En definition av befrielsegrunderna i lagstiftning skulle enligt dessa jurister stärka rättssäkerheten och öka förutsebarheten i processen när det gäller företrädaransvaret. Tillsammans med förbättrad information kan detta skapa större tydlighet för företrädarna för bolagen. Det finns exempel på hur preciserade befrielsegrunder skulle kunna se ut på annat håll i skatteförfarandelagen:

Exempel

51 kap 1 § SFL Befrielse från särskilda avgifter

1 § Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp.

Vid bedömningen ska det särskilt beaktas om

1. den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha
 - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,
 - b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena, eller
 - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,
2. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet. *Lag (2015:633).*

Men lagstiftningen bör även återspegla den flexibilitet som det praxisorienterade tillvägagångssättet ger i dag. Statskontoret föreslår därför att lagtexten ändras så att kravet på särskilda skäl tas bort. Kravet kan uppfattas som högt och därmed minska företrädarnas benägenhet att försöka bli befriade från företrädaransvaret.

Statskontoret avstår dock från att föreslå en precisering av tillämpningen av lagen eftersom det kräver särskild kompetens i skatterättsliga frågor. Vi föreslår istället att regeringen analyserar och tar ställning till hur tillämpningen av lagen kan preciseras på lämpligast sätt. Ett handlingsalternativ för regeringen är att ge Skatteverket i uppdrag att precisera innebörden av lagen, exempelvis genom att meddela föreskrifter. Om regeringen behöver ytterligare underlag inför beredningen, bör Skatteverket kunna ges i uppdrag att redovisa ett sådant till regeringen.

Statskontorets förslag

- Statskontoret föreslår att möjligheten att bevilja befrielse från företrädaransvar förtydligas enligt nedanstående (avsnitt 7.1.1).
- Statskontoret föreslår att regeringen, i den fortsatta beredningen av Statskontorets förslag, bör ta ställning hur tillämpningen av lagen kan preciseras på lämpligast sätt. Ett alternativ är att regeringen ger Skatteverket ett särskilt uppdrag att meddela föreskrifter eller att myndigheten preciserar innebörden av lagen på annat sätt som den anser ändamålsenligt.
- Statskontoret föreslår att regeringen, om den behöver ytterligare underlag inför beredningen, ger Skatteverket i särskilt uppdrag att redovisa ett sådant till regeringen.

7.1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Härigenom föreskrivs att 59 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska ha följande lydelse:

Nuvarande lydelse

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

Föreslagen lydelse

Om det finns skäl för det, får företräderen helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

7.2 Förbättra uppföljningen av Skatteverkets ärendehantering

Det kan vara svårt för den enskilde att förutse resultatet av Skatteverkets handläggning av ärenden om företrädaransvar. För närvarande saknas också systematisk uppföljning av Skatteverkets ärendehantering vilket i sin tur försämrar förutsättningarna för att tillämpa reglerna på ett enhetligt sätt. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det centralt att regelverket är förutsebart. Statskontoret anser att Skatteverket bör ansvara för uppföljningen eftersom ärenden om företrädaransvar omfattas av sekretess.

Statskontoret anser att Skatteverket bör vidta åtgärder för att förbättra sin ärendeuppföljning. Skatteverket kan utvidga och förbättra det befintliga ärendehanteringssystemet med analys- och uppföljningsmöjligheter. Därmed kan myndigheten skapa bättre förutsättningar för översyn av sin ärendehantering. Företrädare för Skatteverket är positiva till detta i intervjuer. En förbättrad ärendeuppföljning och möjligheten att följa upp de bedömningar som myndigheten gör kan i sin tur förbättra förutsebarheten i handläggningen så att den blir mer rättssäker och enhetlig mellan olika handläggare. Detta gör det även möjligt för utomstående aktörer som Riksrevisionen att granska Skatteverkets bedömningar och föreslå förbättringar i handläggningsprocessen.

Statskontorets förslag

- Statskontoret föreslår att Skatteverket förbättrar insynen i myndighetens ärendehantering genom att göra det möjligt att följa upp de bedömningar som myndigheten gör om befrielse från betalningsansvar.

7.3 Förbättra informationen om företrädaransvar

Företrädare för företag behöver lättillgänglig allmän information om vilka skyldigheter de har när det gäller företagets skatter. Den rättsliga vägledningen om företrädaransvar på Skatteverkets webbplats vänder sig i första hand till de som arbetar med rättsliga frågor. Den information som riktas till företag är i huvudsak begriplig för personer utan juridisk kompetens, men ger inte fullständig information om bestämmelserna om företrädaransvar. Statskontorets bedömer att det saknas tillräcklig information om

företrädaransvaret som är anpassad till enskilda och till företagare utan juridisk kompetens. En effektivare information kan stärka rättssäkerheten och öka förutsebarheten om vad resultaten av handläggningen och domstolens hantering blir.

Statskontoret bedömer också att det behövs riktad information till företag som hamnar i kris och riskerar att inte kunna betala sina skatteskulder. Det är avgörande att nå företag innan skatten förfaller för att de ska kunna undvika företrädaransvar. Den direkta information som Skatteverket skickar ut är därför en viktig källa till information till företag i kris.

Företag behöver också känna till sina handlingsmöjligheter när de väl hamnar i en krissituation. Två sådana handlingsmöjligheter är att beviljas anstånd och att ingå överenskommelse med Skatteverket. Information om dessa möjligheter är bristfällig både i den allmänna information som företrädare har att tillgå, och i den direkta information de mottar.

Vi anser att även andra aktörer än Skatteverket behöver informera om företrädaransvaret, såsom Bolagsverket. Det beror bland annat på att exempelvis styrelseledamöter i ett bolag inte nödvändigtvis har någon kontakt med Skatteverket i ärenden som gäller det företag de sitter i styrelse för.

Statskontoret anser att informationen om skatterättsligt företrädaransvar behöver förbättras inom en rad områden för att stärka rättssäkerheten, öka förutsebarheten och förbättra villkoren för företagande.

Statskontorets förslag

- Statskontoret föreslår att Skatteverket bör förenkla informationen om företrädaransvar på sin webbplats och anpassar den bättre till företagare. Informationen bör innehålla tydligare information om handlingsmöjligheterna för företrädare.
- Statskontoret föreslår att Skatteverkets direkta kommunikation till företrädare för företag som hamnat i kris och riskerar att inte kunna betala sina skatteskulder bör innehålla tydlig information om olika handlingsmöjligheter.
- Statskontoret föreslår att Skatteverket bör upprätta en lista med exempel på vad som utgör grund för befrielse och att denna lista bör ingå i myndighetens rättsliga vägledning.

- Statskontoret föreslår att Bolagsverket bör få ett särskilt ansvar att informera styrelseledamöter som är registrerade hos verket om företrädaransvaret.
- Statskontoret föreslår att Skatteverket bör, för att säkerställa att både juridiskt kunniga och företrädare tolkar informationen om bestämmelserna på samma sätt, engagera representanter för näringslivet (företagare) och handläggare på Skatteverkets kontor i arbetet med att ta fram information till företagare.

7.4 Bestämmelserna om anstånd behöver inte ändras

Ovanstående förslag syftar till att tydliggöra bestämmelserna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och informationen till företrädare, i delar som ingår i vårt regeringsuppdrag att utreda. När det gäller bestämmelserna om anstånd bedömer vi utifrån vår studie att de inte behöver ändras. Men vi ser en liten risk för att livskraftiga företag avvecklas i onödan på grund av reglerna för anstånd. Vi kan inte bedöma hur många företag som är tillräckligt livskraftiga för att överleva genom enbart ändrade regler för anstånd. Troligen rör det sig om ett mycket litet antal fall varje år.

Därför lämnar vi inga förslag om att förändra innehållet i bestämmelserna om anstånd. Men vi resonerar ändå avslutningsvis kring vissa alternativa handlingsvägar om regeringen ändå skulle vilja justera bestämmelsernas innehåll.

7.4.1 Två alternativ för att göra reglerna om anstånd mer generösa

Representanter för näringslivet efterfrågar i intervjuer generösare anståndsregler för att främja företagande. Skatteverket menar att borgenärsanståndet är av central betydelse för möjligheten att ge livskraftiga företag en chans att lösa en tillfällig ekonomisk kris och samtidigt få skydd mot företrädaransvaret. Samtidigt ska Skatteverket bedöma anstånd enligt lagstiftningen uteslutande ur ett fiskalt perspektiv. Med andra ord ska Skatteverket inte bedöma om företaget är livskraftigt eller inte, utan bara bedöma om skatteskulden troligen kommer att betalas av företagaren innan anståndstiden löper ut.

Det är teoretiskt möjligt att främja företagande med generösare anståndsregler genom att ta hänsyn till företags möjligheter att överleva. Men generösare anståndsregler skulle sannolikt också medföra att staten gör avkall på att driva in skatten i ärendet på kort sikt.

Om regeringen ändå skulle överväga att införa generösare anståndsregler måste regeringen beakta balansen mellan att förbättra förutsättningarna för företag som skulle lösa en tillfällig likviditetskris (men som inte beviljas anstånd i dag av Skatteverket) mot risken att staten inte får betalt för sina fordringar i samma utsträckning som i dagsläget. Dessutom behöver reglerna utformas med hänsyn till att bolag som begår ekonomisk brottslighet inte bör kunna få större möjligheter till anstånd. Det krävs sannolikt författningsändringar för att ändra reglerna för anstånd. Nedan beskriver vi två möjliga alternativ till generösare anståndsregler.

Anstånd kan beviljas i högre utsträckning

I dag beviljas omkring 20 procent av ansökningarna om anstånd. Då har Skatteverket bedömt att anståndet ur ett strikt fiskalt perspektiv är fördelaktigare än borgenärs- och indrivningsåtgärder. Detta motsvarar tolkningen av formuleringen ”till fördel för det allmänna”. Men Skatteverket kan också avslå en anståndsansökan som hänvisar till att vara till fördel för det allmänna, bland annat om myndigheten misstänker ekonomisk brottslighet.

En alternativ formulering i lagstiftningen skulle vara att anstånd beviljas om det ”inte är till nackdel för det allmänna”. Detta skulle leda till att Skatteverket får möjlighet att göra generösare bedömningar av anståndsansökningarna. Det beror på att handläggarna då skulle ansvara för att visa att ett anstånd skulle vara till direkt nackdel för det allmänna, snarare än att bedöma vad som är till fördel för det allmänna.

Förlängd tidsfrist efter passerat förfallodatum

Ett annat alternativ för att utöka möjligheterna att få anstånd med betalning är att Skatteverket inför en tidsfrist efter passerat förfallodatum. Ett företag skulle då få en viss tidsfrist att komma in med betalning när ett förfallodatum för skatt eller avgift passerats. En sådan tidsfrist skulle då kunna beviljas av Skatteverket ett begränsat antal gånger och förenas med vite eller ränta för att undvika att skapa incitament för företag att vid upprepade tillfällen låta skatter och avgifter förfalla (och därigenom använda skattemedel

som ett slags kredit). Ett sådant ”automatiskt” anstånd skulle sannolikt förbättra möjligheten för företag att rekrytera styrelseledamöter, och minska risken för att livskraftiga bolag går i konkurs. Möjligheten till en tidsfrist skulle kunna skapa handlingsutrymme efter att skattens betalningsdatum passerats och uppmärksamma företrädarna om företagets betalningssvårigheter. Därmed får företaget bättre möjligheter att kontakta Skatteverket och påbörja en dialog.

Referenser

Finansdepartementet (2003). *Företrädaransvar m.m.* (Regeringens proposition 2002/03: 128) Stockholm: Regeringskansliet.

Finansdepartementet (2015). *Uppdrag avseende det skatterättsliga företrädaransvaret*. Dnr. Fi2015/02473/S3 (delvis) Fi2015/04393/S3 (delvis).

Interpellation 2016/17:371 (2017). *Företrädaransvaret*. Av Larry Söder till Finansminister Magdalena Andersson.

Riksdagen, 2014, Motion 2014/15:2788. *Rättssäkerhet i skattefrågor för företagare*.

Näringsdepartementet (2016). *Entreprenörskap i det tjugoförsta århundradet*. (SOU 2016:72). Stockholm: Näringsdepartementet

Person Österman & Svernlöv (2013). *Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet?* Svenskt Näringsliv

SFS 1986:223. *Förvaltningslag*. Stockholm: Justitiedepartementet L6

SFS 2011:1244. *Skatteförfarandelag*. Stockholm: Finansdepartementet S3

SFS 2017:901. *Förvaltningsprocesslag*, Stockholm: Justitiedepartementet DOM.

Skatteutskottet (2015). *Skatteförfarande och folkbokföring* (2014/15:SkU20) Stockholm: Sveriges Riksdag.

Skatteverket (2018). *Begäran om information rörande information om företrädaransvar*, promemoria Dnr. 202 485475-17/113.

Skatteverket (2014). *Rättslig kvalitetsuppföljning av anstånd vid betalningsproblem, handläggningsanstånd samt höjd restföringsgräns*. (BES2014:16).

Skatteverket. *Befrielse från betalningsskyldighet*. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/326578.html#h-Foretradaren-har-gjort-vad-som-statt-i-hans-makt-for-att-ordna-upp-situationen> Hämtad: 2018-02-23.

Skatteverket. *Betalningsansvar för juridiska personer*. Tillgänglig:
<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/skatter/betalaochfati1lbaka/betalningsansvarforjuridiskapersoner.4.6f9866931215a607a4f80003631.html> Hämtad: 2018-02-14.

Skatteverket (2015). *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113.

Skatteverket. *Faktiska företrädare*. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.1/326573.html>. Hämtad: 2018-02-20.

Skatteverket. *Grov oaktsamhet*. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2017.7/326577.html> Hämtad: 2018-02-08

Skatteverket. *Faktisk företrädare*. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/326573.html> Hämtad: 2018-02-08

Skatteverket. *Företrädaransvar – Förfrågan och frågor – 17.0*. Bilaga till Skatteverket (2015). *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113.

Skatteverket (2014). *Företrädaransvar och betalningar, Analys 2014-03-06*. Bilaga till Skatteverket (2015). *Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och en del eller delvis befrielse från betalningsskyldighet*. Promemoria Dnr. 131 626246-15/113.

Skatteverket. *Handledning för företrädaransvar*. SKV 443 utgåva 4. Elanders Sverige AB.

Skatteverket. HFD, mål nr 3544-16 och 3574-16- Företrädaransvar. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/367812.html?date=2018-01-25>

Skatteverket. HDF 2013 ref 75. Fråga om det finns särskilda skäl att befria från företrädaransvar enligt skattebetalningslagen (I-III).

Skatteverket. HDF 2016 ref. 60. En likvidators betalningsskyldighet enligt reglerna om företrädaransvar har i visst fall satts ned med hänvisning till proportionalitetsprincipen.

Skatteverket. *Hinder mot företrädaransvar (Objektiva förutsättningar för företrädaransvar)*. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/326569.html#h-Objektiva-forutsattningar> Hämtad: 2018-02-14.

Skatteverket. *När kan det bli aktuellt med borgenärsanstånd?* Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/328034.html#h-Privatpersoner-kommer-i-princip-inte-ifraga-for-borgenarsanstand> Hämtad: 2018-02-06

Skatteverket: *Personligt betalningsansvar för juridiska personers skatteskulder* SKV 4890. Tillgänglig:
<https://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/blanketterbroschyrer/blanketter/info/4890.4.39f16f103821c58f680006776.html>

Skatteverket (2018). *Rättslig vägledning 2018 är nu publicerad*. Pressmeddelande. Tillgänglig:
<https://www.skatteverket.se/omoss/press/nyheter/2018/nyheter/rattsligvagledning2018arnupublicerad.5.4a4d586616058d860bcc2ae.html>

Skatteverket. *Rättslig vägledning om företagsrekonstruktion och konkurs*. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/326569.html> Hämtad: 2018-02-14.

Skatteverket. *Starta företag SKV 462*. Tillgänglig:
<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/sjalvservice/blanketterbroschyrer/broschyrer/info/462.4.39f16f103821c58f680007865.html>

Skatteverket. *Överenskommelse om företrädaransvar*. Tillgänglig:
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2016.1/326579.html#h-Vad-ar-en-overenskommelse> Hämtad: 2018-02-07

Simon-Almendal (2015), Skadestånd i stället för skatterättsligt företrädaransvar? Eller både och?, *SvSkT* 2015:5

Språkrådet (2014). *Myndigheternas skrivregler*. 8 upplagan. Språkrådet och Norstedts Juridik AB/Fritzes

Svenskt Näringsliv (2014). *Hemställan om lagändringar*. Stockholm: Finansdepartementet.

Svenskt Näringsliv (2014), *Skatterättsligt företrädaransvar – en fiskal gräddfil utan legitimitet?*

Tillväxtanalys (2015). *Sambanden mellan entreprenörskap och insolvensregler – en analys av internationella index och mått*. PM 2015:02

Wiberg (2017) *Straffa inte ut företagen som misslyckas*. Svenska Dagbladet. Publicerad 2017-04-07. Tillgänglig: <https://www.svd.se/straffa-inte-ut-foretagare-som-misslyckas> Hämtad: 2018-02-14.

Österman Persson (2017). *Företrädaransvar – kan det avskaffas?* Näringspolitiskt forum, Rapport 20

Rättsfall:

NJA 1971

NJA 1972

NJA 975

NJA 1993

Bilaga 1

Regeringsuppdraget



Regeringen

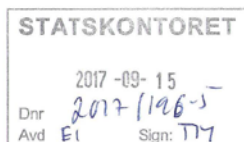
Regeringsbeslut

I 1

2017-09-07
Fi2015/02473/S3 (delvis)
Fi2015/04393/S3
Fi2017/03428/S3

Finansdepartementet

Statskontoret
Box 8110
104 20 Stockholm



Uppdrag avseende skatterättsligt företrädaransvar

Regeringens beslut

Regeringen uppdrar åt Statskontoret att se över bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244) om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och om anstånd som är till fördel för det allmänna och att analysera om tillämpningen av bestämmelserna har blivit för hård samt överväga behov av förändringar, i enlighet med vad som anges nedan under rubriken Närmare om uppdraget.

Uppdraget ska redovisas till Regeringskansliet (Finansdepartementet) senast den 31 maj 2018.

Kostnaden för utredningen beräknas till högst 700 000 kronor. Hälften av kostnaden ska belasta anslaget 1:1 *Skatterverk* under utgiftsområde 3.

Bakgrund

Vad är företrädaransvar?

När det gäller ansvaret för skulder som uppkommer i en verksamhet är utgångspunkten, i fråga om aktiebolag och vissa andra juridiska personer, att ansvaret endast åvilar den juridiska personen och att krav inte kan riktas mot ledningen för denna. Vissa undantag från detta föreskrivs bl.a. i aktiebolagslagen (2005:551). De undantag från ansvarsfriheten som föreskrivs där gäller alla slags skulder.

Vid sidan om detta finns det i 59 kap. 12–21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, bestämmelser om ett skatterättsligt ansvar för en juridisk persons skatte- och avgiftsskulder (företrädaransvar). Dessa bestämmelser innebär i korthet följande:

Telefonväxel: 08-405 10 00
Fax:
Webb: www.regeringen.se

Postadress: 103 33 Stockholm
Besöksadress: Jakobsgränd 24
E-post: fi.registrator@regeringskansliet.se

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

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

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

De grundläggande kriterierna för att någon ska kunna åläggas ett skatterättsligt företrädaransvar är alltså att en skatt eller en avgift inte har betalats senast på förfallodagen och att betalning har underlåtits uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket. Förvaltningsrätten och kammarrätten ska hålla muntlig förhandling i ett mål om företrädaransvar om företrädaren begär det. Företrädaren ska upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling.

Skatteverket får träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldighet, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt.

En företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

Anstånd som är till fördel för det allmänna

Om det kan antas vara till fördel för det allmänna, får Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift (63 kap. 23 § SFL). Ett anstånd anses vara till fördel för det allmänna om det främjar utsikterna för att skatten eller avgiften kommer att betalas. Anståndet ska alltså framstå som ett bättre alternativ än att låta fordringen gå till indrivning (prop. 2010/11:165 s. 566 f. och 1043 f.).

Riksdagens tillkännagivande

Riksdagen har i ett tillkännagivande begärt att regeringen snarast ska se över reglerna om företrädaransvar och om tillämpningen av bestämmelserna har

blivit för hård och om bestämmelserna bör ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan (bet. 2014/15:SkU20, rskr. 2014/15:169). Riksdagen har samtidigt avslagit en motion om att företrädaransvaret ska slopas eller att en särskild tidsfrist ska gälla innan ansvaret inträder.

Uppdrag till Skatteverket

Skatteverket fick den 17 september 2015 ett regeringsuppdrag avseende det skatterättsliga företrädaransvaret.

Skatteverket redovisade uppdraget i promemorian Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten, dnr 131 626246-15/113.

Av Skatteverkets redovisning framgår bl.a. att verket arbetar aktivt för att livskraftiga företag som har drabbats av en tillfällig likviditetskris ska ges en möjlighet att lösa likviditetskrisen utan att företaget försätts i konkurs eller att företrädaren riskerar företrädaransvar. Vidare anges att det nya anstånds-institutet i 63 kap. 23 § SFL har gett Skatteverket större möjligheter att hjälpa företag att lösa en likviditetskris och undvika att det uppkommer en situation som kan medföra företrädaransvar.

Beträffande hel eller delvis befrielse anför Skatteverket att i samband med att Skatteverket utreder förutsättningarna för företrädaransvar ska verket bl.a. utreda om det finns förutsättningar för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten för aktuella skatter och avgifter. Upptäcks det redan på utredningsstadiet att det finns skäl för hel befrielse inleds inte något ärende om företrädaransvar, alternativt avslutas ärendet om ett sådant har hunnit inledas. Om det visar sig finnas skäl för delvis befrielse undersöker Skatteverket möjligheten att träffa en överenskommelse om betalningsskyldigheten med företaget och företrädaren. Om det inte nås någon överenskommelse, ska Skatteverket beakta skälen för befrielse i ansökan om företrädaransvar.

En ansökan om företrädaransvar ska bara göras där handläggaren gör bedömningen att samtliga rekvisit för att döma ut företrädaransvar är uppfyllda. Det är enligt Skatteverket detta som avspeglas i den höga bifallsfrekvensen vid domstolarnas prövning och det utgör enligt Skatteverket en viktig motbild till den ibland framförda kritiken att företrädaransvaret skulle vara

nästintill strikt. Många företrädare för juridiska personer med skatteskulder blir aldrig föremål för företrädaransvar, eftersom Skatteverket sällar bort de ärenden där det finns tveksamheter.

Närmare om uppdraget

Statskontoret ska se över bestämmelserna i 59 kap. 15 § SFL om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar och i 63 kap. 23 § SFL om anstånd som är till fördel för det allmänna och analysera om tillämpningen av bestämmelserna har blivit för hård samt överväga behov av förändringar. Statskontoret ska bl.a.

- analysera om och på vilket sätt bestämmelserna kan ha någon inverkan på villkoren för att starta, driva och utveckla företag,
- analysera om och på vilket sätt bestämmelserna kan ha någon inverkan på riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan,
- analysera och redogöra för om det finns behov av att ändra bestämmelserna i syfte att stärka rättssäkerheten och öka förutsägbarheten samt förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan,
- analysera och redogöra för om det finns behov av ytterligare insatser för att förbättra kännedomen bland företagare om företrädaransvarets innebörd och i sådant fall vem som bör svara för dessa insatser, och
- om det behövs föreslå författningsändringar.

Statskontoret ska vid genomförandet av uppdraget beakta Skatteverkets redovisning av det ovan nämnda regeringsuppdraget.

Statskontoret ska vidare hålla Regeringskansliet (Finansdepartementet) informerat under uppdragets genomförande.

Det ligger inte i Statskontorets uppdrag att se över bestämmelserna om förutsättningar för företrädaransvar (59 kap. 12–14 §§ SFL), förfarandet (59 kap. 16–18 §§ SFL), överenskommelse om företrädaransvar (59 kap. 19 och 20 §§ SFL) eller regressrätt (59 kap. 21 § SFL). Det ligger inte heller i

Statskontorets uppdrag att överväga ett slopande av bestämmelserna om företrädaransvar.

Skälen för regeringens beslut

Skattepolitikens främsta syfte är att finansiera den gemensamma välfärden, olika samhällsfunktioner och andra offentliga utgifter. Skattepolitiken ska vid sidan om att säkra goda och stabila skatteintäkter även skapa förutsättningar för bl.a. en hållbar tillväxt och hög sysselsättning. Andra viktiga principer för ett legitimt skattesystem är att medborgare och företag har ett högt förtroende för skattesystemet, att skatter tas ut på ett rättssäkert sätt samt att reglerna är generella och tydliga (prop. 2014/15:100 s. 104 och 105).

Företrädaransvaret har stor betydelse för skatteintäkterna, både i form av vad som faktiskt betalas på grund av utdömt företrädaransvar och genom reglernas preventiva effekt. I genomsnitt har företrädaransvar dömts ut med cirka en halv miljard kronor per år under perioden 2009–2015, vilket dock inte är detsamma som att beloppet faktiskt betalas in till statskassan. Till de belopp som döms ut kommer betalningar på grund av överenskommelser om betalningsansvar mellan Skatteverket och företrädare. Företrädaransvaret är också av betydelse när det gäller att upprätthålla sund konkurrens på lika villkor i näringslivet och att bekämpa ekonomisk brottslighet.

Regeringen anser att det är viktigt att skapa så goda villkor som möjligt för att starta, driva och utveckla företag och att begränsa riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan.

Regeringen anser att Skatteverkets redogörelse i redovisningen av det ovan nämnda uppdraget utgör ett viktigt bidrag till förståelsen av hur företrädaransvaret tillämpas i praktiken. Samtidigt kan det inte uteslutas att företrädaransvaret i vissa avseenden kan ha verkningar som inte är önskade. Det finns mot den bakgrunden skäl att nu se över vissa bestämmelser i skatteförfarandelagen och analysera effekterna i vissa avseenden av reglernas utformning och tillämpning och överväga behov av förändringar.

På regeringens vägnar



Magdalena Andersson



Frank Walterson

Kopia till

Fi/SKA/S3
Fi/OFA/SFÖ

6 (6)