

Handledning för företrädaransvar



Fritzes

ett Wolters Kluwer-företag

106 47 Stockholm Tel 08-598 191 90 Fax 08-598 191 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32512-4
SKV 443 utgåva 4

Elanders Sverige AB

Förord

Denna handledning för företrädaransvar är en omarbetning av den tidigare handledningen SKV 443 utgåva 3, från 2005. Omarbetningen har gjorts bl.a. av den anledningen att Skatteverket fr.o.m. den 1 januari 2008, genom införandet av lagen om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, har fått en utökad behörighet att göra gällande företrädaransvar inte bara för obetalda skatter och avgifter utan också för andra debiterande myndigheters obetalda fordringar.

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket, men kan även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om området. Handledningen är också avsedd att användas vid utbildning inom verket.

I handledningen behandlas endast reglerna om företrädaransvar enligt 12 kap. 6–7 e §§ skattebetalningslagen. Således tas inte solidarisk betalningsskyldighet enligt bestämmelserna i aktiebolagslagen upp i denna handledning. Inte heller behandlas bolagsmäns solidariska ansvar för ett handelsbolags förpliktelser. För det senare hänvisas till Skatteverkets handledning för solidariskt ansvar i handelsbolag SKV 444 från 2006.

Handledningen innehåller i avsnitten 1–10 en redovisning av de materiella reglerna och praxis rörande företrädaransvar för obetalda skatter och avgifter enligt skattebetalningslagen. I avsnitten redovisas också Skatteverkets uppfattning i sådana frågor där rättsläget är oklart.

I ett nytt avsnitt 11 i handledningen ”Företrädaransvar och övriga debiterande myndigheter” lämnas en redovisning av rättsliga frågeställningar som kan uppkomma för de fall Skatteverket avser att göra gällande företrädaransvar för andra debiterande myndigheters obetalda fordringar. Verket har valt att i avsnittet i första hand koncentrera redovisningen till möjligheten att göra gällande ansvar för Tullverkets fordringar enligt tullagen med tillhörande EG lagstiftning.

Den rättsliga redovisningen i handledningen tar hänsyn till lagändringar och praxis fram till och med den 1 juli 2009.

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på

Skatteverkets webbplats på Internet, www.skatteverket.se. På webbsidan publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna i juni 2009

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord.....	3
Förkortningslista	11
1 Allmänt om företrädaransvar	15
1.1 Bakgrund	15
1.2 Företrädaransvar avseende övriga debiterande myndigheter	18
2 Företrädaransvar i skattebetalningslagen	21
2.1 Allmänt.....	21
2.2 Juridisk person och företrädare för sådan	21
2.2.1 Allmänt om företrädare	21
2.2.2 Legala företrädare för aktiebolag	22
2.2.3 Legala företrädare för andra juridiska personer	23
2.2.4 Faktisk företrädare	28
2.2.5 Förhållandet legal och faktisk företrädare.....	29
2.3 Företrädaransvar för underlåten betalning.....	30
2.3.1 Förfallodag.....	31
2.3.2 Skatter m.m. som inte har företrädaransvar knutet till ursprunglig förfallodag.....	34
2.3.3 Skatter som har påförts juridisk person med stöd av bestämmelser i 12 kap. SBL.....	35
2.3.4 Det subjektiva rekvisitet uppsåt eller grov oaktsamhet.....	37
2.3.5 Avvecklingsåtgärder	37
2.3.6 Företrädares möjlighet att undgå ansvar i övrigt.....	40
2.4 Företrädaransvar för den juridiska personens underlåtenhet att göra skatteavdrag för anställda.....	43
2.5 Mervärdesskatt.....	45
2.5.1 Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisats i skattedeklaration.....	45
2.5.2 Exempel	47
2.5.3 Återkrav av felaktigt utbetald mervärdesskatt efter särskild ansökan.....	50

6 Innehåll

2.6	Punktskatt.....	51
2.6.1	Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande punktskatt som redovisats i punktskattedeklaration	51
2.6.2	Återkrav av felaktigt utbetald punktskatt efter särskild ansökan	52
2.7	Företrädaransvaret är accessoriskt.....	52
2.7.1	Allmänt.....	52
2.7.2	Betydelsen av betalningsansånd.....	52
2.7.3	Särskilt om ackord.....	54
2.8	Befrielse helt eller delvis	55
2.9	Utlandsförhållanden	56
2.9.1	Utländsk företrädare.....	56
2.9.2	Utländsk juridisk person.....	57
2.9.3	Verkställighet utomlands av fordran på företrädaransvar	58
2.10	Regressrätt.....	59
3	Den underliggande skattefordran och skattekontot	61
3.1	Inledning	61
3.2	Skattekontot.....	61
3.2.1	Allmänt.....	61
3.2.2	Avstämning av skattekontot och överlämnande av skatt för indrivning	62
3.2.3	Spärrar på skattekontot.....	64
3.2.4	Krediteringar av restförda skattekontoskulder	65
3.2.5	Ränta på skattekontot	68
3.2.5.1	Ränteberäkning	68
3.2.5.2	Intäktsränta	69
3.2.5.3	Kostnadsränta	69
3.3	Debiteringar på skattekontot	69
3.3.1	Debiterad preliminär skatt.....	69
3.3.2	Skatt som ska redovisas i skattedeklaration	70
3.3.3	Slutlig skatt	72
3.3.4	Mervärdesskatt i självdeklaration.....	72
3.3.5	Punktskatt som ska redovisas i punktskattedeklaration.....	73
3.3.6	Punktskatt och mervärdesskatt som ska redovisas i särskild skattedeklaration	73
3.3.7	Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande ingående mervärdesskatt som redovisats i skattedeklaration.....	73
3.3.8	Återkrav av felaktigt utbetald mervärdesskatt efter särskild ansökan i deklaration.....	74
3.3.9	Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande punktskatt som redovisats i punktskattedeklaration	74
3.3.10	Återkrav av felaktigt utbetald punktskatt efter särskild ansökan	74
3.3.11	Skattetillägg och förseningsavgift.....	74

3.3.12	Skatt på trafikförsäkringspremie och trafikförsäkringsavgift.....	75
3.3.13	Anståndsavgift enligt lag (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i fall.....	75
3.3.14	Omprövning och efterbeskattning.....	75
3.3.15	Omprövningsbeslut som avser höjning av skatt.....	76
3.4	Krediteringar på skattekontot.....	76
3.4.1	Inbetalning.....	77
3.4.2	Överskjutande ingående mervärdesskatt.....	77
3.4.3	Återbetalning av punktskatt.....	77
3.4.4	Omprövningsbeslut om sänkning av skatt.....	77
3.4.5	Anstånd med betalning av skatt.....	78
3.5	Betalning av skatt på grund av företrädaransvar.....	79
4	Utredning om företrädaransvar.....	81
4.1	Inledning.....	81
4.2	Utredningsskyldigheten.....	82
4.3	Ett ärende för varje företrädare.....	83
4.4	Informationsinhämtning.....	84
4.5	Dokumentering.....	85
4.6	Partsinsyn och kommunikering.....	86
5	Överenskommelse om betalningsskyldigheten.....	89
5.1	Bakgrund.....	89
5.2	Överenskommelse – beskattningsbeslut.....	89
5.3	Olämpligt från allmän synpunkt.....	90
5.4	Den praktiska handläggningen.....	92
5.5	Överenskommelsens innehåll.....	95
5.6	Fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § första stycket SBL.....	96
5.7	Ej fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § andra stycket SBL.....	97
6	Processen.....	99
6.1	Inledning.....	99
6.2	Forum – behörig domstol.....	99
6.3	Ansökan.....	100
6.3.1	Hinder för ansökan.....	100
6.3.2	Ansökans innehåll.....	100
6.3.3	Komplettering av ansökan.....	102
6.3.4	Rätt till muntlig förhandling.....	102

6.4	Länsrättens handläggning	103
6.5	Talerätt för företrädaren beträffande det underliggande skattebeslutet	106
6.5.1	Företrädaren har samma rätt att överklaga som den juridiska personen ...	106
6.5.2	Behörighet för företrädaren att ansöka om anstånd för den juridiska personen	108
6.5.3	Företrädarens rätt att få riktigheten av den underliggande skattefordran prövad i företrädarmålet	108
6.6	Muntlig förhandling.....	109
6.6.1	Moderniserat rättegångsförfarande.....	109
6.6.2	Yrkande och grunder.....	110
6.6.3	Hörande av företrädaren.....	110
6.6.4	Bevisning	111
6.6.5	Pläderingen.....	112
6.7	Kostnader för företrädaren.....	113
6.8	Sekretessen i domstolen	114
6.9	Överklagande av domstols beslut om företrädaransvar.....	114
6.10	Inhibition.....	115
7	Betalningssäkring.....	117
7.1	Allmänt om betalningssäkring	117
7.2	Betalningssäkring mot företrädare när skatten är fastställd	119
7.3	Betalningssäkring mot företrädare och den juridiska personen när skatten inte är fastställd.....	122
7.4	Skadestånd	123
8	Sekretess.....	125
8.1	Allmänt.....	125
8.2	Sekretess i företrädaransvarsärenden.....	126
8.3	Partsinsyn	128
8.4	Överlämnande av information mellan Skatteverket och andra myndigheter	129
9	Preskription	131
10	Rättspraxis	135
10.1	Avgöranden meddelade av Högsta domstolen	135
10.1.1	Det objektiva rekvisitet	135

10.1.2	Det subjektiva rekvisitet.....	138
10.1.3	Hel eller delvis befrielse – ”jämkning”	141
10.2	Tillämpning av övergångsbestämmelserna vid införandet av SBL	147
10.3	Avgöranden meddelade av Regeringsrätten	147
11	Företrädaransvar och övriga debiterande myndigheter	151
11.1	Allmänt.....	151
11.2	Tullagstiftningen	152
11.2.1	Allmänt om tullagstiftningen	152
11.2.2	Import, tull m.m.	154
11.2.3	Tulltaxering	156
11.2.4	Betalning av tull och skatter vid import	156
11.2.5	Revision	158
11.2.6	Omprövning och överklagande av tullbeslut.....	158
11.3	Företrädaransvar för tull m.m.....	159
11.4	Utredning	161
11.5	Överenskommelse	162
11.6	Processen.....	162
11.7	Betalningssäkring	165
11.8	Sekretess.....	166
11.9	Preskription	167
	Skrivelser från Skatteverket rörande företrädaransvar	169
	Rättsfallsregister	171
	Sakregister	172

Förkortningslista

Myndighetsförkortningar

Göta HovR	Göta hovrätt i Jönköping
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten
HovR NN	Hovrätten för Nedre Norrland
HovR SoB	Hovrätten över Skåne och Blekinge
HovR VS	Hovrätten för Västra Sverige
HovR ÖN	Hovrätten för Övre Norrland
JK	Justitiekanslern
KFM	Kronofogdemyndigheten
KR	Kammarrätten
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRNSU	Kammarrätten i Sundsvall
LR	Länsrätten
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
Svea HovR	Svea hovrätt i Stockholm
TR	Tingsrätten

Författningsförkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BorgL	Lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter
BorgF	Förordningen (2007:789) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter
BtSL	Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter tullar och avgifter

12 Förkortningslista

EFL	Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar
ErsL	Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FrekL	Lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion
HBL	Lagen (1980:1102) om enkla bolag och handelsbolag
IndF	Indrivningsförordningen (1993:1229)
IndL	Lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KonkL	Konkurslagen (1987:672)
LAFD	Lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LUT	Lagen (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller pålaga
LÖHS	Lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
SBF	Skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SekrL	Sekretesslagen (1980:100)
SPL	Lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TVL	Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

UB	Utsökningsbalken
UF	Utsökningsförordningen (1981:981)
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
ÄB	Ärvdabalken
Övrigt	
AB	Aktiebolag
Dnr	Diarienummer
HB	Handelsbolag
KB	Kommanditbolag
KBR	Kontrollbalansräkning
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv I
Prop.	Proposition
RH	Rättsfall från hovrätterna
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SKD	Skattedeklaration
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning

1 Allmänt om företrädaransvar

1.1 Bakgrund

Tidigare reglering

Enligt de regler som gällde innan skattebetalningslagen (1997:483, SBL), trädde ikraft den 1 november 1997 kunde en företrädare enligt bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272, UBL), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL) och mervärdesskattelagen (1994:200, ML) bli betalningsansvarig tillsammans med den juridiska personen för skatter under bl.a. den förutsättningen att företrädaren underlåtit betalningen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Motsvarande bestämmelser infördes i den numera upphävda lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (punktskatterna regleras numera i SBL).

När den ursprungliga ansvarsbestämmelsen i 77 a § UBL infördes 1968 hänvisades i förarbetena till att straff för underlåtenhet att redovisa innehållen skatt enligt dåvarande 80 § 1 mom. andra stycket UBL inte kunde dömas ut om inte arbetsgivaren gjort sig skyldig till grov oaktsamhet. Därför ansågs att det ekonomiska ansvaret för företrädare borde begränsas till sådan fall där uppsåt eller grov oaktsamhet förelåg. Gränserna för och utformningen av regleringen av företrädarens betalningsskyldighet har således styrts av hur det straffrättsliga ansvaret reglerats i motsvarande fall.

Skadestånd

I samband med tillkomsten av 77 a § UBL diskuterades möjligheten att i lag införa skadeståndsskyldighet för den som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte fullgjort skyldigheten att redovisa innehållen skatt, se Uppbördsutredningens betänkande SOU 1965:23 s. 182 ff., jfr prop. 1967:130 s. 129 ff. Uppbördsutredningen ställde sig emellertid tveksam till att införa regler om skadeståndsskyldighet. Som skäl för denna ståndpunkt angavs bl.a. att ett belopp som utdömts i form av skadestånd i allmänhet omfattas av den allmänna preskriptionsregeln och att en fordran på skadestånd genom preskriptionsavbrott skulle kunna hållas vid liv hur länge som helst

medan fordran på den skattskyldige skulle preskriberas enligt bestämmelser i uppbördslagen. Företrädaren skulle då inte ha någon möjlighet att återfå beloppet av den skattskyldige. Vidare angavs att det när brottmålet handläggs ofta inte är möjligt att beräkna skadans storlek samt att det i många fall knappast kan göras gällande att någon skada uppstått. Det föreslogs därför i stället särskilda bestämmelser om företrädares ansvarighet, vilket förslag sedermera ledde till införandet av bestämmelserna i 77 a § UBL. Frågan om möjligheten att föra skadeståndstalan enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler avseende undandragen skatt har berörts även i senare lagstiftnings-sammanhang utan att sådan talan ansetts vara en framkomlig väg, se SOU 1983:23 s. 247 f. HD har i NJA 2003 s. 390 förklarat att den som dömts för skattebrott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207). HD anförde i domskälen att statens anspråk på att den som dömts för skattebrott i och för sig kan uppfattas som ett anspråk på ersättning enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer. Emellertid konstaterade HD att dagens regler om företrädaransvar uttömmande reglerar möjligheten att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige. Ett eventuellt införande av en möjlighet för staten att föra en skadeståndstalan av ifrågavarande slag förutsätter enligt HD ingående överväganden som bör ske inom ramen för ett lagstiftningsarbete. Efter HD-avgörandet hemställde Skatteverket 2006 hos regeringen om en ändring av skattebrottslagen som skulle göra det möjligt för staten att få skadestånd av den som dömts för skattebrott och annat brott. Dessutom har Skatteverket i ett ställningstagande 2008, dnr 131-264877-08/111 gjort den bedömningen att Skatteverket kan åberopa 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207) för att utkräva skadestånd av den som tillfogat Skatteverket förmögenhetsskada genom annat brott än skattebrott. Skatteförfarandeutredningen (Fi 2005:10) har i tilläggsdirektiv (dir. 2007:165) fått i uppdrag att utreda om det bör införas en möjlighet för staten att kräva skadestånd i de fall någon annan än den skattskyldige, normalt en juridisk person, tillskansat sig medel genom skattebrott. Utredningen har presenterat sitt förslag i SOU 2009:58.

**Objektiva termer
i stället för uppsåt
och grov
oaktsamhet**

I prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar m.m., föreslog regeringen bl.a. att straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt skulle avskaffas. Därmed försvann enligt departementschefen den koppling som dittills funnits mellan betalningsskyldighet för företrädare och

straffansvar och de motiv som styr utformningen av föreskrifterna om betalningsskyldighet i subjektivt hänseende gjorde sig inte längre gällande. För att tydliggöra och göra bestämmelserna lättare att tillämpa för såväl myndigheter som enskilda föreslogs i samma proposition att de subjektiva förutsättningarna, uppsåt eller grov oaktsamhet, skulle ersättas med förutsättningarna uttryckta i objektiva termer. Avsikten var dock inte att åstadkomma någon förändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet. Bestämmelserna i UBL, USAL och ML om betalningsansvar för företrädare för juridisk person fördes över till SBL och erhöll där en annorlunda konstruktion. Företrädaransvaret kom genom införandet av SBL att få betalningsskyldighet som huvudregel, men med möjlighet att undgå ansvar om det innan skatten skulle ha betalats hade vidtagits sådana åtgärder som krävdes för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Vissa omständigheter som tidigare beaktades vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten skulle emellertid i fortsättningen beaktas vid bedömningen om det fanns skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten. Avsikten var inte att åstadkomma någon förändring – än mindre någon skärpning – av förutsättningarna för betalningsskyldighet.

Företrädaransvaret erhöll genom införandet av SBL den 1 november 1997 en enhetlig utformning inom hela skatteområdet. Alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet omfattas av ansvaret, med något undantag, se vidare avsnitt 2.1. I fortsättningen används endast begreppet skatt för att beteckna både skatter och avgifter. Utvidgningen av ansvaret motiverades med att en olikformighet i regleringen skulle ge den skattskyldige ett faktiskt utrymme att till skada för det allmänna styra sina betalningar beroende på om en avgift omfattas av företrädaransvar eller inte.

I NJA 2000 s. 132 uppkom fråga om företrädare för juridisk person, med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § st. 2 RF, kunde åläggas betalningsansvar för skatter och avgifter som förfallit till betalning vid tidpunkter då SBL ännu inte trätt i kraft. Om en tillämpning av den nya lydelsen i SBL, där de subjektiva förutsättningarna uppsåt eller grov oaktsamhet, ersatts med förutsättningar uttryckta i objektiva termer, skulle leda till ett mer oförmånligt resultat än de tidigare bestämmelserna i UBL kunde bestämmelsen i SBL inte tillämpas med retroaktiv verkan. I fråga om den nya lydelsen kunde anses

innebära en skärpning uttalade HD bl.a. att det, trots att det i förarbetena uttalats att någon saklig ändring inte åsyftats, kunde tänkas att bestämmelsen i praktiken kunde komma att medföra att företrädare för juridiska personer blev betalnings-skyldiga i större utsträckning än tidigare. På grund av HD:s uttalande fann riksdagens skatteutskott att en analys av rättsläget borde göras mot bakgrund av att någon skärpning av betalningsansvaret inte varit avsikten, 1999/2000:SkU 24. Därefter gav regeringen en särskild utredare i uppdrag att bl.a. undersöka om reglerna i SBL angående företrädaransvar behövde formuleras om. Utredningens förslag, SOU 2002:8, innebar att 12 kap. 6 § skulle omformuleras så att det i lagtexten återinfördes subjektiva rekvisit för att företrädaren skulle kunna åläggas ett personligt betalningsansvar. I prop. 2002/03:128 s. 26 anfördes att eftersom utgångspunkten för översynen var att återställa tidigare rättsläge talade övervägande skäl för att återinföra rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet, i stället för de av utredningen föreslagna rekvisiten insett eller skäligen bort inse, SOU 2002:8 s. 77 ff.

Återinförandet av de subjektiva rekvisiten

Genom lag (2003:747) om ändring av skattebetalningslagen skedde en rad förändringar av reglerna om företrädaransvar den 1 januari 2004. De subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinfördes. Förfarandet flyttades från allmän domstol till förvaltningsdomstol. En lagstadgad möjlighet att överenskomma om betalningsskyldigheten infördes, 12 kap. 7 c § SBL. Företrädaren gavs egen talerätt i fråga om det underliggande beskattningsbeslutet mot den juridiska personen, 6 kap. 1 § femte stycket TL och 22 kap. 15 § SBL, med de begränsningar som anges i avsnitt 6.5.3.

1.2 Företrädaransvar avseende övriga debiterande myndigheter

Före den 1 januari 2008 var t.ex. Tullverket med stöd av bestämmelser i tullagen (2000:1281) som hänvisade till 12 kap. 6 SBL, behörig företrädare att föra talan om företrädaransvar för tullavgifter.

Skatteverket, statens borgenärsföreträdare

I och med att Skatteverket övertagit nästan samtliga s.k. borgenärsarbetsuppgifter från KFM den 1 januari 2008, se prop. 2006/07:99 och lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, BorgL, är situationen en annan. Skatteverket ska inte bara vara statens borgenärsföreträdare när det gäller skatter och avgifter utan även när det

gäller andra debiterande myndigheters obetalda fordringar. Ett undantag finns och det gäller statens fordringar som grundas på studiestödslagen (1973:349) eller studiestödslagen (1999:1395). Till BorgL finns en förordning, förordningen (2007:789) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, BorgF. Läs vidare i handledningen för borgenärsarbetet 2008, avsnitt 1.

Skatteverket har således när det gäller sådana fordringar som omfattas av BorgL, en generell behörighet att föra talan om s.k. tredjemansansvar, inklusive företrädaransvar. Detta innebär att tillämpningsområdet ytterst utgörs av statliga fordringar som vid verkställighet hos KFM handläggs som allmänt mål (se 1 § BorgL) samt vissa särskilt angivna icke statliga fordringar (se 2 § BorgF). Denna yttre ram blir ensamt styrande för myndighetens behörighet att göra gällande tredjemansansvar enligt allmänna civilrättsliga bestämmelser i t.ex. ABL, HBL, EFL m.m.

Beträffande företrädaransvar är läget något annorlunda, eftersom det här rör sig om ett särskilt ansvar i förhållande till staten. För att Skatteverket, som behörig företrädare enligt 8 § BorgL, ska kunna göra gällande företrädaransvar för andra debiterande myndigheters obetalda fordringar med stöd av 12 kap. SBL krävs att det i lag är särskilt föreskrivet att företrädaransvar enligt SBL får göras gällande. Det krävs således en hänvisning från respektive lag till 12 kap. SBL. Vilka dessa fordringar är, dvs. företrädaransvarets tillämpningsområde, framgår av avsnitt 11.

Skatteverkets utredningar om företrädaransvar

Skatteverket måste således numera, i sina utredningar om företrädaransvar, också beakta vilka andra debiterande myndigheters obetalda fordringar som ska ingå i ett ärende om företrädaransvar enligt SBL. Det kan gälla t.ex. obetalda fordringar som fastställs av Tullverket. Detta kräver effektiva samverkansrutiner mellan myndigheterna för att få information om fordringar och de närmare fakta som kan behöva inhämtas, såsom relevant ansvarstidpunkt samt eventuella kontakter mellan galdenären och beslutsmyndigheten. En mer utförlig beskrivning av företrädaransvar för andra statliga fordringar än skatt finns i avsnitt 11.

2 Företrädaransvar i skattebetalningslagen

2.1 Allmänt

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

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

2.2 Juridisk person och företrädare för sådan

2.2.1 Allmänt om företrädare

Objektivt rekvisit

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

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

2.2.2 Legala företrädare för aktiebolag

Aktiebolag, styrelse och VD

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

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

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

Makar, sambor

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

Förordnad förvaltare

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

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

Suppleant

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

Likvidator

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

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

2.2.3 Legala företrädare för andra juridiska personer

Konkursbo

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

Ekonomiska föreningar

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

lemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar.

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

Stiftelser

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

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

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

Ideella föreningar

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

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

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

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

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

Dödsbo

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

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

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

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

Handelsbolag

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

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

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

Ansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL

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

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

Kommanditbolag

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

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

Enkelt bolag

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

Ingen juridisk person

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

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

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

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

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

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

Representant

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

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

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

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

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

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

2.2.4 Faktisk företrädare

Faktisk makt-position och möjlighet att påverka förvaltningen

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

Betydande intresse och bestämmande inflytande

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

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

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

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

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

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

2.2.5 Förhållandet legal och faktisk företrädare

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

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

Makar, sambor

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

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

2.3 Företrädaransvar för underlåten betalning

12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL

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

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

2.3.1 Förfallodag

Objektivt rekvisit

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

Ursprunglig förfalldag

Skatte- eller punktdeklaration

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

Felaktigt betecknats som mervärdesskatt

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

Ändring hänförd till sista redovisningsperioden

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

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

Flera förfallodagar samma period

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

Tremånaders redovisning av mervärdesskatt

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

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

Omrövningsbeslut

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

Ändring av mervärdesskatte-redovisningen

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

Slutlig skatt

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

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

**Omprövnings-
beslut**

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

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

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

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

**Skattetillägg,
förseningsavgift
och kontrollavgift**

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

**Debiterad
preliminär skatt**

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

Anstånd i vissa fall

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

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

Anståndsavgift

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

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

12 kap. 3 § SBL

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

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

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

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

**Ansvar enligt
12:8 a § SBL**

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

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

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

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

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

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

2.3.4 Det subjektiva rekvisitet uppsåt eller grov oaktsamhet

Subjektiva rekvisitet

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

Uppsåt

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

Grov oaktsamhet

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

2.3.5 Avvecklingsåtgärder

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

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

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

Konkurs

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

Företagsrekonstruktion

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

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

Betalningsinställelse

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

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

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

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

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

Exempel 1

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

Exempel 2

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

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

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

Sena betalningar till Skatteverket

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

2.3.6 Företrädares möjlighet att undgå ansvar i övrigt

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

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

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

Anledning att räkna med att skatten skulle betalas i rätt tid

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

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

Graden av inflytande

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

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

Skälig anledning att underlåta att betala skatten

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

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

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

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

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

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

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

12 kap. 6 § första stycket första meningen SBL

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

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

Svarta löner

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

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

**Svårbedömd
skattefråga**

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

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

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

2.5 Mervärdesskatt

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

12 kap. 6 a § SBL

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

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

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

Subjektiva rekvisitet

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

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

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

Företrädarens möjligheter att exculpera sig

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

2.5.2 Exempel Se rättelseavsnitt för 2.5.2

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

Exempel 1

Skattedecklaration för mars

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

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	0
Att betala	100 000

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

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

Exempel 2

Skattedeklaration för mars

~~Utgående mervärdesskatt 100 000 (oriktig uppgift 30 000)~~

~~Ingående mervärdesskatt 150 000~~

~~Att återfå 50 000~~

Omprövningsbeslut i juni

~~Utgående mervärdesskatt 130 000~~

~~Ingående mervärdesskatt 150 000~~

~~Att återfå 20 000~~

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

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

Exempel 3

Skattedeklaration för mars

~~Utgående mervärdesskatt 100 000~~

~~Ingående mervärdesskatt 130 000 (oriktig uppgift 50 000)~~

~~Att återfå 30 000~~

Omrövningsbeslut i juni

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

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

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

Exempel 4

Skattedeklaration för mars

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

Omrövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	0
Att betala	100 000

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

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

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

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

2.5.3 Återkrav av felaktigt utbetald mervärdesskatt efter särskild ansökan

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

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

2.6 Punktskatt

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

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

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

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

2.6.2 Återkrav av felaktigt utbetald punktskatt efter särskild ansökan

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

2.7 Företrädaransvaret är accessoriskt

2.7.1 Allmänt

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

2.7.2 Betydelsen av betalningsanstånd

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

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

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

**Anståndsbeslut
senast på den
relevanta
förfallodagen**

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

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

**Anståndsbeslut
efter den relevanta
förfallodagen**

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

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

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

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

Ansökan före den relevanta förfalldagen

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

Bevisvärde beträffande det subjektiva rekvisitet

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

2.7.3 Särskilt om ackord

Underhandsackord

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

Offentligt ackord

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

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

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

2.8 Befrielse helt eller delvis

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

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

En utförlig genomgång av rättspraxis finns i avsnitt 10.

**Överskjutande
ingående mer-
värdesskatt/
befrielse**

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

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

2.9 Utlandsförhållanden

2.9.1 Utländsk företrädare

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

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

2.9.2 Utländsk juridisk person

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

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

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

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

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

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

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

2.9.3 Verkställighet utomlands av fordran på företrädaransvar

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

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

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

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

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

2.10 Regressrätt

Företrädares regressrätt mot juridisk person

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

Regressrätt mellan företrädare

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

3 Den underliggande skattefordran och skattekontot

3.1 Inledning

I princip kan alla obetalda skatter och avgifter enligt SBL bli föremål för företrädaransvar. Vid införandet av SBL från och med inkomståret 1998 infördes ett skattekontosystem, vilket innebar att för alla skattskyldiga ska finnas ett skattekonto, 3 kap. 5 § första stycket SBL. På skattekontot ska Skatteverket löpande bokföra debiterade skatter. På kontot registreras också varje betalning skattskyldig gör. För de flesta personer som bedriver näringsverksamhet förekommer debitering och/eller skatteredovisning varje månad på skattekontot.

När det gäller betalningsansvar enligt 12 kap. SBL används en särskild teknisk rutin i skattekontosystemet för att fastställa ansvaret.

3.2 Skattekontot

3.2.1 Allmänt

Avräkningskonto

Ett skattekonto fungerar som ett avräkningskonto mellan den skattskyldige och staten avseende de flesta skatter och avgifter. Skattekontot saknar normalt avräkningsordning. En inbetalning eller annan kreditering på kontot avser inte en viss skatt utan avräknas vid respektive månadsavstämning mot periodens samlade debiteringar och mot ett eventuellt ingående underskott. Resultatet blir ett underskott eller ett överskott för månaden. Detta innebär att det kan vara svårt att konstatera om en viss skatt är betald. Bestämmelserna om företrädaransvar förutsätter dock att man kan avgöra om ett visst skattebelopp är obetalt efter förfallodagen.

Skattekontot är i praktiken tredelat. En del består av registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos Skatteverket och saldot för dessa (SKV-delen av skattekontot). En andra del består av de belopp som lämnats för indrivning samt registrerade belopp som hänför sig till transaktioner hos KFM och

saldot för dessa (KFM-delen av skattekontot). Den tredje delen består av det totala saldot för skatte- och kronofogdedelarna.

3.2.2 Avstämning av skattekontot och överlämnande av skatt för indrivning

Skatteverket ska stämma av inbetalda och andra tillgodoförda belopp mot påförda belopp som registrerats under perioden och beräkna ränta varje månad som det har skett debiteringar eller krediteringar på kontot. Det görs dock ingen avstämning om det endast skett en inbetalning eller påförts ränta. Avstämning ska normalt ske minst en gång varje år dvs. det ska åtminstone ske en årsavstämning i samband med debiteringen av slutlig skatt.

Ett underskott är alltid hänförligt till en viss månadsavstämning. När avstämningen har gjorts är samtliga poster som finns på kontot vid månadsavstämningen inklusive saldot på kontot ”låsta”.

Tidigare perioder ändras inte

Saldot på skattekontot, SKV-delen av kontot, ”låses” vid varje månadsavstämning. Ett underskott eller överskott för en tidigare period kan inte ändras. Det gäller även om man finner att någon av de poster som ingår skulle ha varit högre eller lägre eller inte ha funnits med alls. Varje skattekontounderskott som överlämnas till KFM för indrivning ses som en separat skuld. Tanken är att KFM inte ska behöva ta hänsyn till vilka skattebelopp som ingår i skuldposten vid indrivningen. Detta medför komplikationer när en skatt ändras genom ett omprövningsbeslut eller det ges anstånd med betalning. Ändringarna registreras på skattekontot som debiterings- eller krediteringsposter när beslut har fattats. Höjs ett belopp debiteras kontot ändringsbeloppet på förfallodagen, som normalt inträffar drygt trettio dagar efter beslutsdagen. Sänks ett belopp krediteras kontot ändringsbeloppet på beslutsdagen. Beloppen möter de debiteringar och krediteringar som finns på kontot under den aktuella perioden. Det ursprungliga skattekontounderskott, som den tidigare beslutade skatten ingick i, kvarstår oförändrat. Har obetald skatt satts ner kan dock inget företrädaransvar komma ifråga för denna del av underskottet.

Kontoutdrag och betalningsuppmaning

Av Skatteverkets föreskrifter SKVFS 2008:6 framgår att från och med oktober 2008 ska ett kontoutdrag skickas till den skattskyldige när

- en betalningsuppmaning framställs,

- ett grundläggande beslut om slutlig skatt bokförs på skattekontot,
- en återbetalning görs vid en månadsavstämning,
- ett obetalt skattebelopp överlämnas till KFM för indrivning,
- ett belopp har använts för avräkning mot den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld, samt
- 18 månader har gått från när ett kontoutdrag senast skickades ut.

För att kontoutdrag ska skickas ut fordras att saldot på skattekontot, dvs. över- eller underskottet, överstiger 99 kr.

Om avstämningen av kontot utvisar överskott, framgår det av kontoutdraget vilket belopp som kommer att utbetalas.

**Betalnings-
uppmaning/
betalningskrav**

Visar avstämningen av kontot i stället på ett underskott följer med kontoutdraget en betalningsuppmaning. Om underskottet uppgår till ett visst belopp bifogas, i stället för en betalningsuppmaning, ett meddelande till kontoutdraget, ett s.k. betalningskrav. Av detta framgår att underskottet kommer att överlämnas till KFM för indrivning i samband med nästa månadsavstämning, om inte såväl föregående periods ingående underskott som innevarande periods debiteringar betalas jämte ränta.

Indrivning

Skatteverket ska löpande överlämna obetalda fordringar för indrivning till KFM (restföring). Med begreppet restföra avses att Skatteverket överlämnar ansvaret till KFM för att den med stöd av reglerna i UB ska utverka betalning via i första hand exekutiva åtgärder. Skyldigheten att begära indrivning gäller även om skatten är föremål för omprövning eller överklagande, 23 kap. 7 § SBL. Har Skatteverket beviljat anstånd med betalning av skatten eller avgiften får dock indrivning inte ske, 17 kap. 10 § SBL. I 20 kap. 1 § SBL regleras när en fordran ska överlämnas för indrivning.

**Beloppsgräns
10 000 kr**

Två beloppsgränser är normalt avgörande för om en fordran ska lämnas till KFM för indrivning eller inte. För skattskyldiga som ska lämna skattedeklaration eller som har en F-skattsedel gäller att begäran om indrivning ska ske om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kr. Detta gäller även den som ska lämna en skattedeklaration för ett helt beskattningsår.

**Beloppsgräns
500 kr**

I fråga om andra skattskyldiga gäller att det obetalda beloppet ska uppgå till minst 500 kr.

**Avvakta med
indrivning**

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avvakta med att begära indrivning. När Skatteverket enligt reglerna i SBL avvaktar med att begära indrivning (restföra) innebär detta rent tekniskt att beloppsgränsen för när överlämnande av skattekontounderskott ska ske höjs. Läs vidare i Handledningen för skattebetalning 2008, avsnitt 22.3. Det bör noteras att ett beslut om höjd restföringsgräns inte påverkar förutsättningarna för företrädaransvar.

Snabbrestföring

Med ”snabbrestföring”, vilket som begrepp inte förekommer i lagtexten men väl i lagförarbetena, avses en skatteskuld som restförs före den tidpunkt då överlämnande för indrivning normalt ska ske. Snabbrestföring kan ske på två sätt, nämligen dels genom att indrivning begärs avseende belopp för vilka beloppsvillkoren för överlämnande inte är uppfyllda (20 kap. 2 §), dels genom att någon betalningsupplmaning inte skickas till den skattskyldige innan restföring sker (20 kap. 3 §). Läs vidare i handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 22.4.

Till KFM överlämnade belopp registreras i KFM:s utsköknings- och indrivningsdatabas, databasen. Varje nytt underskott som lämnas över till KFM för indrivning betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag. Varje underskott får således ett eget skulldnummer i databasen. De belopp som överlämnats för indrivning registreras i en särskild kolumn på skattekontot, KFM-delen av skattekontot.

**Nedsättning av
fordran som
överlämnats till
KFM**

Om det uppkommer överskott på skattekontot (SKV-delen av kontot) förs det över till KFM (KFM-delen av kontot) för att sätta ned den totala restförda skatteskulden. Hos KFM sker därvid normalt en avräkning mot den äldsta restförda skatteskulden, se 19 § lag om indrivning av statliga fordringar m.m. (1993:891), IndrL.

Verkställighet

Vid indrivning av skattekontoskulder får verkställighet ske enligt reglerna i UB, även om beslutet som föranlett indrivningsåtgärden inte har vunnit laga kraft, 23 kap. 8 § SBL. Medges anstånd med betalningen måste dock indrivningsåtgärderna upphöra.

3.2.3 Spärrar på skattekontot

En återbetalning av ett överskott på skattekontot sker antingen automatiskt eller efter skattskyldigs begäran. En återbetalning kan förhindras med stöd av bestämmelserna i 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL.

Egen spärr mot utbetalning

Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto på grund av den avstämning som föranleds av den årliga debiteringen av slutlig skatt, så återbetalas detta överskott automatiskt, dvs. även om den skattskyldige inte har begärt det. Detsamma gäller till den del ett överskott på skattekontot grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, ett beslut om punktskatt eller ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol.

En skattskyldig kan begära att sådana överskott som annars skulle betalas ut, ska ligga kvar på kontot för att möta kommande debiteringar, s.k. egen spärr.

Hinder mot återbetalning

Skatteverket prövar om det finns hinder för återbetalning innan utbetalning sker.

I samband med granskning och utredning

Det läggs en automatisk utbetalningsspärr för större överskjutande ingående mervärdesskattebelopp i samband med granskningen av skattedeklarationerna. Beloppet måste dock återbetalas senast vid utgången av månaden efter den månad då skattedeklarationen skulle ha lämnats. Om den inkommit senare gäller att återbetalningen ska göras senast vid utgången av månaden efter att deklarationen har kommit in, 49 § SBF. Bestämmelsen gäller också överskjutande punktskatt som krediterats skattekontot. När det gäller mervärdesskatt och punktskatt kan Skatteverket också besluta om spärr på grund av utredning enligt 50 § SBF.

Beloppet behövs för annan skattebetalning

Skatteverket kan besluta om återbetalningsspärrar enligt 18 kap. 7 § 4 och 5 SBL när det finns kommande skattebelopp att betala. Skatteverket kan t.ex. besluta om spärr på en företrädares skattekonto, om denne inte har följt en ingången överenskommelse och Skatteverket därför måste ansöka om företrädaransvar.

Att ett överskott är spärrat för återbetalning hindrar inte att det används för att möta den innevarande periodens debiteringar.

3.2.4 Krediteringar av restförda skattekontoskulder

Det finns ingen definitiv koppling mellan ursprunglig debitering av skatt på skattekontot och ett hos KFM restfört underskott. I databasen finns det skuldposter som är hänförliga till specifika underskott som uppkommit vid specifika avstämningstidpunkter. Det som restförts är generella skattekontoskulder vid respektive avstämningstidpunkt.

Nedsättning	Uppkommer ett överskott på skattekontot och det inte är spärrat, överförs det automatiskt till KFM, om det finns restförda skattekontoskulder.
Avräkning mot äldsta skuld	Avräkningsordningen hos KFM regleras i 19 § IndrL. Betalning av skulder som är föremål för indrivning hänförs enligt huvudregeln till den äldsta skulden först och därefter till övriga skulder i åldersordning. Avräkning sker i denna ordning oavsett om betalning har kommit in till KFM genom en inbetalning, genom indrivningsåtgärder eller genom att det överförs ett överskott från skattekontots SKV-del.
Skattebyte	Ett överskott på skattekontots SKV-del behöver inte innebära att det har skett betalningar. Alla krediteringar på skattekontot hanteras på samma sätt som en inbetalning. Överskottet kan bero på en nedsättning av en obetald skatt eller ett betalningsansstånd. Det har då inte skett någon skattebetalning. Överskottet föranleder en nedsättning av den äldsta skulden hos KFM medan de skulder som omfattas av betalningsansstånd eller har satts ned ingår i ”låsta” underskott för andra senare månader, s.k. skattebyte. Den totala skulden hos KFM blir dock densamma.

Exempel

Hos KFM finns sex skattekontounderskott restförda

Skuldpost	Restföringstidpunkt	Belopp
1	09-06-05	500 000 kr
2	09-07-03	500 000 kr
3	09-08-07	100 000 kr
4	09-09-04	100 000 kr
5	09-10-02	700 000 kr
6	09-11-05	<u>700 000 kr</u>
Totalt restförd skuld		2 600 000 kr

Skuldpost 1 och 2 avser underskott på grund av delvis obetald redovisad skatt och F-skatt med förfallodagar 12 april (avstämning 1 maj) respektive 12 maj (avstämning 5 juni). Skuldpost 3 och 4 avser underskott på grund av obetald F-skatt 12 juni (avstämning 3 juli) respektive 12 juli (avstämning 7 augusti). Skuldpost 5 avser skönsmässigt uppskattade skatter och avgifter i avsaknad av skattedeklaration som skulle ha redovisats

12 juni på 700 000 kr. Skatterna fastställdes genom omprövningsbeslut 10 juli med förfallodag 12 augusti (avstämning 4 september).

Eftersom den juridiska personen försätts i konkurs 1 augusti avregistreras F-skatten fr.o.m. augusti.

Skuldpost 6 avser skönmässigt uppskattade skatter och avgifter i avsaknad av skattedeklaration som skulle ha redovisats 12 juli med 700 000 kr. Skatterna fastställdes dock genom omprövningsbeslut 11 augusti med förfallodag 12 september (avstämning 2 oktober).

Efter begäran om omprövning fattar Skatteverket omprövningsbeslut som innebär att de skönmässigt uppskattade skatterna som ingår i skuldposterna 5 och 6 den 8 november sätts ned från 700 000 kr till 100 000 kr i enlighet med ingivna skattedekclarationer.

Vid avstämningstidpunkten den 4 december 2009 utvisar skattekontot ett överskott på 1 200 000 kr med anledning av nedsättningsbesluten. Detta överskott avräknas mot de restförda underskotten på följande sätt.

Skuldpost	Belopp	Kreditering	Återstår
1	500 000 kr	500 000 kr	0 kr
2	500 000 kr	500 000 kr	0 kr
3	100 000 kr	100 000 kr	0 kr
4	100 000 kr	100 000 kr	0 kr
5	700 000 kr	0 kr	700 000 kr
6	700 000 kr	0 kr	700 000 kr
Återstående skuld hos KFM			1 400 000 kr

Efter avräkningen hos KFM ser det ut som om skuldposterna som avser redovisade och debiterade skatter är fullt betalda medan de skuldposter som hänför sig till de skönmässigt fastställda numera nedsatta skatterna uppskattade skatterna kvarstår.

Betalningsansvaret på totalt 1 400 000 kr för företrädaren kvarstår och utredning måste göras för att ta ställning till vilka skatter som fortfarande är obetalda och när dessa förföll till betalning.

Belopp som ingår i de 1 400 000 kr är

Förfallodag	Obetalt belopp	Restföringstidpunkt
09-04-12	500 000 kr	09-06-05
09-05-12	500 000 kr	09-07-03
09-06-12	100 000 kr	09-08-07
09-06-12	100 000 kr	09-10-02
09-07-03	100 000 kr	09-09-04
09-07-03	100 000 kr	09-11-05

S:a obetalda skatter 1 400 000 kr
som alla har ursprunglig förfallodag före konkurs.

3.2.5 Ränta på skattekontot

I 19 kap. SBL finns bestämmelser om beräkning av kostnadsränta och intäktsränta på underskott respektive överskott på skattekontot. Det är inte de enskilda beskattningsbesluten som utgör grunden för ränteberäkningen utan den sammanlagda skatteskulden eller skattefordran som den skattskyldige har på skattekontot varje dag, 19 kap. 2 § SBL.

3.2.5.1 Ränteberäkning

Varje månadsavstämning

Vid varje kreditering eller debitering på skattekontot åsätts en ränteberäkningsdag som bestäms av ränteberäkningsreglerna. Ränteberäkning görs vid varje månadsavstämning. Detta medför en beräkning av ränta på ränta, dvs. en kapitalisering.

Ändrad ränteberäkning

Ränteberäkningen ändras om en skatt sänks, en skatt höjs och om anstånd medges eller upphör, 19 kap. 15 § SBL. Den ändras också om en inbetalning återfinns först efter den månadsavstämning till vilken inbetalningen hör. Ett belopp kan t.ex. ha bokförts på Skatteverkets konto utan att ha blivit registrerat på den skattskyldiges konto.

Korrigerad ränta

Den nya beräkningen resulterar i en korrigerad kostnads- eller intäktsränta, dvs. tidigare ränta avseende det aktuella skattebeloppet återläggs och ett nytt räntebelopp räknas fram med hänsyn till det nya beslutet. Det sker således en brutto-redovisning av räntan. I ränteberäkningssystemet läggs den ändrade skatten in på den ursprungliga förfallodagen. Systemet räknar sedan ut vilken kostnads- eller intäktsränta som skulle ha påförts varje dag fr.o.m. dagen efter den ursprungliga förfallodagen fram till den senaste månadsavstämningen.

Basränta Ränta ska beräknas med utgångspunkt från en basränta som motsvarar den räntesats som gäller för sexmånaders stats-skuldväxlar, 19 kap. 3 § SBL.

3.2.5.2 Intäktsränta

Ränte-beräkningsdag En inbetalning ränteberäknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar eller ett belopp annars tillgodoräknas, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 19.4.

3.2.5.3 Kostnadsränta

Kostnadsränta beräknas dag för dag på det underskott som finns på skattekontot. Den påförs varje månad, 19 kap. 10 § första stycket SBL.

Räntesatser Kostnadsränta tas ut i tre nivåer. Den låga kostnadsräntan är lika med basräntan. Mellanräntan är 125 % av basräntan dock, sedan den 1 juni 2009, lägst 1,25 % och den höga kostnadsräntan är basräntan plus 15 procentenheter.

Mellanränta påförs när debiterad preliminär skatt ska betalas efter den 17 januari taxeringsåret och beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret, 19 kap. 4 § SBL. Mellanränta utgår också på slutlig skatt, som inte påförts efter omprövning efter taxeringsperioden och beräknas från och med den 13 februari taxeringsåret, 19 kap. 5 § SBL.

Låg kostnadsränta påförs på belopp som omfattats av anstånd, 19 kap. 6 § SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 19.3.

3.3 Debiteringar på skattekontot

3.3.1 Debiterad preliminär skatt

Betalning av F- och SA-skatt F-skatt och särskild A-skatt förfaller normalt till betalning med lika belopp den 12 i varje månad under tiden februari inkomståret t.o.m. januari påföljande år. I januari är dock förfallodagen den 17. I augusti är förfallodagen för de flesta skattskyldiga den 17 men för de största företagen med ett mer-värdesskatteunderlag på över 40 miljoner kr för beskattningsåret är förfallodagen den 12, 16 kap. 5 § SBL.

Debitering Debiteringen beslutas av Skatteverket antingen enligt schablon eller på grund av ingiven preliminär självdeklaration och andra

tillgängliga uppgifter. Debiteringsbestämmelserna finns i 6 kap. SBL. Om det finns särskilda skäl kan debiteringen höjas eller påföras även efter inkomstårets utgång. Beslut om detta måste fattas senast den 30 juni året efter inkomståret, 11 kap. 3 § SBL. Debiteringen kan sänkas efter ansökan om ändrad beräkning av skatten. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 5.

3.3.2 Skatt som ska redovisas i skattedeklaration

En skattedeklaration ska lämnas för varje redovisningsperiod. Detta gäller utan undantag för den som ska redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration. Om arbetsgivare, som inte ska redovisa vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter i skattedeklaration för en viss redovisningsperiod, upplyser Skatteverket om detta, behöver någon deklaration inte lämnas för den perioden, 10 kap. 13 § SBL.

Mervärdesskatt som ska redovisas i en skattedeklaration ska vara inbetald på Skatteverkets särskilda konto senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket, 16 kap. 3 och 4 §§ SBL. Detsamma gäller för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och punktskatt. De största företagen med ett mervärdesskatteunderlag på över 40 miljoner kr ska dock betala avdragen skatt och arbetsgivaravgifter före deklarationstidpunkten.

I 10 kap. SBL anges vilka deklarationstidpunkter som gäller för olika kategorier skattskyldiga. Skatteverket får, om det finns särskilda skäl, bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration, 10 kap. 24 § SBL.

Beroende på storleken på den skattskyldiges beskattningsunderlag kan redovisningsperioden för mervärdesskatt variera, läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.3.

Beslut enligt deklaration

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen, 11 kap. 16 § SBL. Skatten debiteras skattekontot på respektive förfallodag.

Automatiskt nollbeslut

Om det inte har kommit in någon skattedeklaration anses skatterna fastställda till noll kr genom s.k. automatiska beslut. Även skatteavdrag anses fastställda till noll kr genom automatiskt beslut. Dessa beslut syns inte i skattekontot men är grundbeslut som normalt endast kan ändras genom omprövning. Registreras en skattedeklaration innan Skatteverket har meddelat ett omprövningsbeslut anses de redovisade beloppen

dock vara fastställda enligt skattedeklarationen, 11 kap. 18 § SBL. Förfallodagen är den ursprungliga förfallodagen då deklarationen skulle vara inkommen.

Skönsbeskattning

Beslut om skatt kan omprövas av Skatteverket. Vid en omprövning ska skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Saknas sådana får varje skatt som har bestämts till noll kronor, om inte omständigheterna talar för något annat, bestämmas till det högsta av de belopp som har bestämts vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Överväganden framställs automatiskt och om svar inte inkommer fastställs besluten genom automatisk databehandling, 28 § SBF. Omprövningsbesluten fattas tidigast i andra månaden efter den då deklaration skulle ha lämnats och debiteras kontot på den förfallodag (12 eller 26) som infaller 30 dagar efter beslutet. Den ursprungliga förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet är den dag då deklarationen skulle ha lämnats.

Det är inte ovanligt att schablonbesluten senare nedsätts genom en ny omprövning. Nedsättningsbeloppen krediteras i så fall skattekontot på beslutsdagen, se avsnitt 3.4.4. Trots att skatten är nedsatt kan tidigare månaders underskott kvarstå oförändrade. En företrädare kan dock inte bli betalningsskyldig för skatteskulder som inte finns.

Omprövningsbeslut som avser flera redovisningsperioder

Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig, 11 kap. 2 § första stycket SBL. Skatteverket får dock enligt andra stycket hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Detta gäller under förutsättning att beslutet avser mer än en redovisningsperiod och görs efter beskattningsårets utgång. En ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen, 11 kap. 2 § andra stycket SBL. Till dessa bestämmelser har knutits en specialregel om företrädaransvar, 12 kap. 6 § 3 stycket.

Belopp som i faktura felaktigt betecknats som mervärdesskatt

Fr.o.m. den 1 januari 2008 är den, som i en faktura eller liknande handling felaktigt betecknar ett belopp som mervärdesskatt, betalningsskyldig för beloppet. Ett sådant belopp, som inte utgör mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), likställs med skatt enligt SBL. Läs vidare i handledningen för mervärdesskatt 2008 avsnitt 17 s. 547 ff. Företrädaransvar är möjligt för sådana belopp.

3.3.3 Slutlig skatt

Mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration ingår i den slutliga skatten. Vilka skatter och avgifter som ingår i övrigt framgår av 11 kap. 9–10 §§ SBL.

Årlig avstämning	Sedan den slutliga skatten har bestämts ska Skatteverket göra en avstämning av skattekontot.
Avdrag och tillägg till den slutliga skatten	Innan årsavstämning görs ska Skatteverket enligt 11 kap. 14 § SBL göra avdrag från och tillägg till den slutliga skatten. Avdrag görs bl.a. för de preliminära skatter som har debiterats för inkomståret och eventuell avdragen skatt enligt kontrolluppgift. Tillägg görs bl.a. för skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen.
Besked om den slutliga skatten	Besked om den slutliga skatten skickas till den skattskyldige senast 15 december taxeringsåret, 11 kap. 15 §. Då meddelas resultatet av beräkningen enligt 11 kap. 14 § andra stycket SBL, dvs. skatt att betala eller skatt att återfå.
Debitering på förfallodagen	Den slutliga skatten och avdrags- och tilläggsposterna registreras på skattekontot på förfallodagen.
Betalning	Underskott av slutlig skatt enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen, 16 kap. 6 § första stycket SBL. Det är denna tidpunkt som företrädaransvaret är knutet till enligt 12 kap. 6 § tredje stycket SBL.
Senaste tidpunkt för ursprunglig förfallodag	Skatteverket ska varje taxeringsår fatta taxeringsbeslut före utgången av november, 4 kap. 2 § taxeringslagen. Det grundläggande beslutet om den slutliga skatten fattas i samband med slutskatteuttaget. Tidpunkten för detta bestäms med hänsyn till att månadsavstämningen i december ska ske inom sådan tid att slutskattebeskedet kan skickas till de skattskyldiga senast den 15 december taxeringsåret. Detta innebär att förfallodagen för ett eventuellt underskott av slutlig skatt senast blir den 12 mars året efter taxeringsåret.

3.3.4 Mervärdesskatt i självdeklaration

Upp till en miljon	Mervärdesskatt ska redovisas i självdeklaration av den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlagen exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret sammanlagt beräknas uppgå till högst en miljon kronor. Det gäller för den som är skyldig att lämna självdeklaration och som inte är handelsbolag eller grupphuvudman, 10 kap. 31 § SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.9.
---------------------------	--

Ursprunglig förfallodag vid ändring i efterhand

Skatteverket kan i efterhand besluta om skatt för respektive kalendermånad om det framkommer att mervärdesskatt rätteligen skulle ha redovisats i skattedeklaration. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör redovisningstidpunkterna för skattedeklarationerna de ursprungliga förfallodagar som företrädaransvar ska knytas till enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL, se Skatteverkets skrivelse den 12 april 2005, dnr 130 199723-05/111.

3.3.5 Punktskatt som ska redovisas i punktskattedeklaration

Punktskatter är inordnade i skattekontosystemet enligt uppräkningsordning i 1 kap. 1 § andra stycket SBL. Vad som i SBL sägs om skattedeklarationer gäller, om inte något annat anges, även punktskattedeklarationer, 10 kap. 9 a § SBL. Samma redovisningstidpunkter gäller som för skattedeklaration, se avsnitt 3.3.2. Förfallodagen är den dag skatten ska ha redovisats, 16 kap. 4 § första stycket SBL.

Ursprunglig förfallodag

Redovisningstidpunkten är också den ursprungliga förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.11

3.3.6 Punktskatt och mervärdesskatt som ska redovisas i särskild skattedeklaration

Redovisningstidpunkt

Viss mervärdesskatt och vissa punktskatter ska redovisas i en särskild skattedeklaration, 10 kap. 32–32 c §§ SBL. Det gäller skatter som inte har bestämda redovisningsperioder. Redovisningstidpunkten varierar för olika punktskatter, från senast vid den skattepliktiga händelsen upp till 35 dagar därefter.

Betalning

Förfallodagen är lika med redovisningsdagen, 16 kap. 4 § tredje stycket SBL.

Ursprunglig förfallodag

Det är denna tidpunkt som är den ursprungliga förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL. Läs mer i handledning för skattebetalning 2008, avsnitt 10.11.6.

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

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt likställs med en inbetalning av skatt och krediteras skattekontot. Om redovisningen visar sig vara felaktig ska det för högt tillgodoräknade beloppet återbetalas till Skatteverket. Beslut om detta

	fattas i ett omprövningsbeslut. Beloppet ska återbetalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen då också debiteringen görs på kontot.
12 kap. 6 a §	Om överskjutande ingående mervärdesskatt föranletts av oriktig uppgift är företrädaren betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 a § SBL.
Förfallodag för företrädaransvar	Företrädaransvaret är enligt denna bestämmelse knutet till tidpunkten då de oriktiga uppgifterna ingavs, se avsnitt 2.5.1. Ett problem är dock att omprövningsbeslutet kan avse såväl återbetalning av felaktigt tillgodoräknat överskjutande belopp som mervärdesskatt att betala för samma period. I sådana fall blir det två olika grunder för företrädaransvaret, se avsnitt 2.5.2.

3.3.8 Återkrav av felaktigt utbetald mervärdesskatt efter särskild ansökan i deklaration

Om mervärdesskatt återbetalas och det senare visar sig att återbetalningen var felaktig så kan Skatteverket fatta ett omprövningsbeslut, förutsatt att begäran om återbetalning har skett i en skattedeklaration, med stöd av 19 kap. 12 § ML som hänvisar till 21 kap. SBL. Se vidare avsnitt 2.5.3 första stycket.

3.3.9 Återkrav av felaktigt utbetald överskjutande punktskatt som redovisats i punktskattedeklaration

Ett beslut om att utbetala överskjutande punktskatt kan bli föremål för omprövning på samma sätt som för vad som gäller för mervärdesskatt. Se avsnitt 2.6.1.

3.3.10 Återkrav av felaktigt utbetald punktskatt efter särskild ansökan

Det kan förekomma att punktskatt återbetalas efter ansökan. Om den skattskyldige har ett skattekonto, krediteras beloppet på kontot. Visar sig beslutet om återbetalning vara felaktigt, omprövas det och kontot debiteras beloppet den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Det finns emellertid inte någon särskild bestämmelse om betalningsskyldighet för punktskattebelopp som återkrävs. Därför går det inte att föra talan om företrädaransvar, se avsnitt 2.6.2.

3.3.11 Skattetillägg och förseningsavgift

Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift, transporttillägg

och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift, transporttillägg eller ränta, 1 kap. 4 § första stycket 3 SBL.

Förfalldag

Skattetillägg och förseningsavgift som har bestämts genom omprövningsbeslut eller beslut om debiteringsåtgärd enligt 11 kap. 20 § SBL ska ha betalats senast den förfalldag som infaller närmast efter det att trettio dagar har gått från beslutsdagen. Fastställs dessa avgifter i samband med ett grundläggande beslut om slutlig skatt blir förfalldagen densamma som för den slutliga skatten, dvs. den förfalldag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. Det är till dessa förfalldagar som företrädaransvaret vad avser skattetillägg och förseningsavgift är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL., se Skatteverkets ställningstagande den 15 juni 2004, dnr 130 405300-04/113 och avsnitt 2.3.2.

3.3.12 Skatt på trafikförsäkringspremie och trafikförsäkringsavgift

Trafikförsäkringspremie

Den 1 juli 2007 infördes skatt på trafikförsäkringspremie och trafikförsäkringsavgift. Skattskyldig för skatt på trafikförsäkringspremie är försäkringsgivare som meddelar trafikförsäkring enligt trafikskadelagen (1975:1410). Skattebetalningslagen gäller för sådan skatt, se 1 kap. 1 § andra stycket 15 SBL. Läs mer i handledningen för skattebetalning 2008, avsnitt 3.1.2.

3.3.13 Anståndsavgift enligt lag (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i fall

Anståndsavgift

De skattskyldiga som beviljats anstånd enligt lag (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i fall ska utöver ränta betala en anståndsavgift. Denna avgift beräknas på beviljat anståndsbelopp och är 0.3 % per påbörjad kalendermånad från den ordinarie förfalldagen till och med månaden för den nya förfalldagen enligt anståndsbeslutet. Anståndsavgiften ska betalas senast den dag anståndet upphör.

3.3.14 Omprövning och efterbeskattning

Hos Skatteverket kan frågan om företrädaransvar aktualiseras i samband med att skattebelopp fastställs genom omprövning. När talan har väckts om företrädaransvar har företrädaren numera möjlighet att som part överklaga det skattebeslut som ligger till grund för betalningsskyldigheten, se avsnitt 6.5.1. Bestämmelserna om omprövning och överklagande är i huvudsak lika för alla slags skatter och avgifter.

3.3.15 Omprövningsbeslut som avser höjning av skatt

Enligt 16 kap. 6 § andra stycket SBL ska skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut normalt ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Denna förfallodag grundar inget företrädaransvar när det gäller slutlig skatt eller sådana skatter som har en ursprunglig förfallodag enligt vad som anges i 10 och 16 kap. SBL. Den företrädare som underlåter att betala skatt i enlighet med omprövningsbeslutet kan alltså inte bli personligt betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 § SBL om han inte var företrädare även på den ursprungliga förfallodagen.

3.4 Krediteringar på skattekontot

Kreditering sker på skattekontot

- när det skett en inbetalning,
- när överskjutande ingående mervärdesskatt eller återbetalning av punktskatt registrerats,
- när ett arbetsmarknadsstöd el dyl. tillgodoförts,
- när Skatteverket eller en domstol fattat ett beslut om sänkning av skatt eller har medgett anstånd med betalning,
- när ackord eller skuldsanering medges och
- vid beräkning av intäktsränta eller korrigering av kostnadsränta efter en redovisningsperiods utgång.

Ingen avräkningsordning

Inbetalningar och övriga krediteringar till skattekontot, SKV-delen av kontot, bokförs utan någon avräkningsordning mellan olika skatter och avgifter. Ett inbetalt belopp ska räknas av från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld oberoende av vad den skattskyldige begärt, 16 kap. 9 § SBL.

Alla krediteringar behandlas lika

Krediteringarna behandlas på samma sätt på skattekontot, oavsett om de innebär ett faktiskt tillgodoräknande eller avser en nedsättning av ett obetalat belopp eller beror på ett anstånd med betalning. De krediteringar som görs under en period möter i första hand de debiteringar som förfaller till betalning under samma period. Finns det därefter ett överskott möter det ett eventuellt ingående underskott från tidigare period. Finns det kvar ett överskott kan det spärras för kommande skattebetalningar, föras över till KFM eller återbetalas.

Den skattskyldige kan således inte bestämma att en inbetalning ska avse en viss bestämd skatt. Enda undantaget är om betalningen avser en skuld som inbetalaren är solidariskt betalningsskyldig för. Han kan då begära att beloppet ska avräknas mot den skulden, 16 kap. 10 § SBL.

3.4.1 Inbetalning

Inbetalning av skatt görs genom insättning på Skatteverkets särskilda bank- eller plusgirokonto för skatteinbetalningar. Skatten anses vara betald den dag då beloppet har bokförts på kontot, 16 kap. 3 § SBL.

Fasta förfallodagar

I SBL anges fasta förfallodagar då inbetalning av olika skatter ska finnas på Skatteverkets konto, 16 kap. 4–8 §§ SBL. Förfallodagarna är normalt den 12 (den 17 i januari och augusti) och den 26 i respektive månad.

Egna inbetalningar

En skattskyldig kan betala in obegränsade belopp för att möta framtida skatteskulder. För att belopp inte ska återbetalas kan det krävas en spärr, se avsnitt 3.2.3.

3.4.2 Överskjutande ingående mervärdesskatt

Likställs med betalning

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt jämföras med en inbetalning av skatt, 16 kap. 7 § SBL.

Omprövning av återbetalat belopp

En redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt kan ändras genom ett omprövningsbeslut. Blir det ytterligare överskjutande ingående mervärdesskatt krediteras höjningsbeloppet på skattekontot på beslutsdagen. Blir det överskjutande beloppet sänkt eller blir det mervärdesskatt att betala debiteras beloppet på skattekontot.

3.4.3 Återbetalning av punktskatt

Bestämmelser om återbetalning av punktskatt finns i flera olika punktskatteförfattningar. Återbetalning fastställs i beskattningsbeslut och krediteras den skattskyldiges skattekonto. Se avsnitt 2.6.1.

3.4.4 Omprövningsbeslut om sänkning av skatt

Krediteras på beslutsdagen

Ett omprövningsbeslut som innebär sänkning av tidigare fastställt skattebelopp behandlas som en inbetalning och krediteras normalt på skattekontot den dag beslutet fattas. Vid nästa månadsavstämning korrigeras räntan. Intäktsränta krediteras från och med dagen efter den ursprungliga förfallodagen. Gäller det slutlig skatt korrigeras räntan per den 13 februari taxeringsåret.

Ingen ändring av den ursprungliga debiteringen

Avser sänkningen ett beslut som ännu inte förfallit till betalning hamnar krediteringen i fältet bevakningstransaktioner och krediterar kontot samtidigt som det ursprungliga beslutet förfaller till betalning.

Nedsättningen medför inte någon ändring av den ursprungliga debiteringen på skattekontot. Finns det ett obetalt underskott som kan hänföras till perioden när debiteringen registrerades, måste sänkingsbeloppet avräknas innan företrädaransvar görs gällande. Det fanns ingen betalningsskyldighet för nedsättningsbeloppet på den ursprungliga förfallodagen.

Ett nedsättningsbeslut utjämnar skattekontot vid avstämningen efter att beslutet registreras på kontot. Det innebär att det hanteras på samma sätt som betalning av periodens debiteringar och av eventuellt ingående underskott. Detta sker även om det ursprungligen debiterade beloppet ingår i ett tidigare underskott som är obetalt. Nedsättningsbeslutet kan också skapa ett överskott på kontot. Detta överskott kan överföras till KFM för att nedsätta äldsta restförda skattekontounderskott.

3.4.5 Anstånd med betalning av skatt

Likställs med inbetalning

Ett beslut om anstånd med betalning av skatt enligt 17 kap. SBL behandlas på samma sätt som en betalning till skattekontot. Det belopp som anstånd har medgetts med krediteras kontot den dag beslut om anstånd fattas.

Om förfallodagen för det debiterade beloppet infaller inom samma månad som anståndsbeslutet krediteras, möter anståndsbeslutet debiteringen och saldot blir utjämnat. Sker anståndskrediteringen en eller flera månader före skattens förfallodag krediteras inte skattekontot, utan anståndet hamnar under bevakningstransaktioner i skattekontot jämte den ännu ej förfallna skatten. Anståndet krediterar kontot på förfallodagen. Detta innebär att anståndskrediteringen hålls samman med den skattedebitering som anståndet avser. Registreras anståndsbeslutet efter den månad då skatten förföll till betalning, krediteras skattekontot vid denna senare tidpunkt varvid det ursprungliga underskottet kvarstår oförändrat, trots att anstånd har medgetts. Krediteringen avräknas mot innevarande periods debiteringar och mot eventuellt ingående underskott på skattekontot. Anståndsbeslutet kan också medföra att det blir ett överskott på skattekontot vid nästa avstämning. Detta överskott överförs till KFM för att i första hand nedsätta det äldsta restförda skattekontounderskottet. Om det här efter kvarstår ett överskott på kontot så kan det vid behov spärras

för kommande betalning av annan skatt. Om det herefter kvarstår ett överskott kan den skattskyldige på begäran få det återbetalt. Nedsättningen hos KFM kan avse ett annat underskott än det vari skatten med anstånd ingår, s.k. skattebyte. Se vidare under avsnitt 3.2.4.

3.5 Betalning av skatt på grund av företrädaransvar

Belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt SBL likställs med skatt, 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL. Därmed gäller t.ex. SBL:s regler om ränta för dessa ansvarsbelopp. Betalning sker dock i särskild ordning.

Den som är betalningsskyldig för skatt på grund av företrädaransvar är likställd med skattskyldig, 1 kap. 4 § tredje stycket 9 SBL. Denna bestämmelse infördes den 1 januari 2004. Härigenom har det klargjorts att 17 kap. SBL om betalningsanstånd i sin helhet gäller vid företrädaransvar.

Betalning enligt överenskommelse

I en överenskommelse om betalningsskyldighet ska anges bl.a. det belopp som företrädarkaren ska betala och den tidpunkt eller de tidpunkter då betalning senast ska ske, 12 kap. 7 d § SBL. Parterna kan fritt bestämma t.ex. hur ränta ska beräknas. Belopp som har betalats av en företrädare för en juridisk person på grund av en överenskommelse ska registreras på den juridiska personens skattekonto, 3 kap. 5 § fjärde stycket SBL.

Om en överenskommelse upphör att gälla, ska belopp som företrädarkaren har betalat in till Skatteverket föras över till dennes skattekonto. Om företrädarkaren inte har ett skattekonto, får beloppet betalas ut direkt till denne, 18 kap. 4 a § SBL.

Skatteverket får spärra belopp för utbetalning från skattekontot om det kan komma att behövas för betalning av skatt som ännu inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas, 18 kap. 7 § första stycket 5 SBL. Har en överenskommelse förfallit och staten avser att väcka talan kan ett belopp motsvarande det kommande yrkandet spärras.

Betalning enligt dom

Även efter en dom på betalningsskyldighet ska en betalning föras till den juridiska personens skattekonto. Med anledning av domen fattar Skatteverket ett beslut om särskilda debiteringsåtgärder enligt 11 kap. 20 § SBL. Skatt som har bestämts genom debiteringsåtgärd ska vara betald senast på den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen.

Registrering av debiteringsåtgärderna sker på den juridiska personens skattekonto. Företrädarens skattekonto beläggs automatiskt med en spärr mot utbetalning som gäller så länge beloppet är obetalt.

På beloppet utgår alltid låg kostnadsränta, 19 kap. 7 § SBL.

En särskild avräkningsordning finns när en företrädare som har ett utdömt obetalt företrädaransvar gör en inbetalning, 16 kap. 10 § SBL. Företrädarens egna skulder krediteras i första hand, om han inte har begärt annat. Företrädaren anses ha begärt att inbetalningen ska räknas av från huvudbetalarens skatteskuld genom att använda det inbetalningskort som tillställts honom i samband med debiteringsbeslutet och som avser den juridiska personens skatteskuld.

4 Utredning om företrädaransvar

4.1 Inledning

Den utökade borgenärsroll som Skatteverket tillagts den 1 januari 2008 har betydelse för myndighetens utredningar om företrädaransvar på flera sätt. Behörigheten att göra gällande företrädaransvar har utökats till att omfatta nya fordringstyper, som inte hanteras inom skattekontosystemet (se avsnitt 11). Vidare har Skatteverkets möjlighet att vidta andra borgenärsåtgärder vid sidan om företrädaransvaret vidgats. Det är således numera vanligt att Skatteverket parallellt med företrädaransvarsutredningen initierar ett konkursärende mot den juridiska personen. Möjligheten att vidta flera samtida borgenärsåtgärder förutsätter att ärendehandläggningen bedrivs ur ett helhetsperspektiv. Detta i sin tur kräver att varje handläggare – med beaktande av sekretessreglerna – tillser att behövligt informationsutbyte sker såväl internt i förhållande till övrig borgenärs- och beskattningsverksamhet som externt i förhållande till främst KFM, andra debiterande myndigheter samt konkursförvaltare.

Företrädaransvar är en av de borgenärsåtgärder som nämns i BorgL (8 §). Skatteverkets skyldighet att utreda förutsättningarna för bl.a. denna åtgärd följer av 2 § BorgL. Där anges att Skatteverket ska ”göra den utredning om gäldenärens ekonomiska förhållanden som behövs för att lämplig åtgärd enligt denna lag skall kunna bestämmas”. Internt inom Skatteverket benämns en sådan utredning för *borgenärsutredning*.

Det ska påpekas att BorgL inte reglerar alla Skatteverkets åtgärder som borgenär och att begreppet borgenärsutredning omfattar inte bara utredningar enligt 2 § BorgL utan även används som en samlad beteckning för alla utredningar som görs i ärenden som handläggs i det särskilda ärendehanteringssystem som inrättats till stöd för Skatteverkets borgenärsarbete (Boris).

**Utredning om
företrädaransvar
= borgenärs-
utredning**

I Boris-systemet handläggas alla ärenden elektroniskt med hjälp av dokumentskanning. Till stöd för den praktiska handläggningen av bl.a. företrädaransvarsärenden finns en arbetsbeskrivning och en posthanteringsrutin. Det tekniska handhavandet i Boris behandlas i en användarhandledning.

De allmänna rättsliga förutsättningar som gäller för en borgenärsutredning, inklusive utredningar enligt 2 § BorgL, behandlas i Skatteverkets handledning för borgenärsarbetet (borgenärshandledningen), avsnitt 7. Utöver vad som anges där ska i detta avsnitt beröras sådant som mera specifikt kan vara av betydelse vid utredningar om företrädaransvar.

4.2 Utredningsskyldigheten

Domstolar och förvaltningsmyndigheter som fullgör uppgifter för det allmänna ska enligt 1 kap. 9 § RF beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saklighet och opartiskhet. Detta innebär att den handläggande myndigheten har en skyldighet – och därmed också en grundläggande befogenhet – att hämta in den utredning som kan anses behövlig i det enskilda ärendet. I taxeringsärenden kommer detta till direkt uttryck i 3 kap. 1 § TL, där det anges att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. I SBL och FL saknas motsvarande bestämmelse. Emellertid gäller generellt inom förvaltningsområdet att den handläggande myndigheten ansvarar för att ärendet blir tillräckligt utrett. Denna utredningsprincip benämns *officialprincipen*. Myndighetens utredningsskyldighet är särskilt påtaglig när myndigheten själv, såsom i företrädaransvarsärenden, tar initiativ till en åtgärd mot den enskilde. Visserligen har Skatteverket ingen befogenhet att ensidigt besluta om företrädaransvar utan måste, om inte överenskommelse träffas med företräddaren, begära fastställelse hos domstol. Detta har dock ingen betydelse för myndighetens utredningsansvar.

Officialprincipen innebär att Skatteverket ska klarlägga de omständigheter som talar såväl för som emot ett företrädaransvar, innan myndigheten ger in sin ansökan till domstol. Detsamma gäller inför en överenskommelse om betalningsskyldigheten. Myndigheten ska då på grundval av utredningen ha bedömt att såväl det objektiva som det subjektiva rekvisitet är uppfyllt. Även omständigheter som kan medföra befrielse enligt 12 kap. 6 b § SBL ska beaktas. Se även avsnitt 5.4 samt prop. 2002/03:128 s. 55 ff.

Officialprincipen

Skatteverket

Domstolen

För den beslutande myndigheten, dvs. domstolen, finns officialprincipen uttryckt i 8 § FPL, där det anges att rätten ska tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Domstolen som ska pröva frågan om företrädaransvar har alltså en egen utredningsskyldighet. Här skiljer sig förfarandet från processen i dispositiva tvistemål vid allmän domstol, där parterna kan sägas föfoga över tvisteföremålet i enlighet med förhandlingsprincipen. Domstolens utredningsskyldighet enligt 8 § FPL befriar dock inte den ansökande myndigheten från att utreda frågan. Eftersom mål om företrädaransvar utgör en tvåpartsprocess kommer parterna i praktiken att få stå för utredningen själva. Se även avsnitt 6.

4.3 Ett ärende för varje företrädare

Borgenärsutredningar mot juridiska personer kan initieras på olika sätt. Till grund för utredningen kan t.ex. ligga iakttagelser i samband med ett ärende om skattekontroll men det vanligaste är att den juridiska personen fångas upp i ett urvalssystem till följd av obetalda skatteskulder. När en utredning görs mot den juridiska personen enligt 2 § BorgL för att välja lämplig borgenärsåtgärd ingår i denna utredning att klargöra förutsättningarna för företrädaransvar.

I ärendehanteringshänseende är det viktigt att göra skillnad mellan den utredning som initialt görs mot den juridiska personen för att bedöma om det finns förutsättningar att gå vidare i företrädaransvarsfrågan och den utredning som behöver inhämtas i förhållande till den enskilde företrädaren för att bestämma om ansvar ska göras gällande mot denne. Som tidigare nämnts ska myndigheten självmant beakta alla omständigheter som talar för och emot ansvarigheten. Inte minst på grund av möjligheten till hel eller delvis befrielse vid särskilda skäl kan utredningen mot företrädaren, utöver rent ekonomiska fakta, komma att inrymma även uppgifter av mer personlig art, såsom sociala eller medicinska förhållanden. Det är därför viktigt att på ett tidigt stadium separera ärendehanteringen och tillse att den utredning som inhämtas om en företrädares ekonomiska och personliga förhållanden dokumenteras i ett eget ärende rörande denne. En sådan ärendeuppdelning motverkar att känsliga uppgifter får oönskad spridning.

4.4 Informationsinhämtning

Inom ramen för de allmänna utredningsprinciper som tidigare redovisats och som mer utförligt beskrivs i borgenärshandledningen, avsnitt 7.1.2, kan Skatteverket agera ganska fritt för att hämta in den information som behövs för att ta ställning till frågan om företrädaransvar. Självklart ska verket inte utreda mer än vad som är behövligt men heller inte dra sig för att gå utanför det vanliga utredningsschemat om informationen behövs och inhämtandet görs på ett sätt som inte ter sig olämpligt med hänsyn till allmänna etiska principer. Särskild försiktighet måste iakttas vid informationsinhämtning från tredje man, se borgenärshandledningen s. 166.

En särskild fråga som uppkommer vid utredningar om företrädaransvar är i vad mån de särskilda bestämmelserna i 14 kap. SBL om utredning i skatteärenden är tillämpliga. Att göra gällande ett företrädaransvar innebär visserligen handläggning av ett skatteärende enligt SBL men samtidigt skiljer sig hanteringen från andra SBL-ärenden genom att Skatteverket inte har möjlighet att fastställa företrädaransvaret genom eget ensidigt beslut. Bestämmelsen i 14 kap. 1 § första stycket SBL om skattskyldigs rätt att yttra sig innan ett ärende avgörs har således ingen relevans vid handläggningen av företrädaransvar, se avsnitt 4.6.

Tredjemansföreläggande

Vidare är det tveksamt om Skatteverket i ett företrädaransvarsärende har möjlighet att meddela s.k. tredjemansföreläggande enligt 14 kap. 4 § SBL. I bestämmelsen anges att sådant föreläggande får meddelas ”om kontrolluppgiften har betydelse för beskattning enligt denna lag”. Även om ordalydelsen inte direkt talar emot att bestämmelsen är tillämplig även vid utredningar om företrädaransvar måste det beaktas att tredjemansföreläggande utgör ett instrument i Skatteverkets kontrollverksamhet. Den aktuella bestämmelsen ersatte vissa tidigare bestämmelser i mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter (USAL). Enligt dessa bestämmelser kunde uppgifter inhämtas från tredje man för kontroll av näringsidkare respektive avgiftsskyldig. När bestämmelserna i ML och USAL sammanfördes i SBL infördes en motsvarande möjlighet att inhämta uppgifter från tredje man ”för kontroll av annan persons deklaration eller beskattning” (prop. 1996/97:100 s. 598). Även om företrädarkaren enligt SBL likställs med skattskyldig och företrädaransvarsbeloppet likställs med skatt (se 1 kap. 4 § SBL) är det

mycket osäkert om den utredning som inhämtas i ansvarsärendet kan ses som uppgifter för kontroll av beskattning, i den mening som avses i 14 kap. 4 § SBL.

Mot en tillämpning talar också den omständigheten att föreläggande uppenbarligen inte kan riktas direkt mot ställföreträdaren enligt 14 kap. 3 § SBL samt den omständigheten att 4 § talar om kontrolluppgift. Det är ju deklARATIONER som kontrolleras. Förelägganden ska därför inte användas vid informationsinhämtning vid utredning om företrädaransvar.

4.5 Dokumentering

Det är inte ovanligt att utredningen i ett borgenärsärende delvis utgörs av muntliga upplysningar, som inhämtats antingen internt inom myndigheten eller externt, vid samtal med parten eller annan. Undantagsvis kan det även tänkas att relevant information inhämtats genom egna iakttagelser, t.ex. vid ett företagsbesök.

Enligt 15 § FL ska anteckning ske av alla uppgifter som en myndighet får på annat sätt än genom en handling, om uppgifterna har betydelse för utgången i ärendet och ärendet avser myndighetsutövning mot enskild. Anteckningsskyldigheten fullgörs genom en tjänsteanteckning som dateras och under-tecknas. Det är inte nödvändigt att uppgifterna återges ordagrant utan det räcker med ett sammandrag. Vid externa samtal kan det vara praktiskt att anteckning görs direkt och att uppgifterna stäms av med uppgiftslämnaren innan samtalet avslutas.

Myndighets- utövning

För att ett ärende ska innebära myndighetsutövning krävs bl.a. att ärendehanteringens syftar till ett eget ensidigt beslut av den handläggande myndigheten. Någon sådan beslutanderätt har Skatteverket inte tillagts i fråga om företrädaransvar. Därför utgör hanteringen av företrädaransvarsärenden formellt sett ingen myndighetsutövning. Se mera härom i borgenärshandledningen, s 167.

Tjänste- anteckningar

Det förhållandet att företrädaransvarsärenden inte innefattar myndighetsutövning innebär att det inte föreligger någon uttrycklig skyldighet att göra tjänsteanteckningar enligt 15 § FL. Därmed inte sagt att anteckningar kan underlåtas. Det är allmänt sett av stor betydelse att dokumentation görs av alla omständigheter som är relevanta för beslutet om att göra gällande ett företrädaransvar (alternativt att underlåta vidare åtgärder). Ärendet/företrädaren kan i ett senare läge komma att

hanteras av någon annan handläggare och det måste då vara möjligt att förstå av handlingarna vad som föranlett det tidigare agerandet. I ett företrädaransvarsärende ska därför alltid betydelsefulla uppgifter dokumenteras.

I 4 kap. 3 § OSL finns en särskild bestämmelse om att en myndighet som i ett ärende använder sig av en upptagning för automatisk databehandling (ADB-upptagning) ska tillföra upptagningen till handlingarna i ärendet i läsbar form, om inte särskilda skäl föranleder annat. Denna bestämmelse gäller i alla slags förvaltningsärenden, oavsett om ärendet avser myndighetsutövning eller ej. Bestämmelsen har sin bakgrund i att innehållet i ADB-register ofta ändras över tiden. Det kan därför vara svårt och tidskrävande att i efterhand rekonstruera ett visst registerinnehåll. Inte minst gäller detta beträffande uppgifter som inhämtats externt. Är en viss registeruppgift av betydelse i ansvarsfrågan och är det oklart om uppgiften på ett enkelt sätt kan tas fram vid ett senare tillfälle ska därför uppgiften skrivas ut och (genom skanning) tillföras ansvarsärendet som en särskild handling.

4.6 Partsinsyn och kommunikering

En parts rätt att få del av utredningsmaterialet i ett förvaltningsärende behandlas i 16 och 17 §§ FL (partsinsyn respektive kommuniceringsskyldighet). Bestämmelserna är tillämpliga i ärenden som avser myndighetsutövning mot enskild. Partsinsynen och kommuniceringsskyldigheten gäller även för sekretessbelagda uppgifter, förutom när det är av synnerlig vikt att uppgifterna inte röjs för parten, 10 kap. 3 § OSL (se även avsnitt 8.3).

Partsinsyn

Enligt 16 § FL har en part rätt att på egen begäran få del av det material som finns i ärendet. Rätten till partsinsyn omfattar allt utredningsmaterial i ärendet, inklusive sådana handlingar som ännu inte nått det stadium i handläggningen att de är att anse som allmänna handlingar enligt 2 kap. TF (t.ex. tjänsteanteckning i ett icke avslutat ärende).

Eftersom företrädaransvarsärenden inte innefattar myndighetsutövning (se avsnitt 4.5) har parten heller ingen uttrycklig rätt till partsinsyn enligt 16 § FL. Därmed inte sagt att parten ska förvägras insyn. Vad som anges i 16 § FL är att se som en minimistandard till skydd för parten. Det finns alltså normalt sett ingen anledning att vägra företrädarkaren insyn i det egna

ärendet. Samma insyn bör ges som om 16 § FL varit tillämplig, med beaktande av den sekretess som undantagsvis kan göras gällande med stöd av 10 kap. 3 § OSL. Sammantaget innebär detta att företrädarkaren regelmässigt kan ges full insyn i utredningsmaterialet.

Det ska tilläggas att en part även kan begära att få ut handlingar med stöd av TF:s bestämmelser om rätten att ta del av allmänna handlingar. I vad mån en handling i ett ärende har karaktären av allmän handling får avgöras utifrån bestämmelserna i 2 kap. TF. Är handlingen allmän ska den normalt lämnas ut till parten, eftersom uppgifterna i handlingen som regel rör parten själv och sekretess till skydd för enskild i princip inte gäller i förhållande till denne, 12 kap. 1 § OSL. Huruvida en begäran från parten grundar sig på partsinsyn eller handlingsoffentlighet enligt TF får avgöras från fall till fall, med utgångspunkt från den framställning som gjorts.

Kommunicering

I 17 § FL återfinns den inom förvaltningsrätten allmänt gällande bestämmelsen om skyldighet för myndighet att vid myndighetsutövning kommunicera med part. I 14 kap. 1 § SBL återfinns en specialreglering vid avgörande av ärenden som handläggs enligt SBL. Bestämmelsen i SBL innehåller dels en kommunikationsregel som går längre än vad FL föreskriver, dels en hänvisning till 17 § FL.

Av 14 kap. 1 § första stycket SBL framgår att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan ett ärende avgörs, om det inte är onödigt. Innebörden är att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig över de skäl som ligger till grund för Skatteverkets tillänkta beslut. Eftersom Skatteverket inte beslutar om företrädaransvar har bestämmelsen dock ingen relevans vid handläggningen av sådana ärenden.

När uppgifter tillförts ett beskattningsärende genom någon annan än den skattskyldige själv, t.ex. vid informationsinhämtning från tredje man, är kommunikationsregeln i 17 § FL normalt sett tillämplig. Regeln innebär att den skattskyldige senast när utredningen slutförts ska underrättas om de uppgifter som tillförts hans ärende samt beredas tillfälle att yttra sig över uppgifterna. Som tidigare nämnts innefattar emellertid företrädaransvarärenden ingen myndighetsutövning från Skatteverkets sida. Därmed är 17 § FL formellt sett inte tillämplig. Men oavsett detta är det närmast en självklarhet att Skatteverket innan en ansökan ges in till domstolen ska

Kommunikation av tillänkta beslut

Uppgift från annan än företrädarkaren

kommunicera sitt anspråk och klargöra vilka omständigheter som enligt Skatteverkets uppfattning grundar ett betalningsansvar. En sådan kommunikering kan sägas innefatta en betalningsuppmaning och ger företrädarkaren en möjlighet att väcka frågan om en överenskommelse. Även om en överenskommelse inte är aktuell får företrädarkaren genom kommunikeringen en möjlighet att bemöta uppgifterna, vilket gör att en kommande domstolsprocess kan koncentreras till de kvarstående tvistefrågorna. Exempel på situationer när staten kan avstå från att kommunicera kan vara att det är aktuellt att ansöka om betalningssäkring samt att fara är i dröjsmål.

Kommunicering med företrädarkaren kan ske genom att myndigheten skickar ut en skrivelse som innehåller ett betalningskrav och där information ges om grunderna för det påstådda betalningsansvaret. Skrivelsen bör även innehålla allmän information om möjligheten att träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten. Genom kommunikeringen får företrädarkaren möjlighet att bemöta grunderna för myndighetens talan samt att diskutera förutsättningarna för en eventuell överenskommelse. Svarar inte företrädarkaren inom utsatt tid kan myndigheten gå vidare och lämna in en ansökan till domstol.

5 Överenskommelse om betalningsskyldigheten

5.1 Bakgrund

Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om det inte med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt, 12 kap. 7 c § SBL. Att det är Skatteverket som är behörig att företräda staten framgår av 65 a § SBF.

Före den 1 januari 2004 var möjligheten att träffa en utomprocessuell överenskommelse oreglerad och enbart en följd av att talan om företrädaransvar hanterades som dispositiva tvistemål vid allmän domstol. Lagstiftaren noterade att möjligheten att på frivillig väg komma överens om betalningsskyldighet ofta utnyttjades av myndigheterna. Förlikningsmöjligheten möjliggjorde dessutom för statens del en effektiv indrivning av obetalda skattemedel. Den enskilde hade å andra sidan dels möjlighet att slippa processa inför domstol, dels möjlighet att förhandla om beloppets storlek. Rätten för myndigheterna att ingå överenskommelser borde emellertid lagregleras och det var önskvärt ur rättssäkerhetssynpunkt att det i lag angavs under vilka omständigheter överenskommelser kunde träffas. Möjligheten att träffa överenskommelse skulle inte komma att bli större genom den föreslagna regleringen utan snarare begränsas något mot bakgrund av att det direkt i lagtexten skulle anges under vilka omständigheter en överenskommelse fick ingås, prop. 2002/03:128 s. 35 f.

5.2 Överenskommelse – beskattningsbeslut

Myndighetens åtgärd att träffa en överenskommelse med en företrädare utgör ett beslut i sig, men det är först när överenskommelsen fullgjorts i alla delar som den utgör ett beskattningsbeslut, 11 kap. 1 § andra stycket punkt 8 SBL. Innan dess är det ju möjligt att överenskommelsen faller och att domstol i stället prövar frågan. I sistnämnda fall blir domstols dom om

betalningsskyldighet ett beskattningsbeslut, 11 kap. 1 § andra stycket punkt 1 SBL. När överenskommelsen vunnit laga kraft kan den, liksom andra lagakraftvunna beslut, endast angripas genom resning.

Pågående mål ska återkallas

En överenskommelse kan träffas även om det pågår en domstolsprocess. För att minska risken för att två beslut uppstår i samma fråga får en sådan överenskommelse verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits, 12 kap. 7 c § SBL. Av Regeringsrättens avgörande RÅ 2006 ref. 20 framgår att överenskommelse kan träffas även vid process i överrätt. För att en sådan överenskommelse ska få verkan krävs att Skatteverket återkallar sin talan i överrättsmålet och att överrätten undanröjer underinstansernas avgöranden samt avskriver målet från vidare handläggning. Genom att de tidigare avgörandena undanröjts har de inte längre någon rättskraft. Skulle överenskommelsen inte fullföljas innebär detta att Skatteverket kan ge in en ny ansökan till länsrätten rörande samma sak.

Rättegångshinder

Genom att överenskommelsen fullgörs blir den ett beskattningsbeslut som vinner laga kraft och därigenom uppstår ett rättskraftigt avgörande. Domstol är därmed förhindrad att pröva frågan, prop. 2002/03:128 s. 37. En fullgjord överenskommelsen är således ett rättegångshinder.

5.3 Olämpligt från allmän synpunkt

Saklig grund

En överenskommelse innebär normalt att betalningsskyldigheten begränsas i förhållande till det krav som staten skulle kunna göra gällande i en domstolsprocess. För att myndigheterna ska träffa en överenskommelse ska omständigheter föreligga som kan motivera att det görs gällande betalningsskyldighet endast beträffande en del av den totala skulden. Detta innebär ingen ändring i sak, prop. 2002/03:128 s. 54. Lagens krav på att det inte får framstå som olämpligt från allmän synpunkt har alltså inte till syfte att ändra möjligheten att ingå förlikning. Om det saknas saklig grund för att begränsa betalningsskyldigheten kan det anses olämpligt från allmän synpunkt att ingå överenskommelse. För att det inte ska anses olämpligt från allmän synpunkt bör det således föreligga handläggnings- eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten.

Skäl för överenskommelse

I förarbetena till SBL anges exempel på omständigheter av handläggnings- eller processekonomisk art som kan motivera

myndigheten att göra gällande betalningsansvar endast beträffande en del av det processbara beloppet, prop. 1996/97:100 s. 444. Som exempel anges utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande. Motsvarande förhållande kan föreligga då företrädaren saknar utmättningsbara tillgångar men kan erbjuda upplånade medel. Det sägs vidare att det i regel inte är meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren kan bedömas komma att fullgöra och att även övriga skulder som är föremål för indrivningsuppdrag kan vägas in när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms.

Som exempel på omständigheter som kan utgöra skäl för att träffa en överenskommelse anges i prop. 2002/03:128 s. 54 f. att

- skäl för delvis befrielse föreligger
- företrädarens ålder
- snabbare och säkrare betalning erhålls
- sociala eller medicinska skäl föreligger
- de utmättningsbara tillgångarna har lägre värde än erbjudet belopp.

Skäl mot överenskommelse

Det finns också omständigheter som talar mot att betalningsskyldigheten ska begränsas. Det kan, mot bakgrund av gäldenärens personliga förhållanden eller annan anledning, vara olämpligt från allmän synpunkt att träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten. Följande omständigheter anges i prop. 2002/03:128 s. 55.

- brottslighet har förekommit i näringsverksamheten
- näringsförbud kan vara aktuellt
- företrädaren har varit inblandad i flera konkurser
- företrädaren har höga inkomster eller stora tillgångar
- näringsverksamheten har varit oseriös
- befrielsegrunder saknas helt
- målet har prejudikatintresse och kan bidra till rättsutvecklingen

- redovisnings- och/eller betalningsförsummelser förekommer i ny näringsverksamhet; om företrädarens inflytande/intresse i den nya verksamheten utåt synes vara begränsat, exempelvis ett mindre aktieinnehav, bör utredning ändå göras om hans verkliga ställning i företaget.

Oseriös/brottslig näringsverksamhet

Finns det misstanke om mer omfattande brottslighet i näringsverksamheten ska överenskommelse inte träffas såvida det inte framkommer särskilda skäl för befrielse.

5.4 Den praktiska handläggningen

Utredningsskyldigheten

I avsnitt 5.2 har redogjorts för officialprincipen och skyldigheten att tillse att förvaltningsärenden blir tillräckligt utredda. Särskilt när en myndighet vidtar en åtgärd i allmänt intresse vilar utredningsansvaret tyngre på myndigheten än i ärenden där en enskild begär en förmån av samhället. Detta innebär att Skatteverket inte kan fatta beslut om att ingå en överenskommelse utan att först ha utrett att förutsättningarna för att väcka talan om betalningsskyldighet föreligger. Skatteverket måste således konstatera att såväl de objektiva som de subjektiva förutsättningarna föreligger innan beslut fattas om att träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten, prop. 2002/03:128 s. 55 f. Även de kända omständigheter som talar för att företrädaren ska få befrielse helt eller delvis ska beaktas. Innan en överenskommelse träffas som innebär en eftergift, ska det också finnas en utredning om företrädarens personliga förhållanden och en bedömning ska ha gjorts så att överenskommelsen inte är olämplig från allmän synpunkt.

Juridiska personer som inte är i konkurs

Överenskommelse med företrädare för juridisk person ej i konkurs är möjlig. Dock försöker i normalfallet en juridisk person med betalningsproblem träffa en avbetalningsplan eller nå en ackordsuppgörelse i syfte att undanröja ett konkurshot. Om den juridiska personen träffar en avbetalningsplan med KFM kan företrädaren ingå personlig borgen för den juridiska personens skulder. Om den juridiska personen inte betalar sin skuld kan borgen ianspråkta i stället för att en process om företrädaransvar inleds. Lagregler om säkerhet återfinns i 10–13 §§ IL. Vid handläggning hos Skatteverket finns inte samma möjlighet till borgensåtaganden från företrädaren. Borgensförbindelser kan endast komma ifråga då anstånd med betalningen medgivits enligt 17 kap. SBL. I 17 kap. SBL finns hänvisningar till ovan nämnda regler i indrivningslagen.

När Skatteverket godtar ackord med juridiska personer ska, som ett led i uppgörelsen, betalningsskyldigheten beaktas när det gäller företrädaransvaret, se avsnitt 2.7.3.

Överenskommelse med levande bolag kan också bli aktuell när bolaget bytt företrädare och staten träffar överenskommelse med den tidigare företrädaren på en skuld som denne, men inte den nya företrädaren, är ansvarig för. Den tidigare företrädaren är ju då inte längre kopplad till näringsverksamheten och kan ha intresse av att helt klippa av banden med den juridiska personen. Regressvis kan han sedan återkräva erlagd likvid från den juridiska personen. Vid eventuella exekutiva åtgärder mot den juridiska personen har företrädaren samma möjligheter som staten att begära och erhålla betalning.

Betalningsförmågan

Det är inte meningsfullt att träffa överenskommelse på större belopp än vad företrädaren kan bedömas komma att betala. Företrädarens nuvarande ekonomiska situation ska utredas och han bör lämna redogörelse för såväl tillgångar/skulder som inkomster/utgifter. Det kan finnas skäl att se på hela familjens ekonomi. Det bör även göras klart hur överenskommelsen ska finansieras. Det torde vara uteslutet att acceptera att betalning sker med ”svarta pengar” eller pengar från brottslig verksamhet.

Processekonomi

Hur agerar man om företrädaren har tillgångar motsvarande kravet och ändå vill träffa överenskommelse på ett lägre belopp trots avsaknaden av befrielsegrunder? Här kan processekonomiska skäl göra att man trots omständigheterna väljer att träffa överenskommelse. Domstolsprocessen är en dyr handläggningssform och indrivningskostnaderna kan dessutom bli höga. Trots tillgångarna kan det i en sådan situation vara ekonomiskt fördelaktigt med en överenskommelse.

Samtidiga indrivningsuppdrag

Om det förekommer samtidiga indrivningsuppdrag mot företrädaren avseende andra skulder till staten bör även dessa vägas in i sammanhanget, prop. 1996/97:100 s. 444. De får då beaktas när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms. En uppgörelse kan i sådant fall innebära att företrädaren ska betala hela sin personliga restförda skuld jämte viss andel av den juridiska personens skuld. Företrädarens personliga skatteskuld i övrigt är naturligtvis inte möjlig att träffa överenskommelse om.

Flera företrädare

Hur agerar man om det finns t.ex. fyra företrädare och två önskar träffa en överenskommelse, en annan vill, men saknar ekonomiska förutsättningar och den fjärde bestrider ansvar?

Här gäller att Skatteverket disponerar exklusivt över handlingsalternativen och själv beslutar vem som ska krävas.

Individuell överenskommelse

Av handläggnings- eller processekonomiska skäl kan utgången bli att man träffar överenskommelse med de som vill och har ekonomiska möjligheter. Övervägande skäl talar för att överenskommelsen bör vara individualiserad i förhållande till respektive företrädare och utan villkorsvis koppling till annan företrädare. Redan det förhållandet att en överenskommelse är ett presumtivt beskattningsbeslut talar för detta. Det kan även bli handläggningsproblem eftersom pengarna ska föras över till företrädarens skattekonto om överenskommelse upphör att gälla. Har då en gemensam överenskommelse träffats kan det vara oklart till vems skattekonto överföringen ska ske. Vid individuella men villkorsvis knutna överenskommelser kan samtliga överenskommelser komma att bli ogiltiga. Detta innebär att vad som inbetalats av en företrädare måste föras över till dennes skattekonto, för att där spärras mot utbetalning i avvaktan på att ansvarigheten fastställs genom dom eller eventuell ny överenskommelse.

Myndigheten kan välja att inte processa mot övriga företrädare alternativt ansöka om betalningsansvar omfattande det belopp som vid tidpunkten för ansökan är obetalt. För att process ska påbörjas bör det dock finnas antingen prognos om att någon del av det krävda beloppet kan komma att dömas ut och bli betalat eller så bör orsaken vara allmän- eller individualpreventiv.

Regressrätt

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt med anledning av en överenskommelse har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet, 12 kap. 12 § SBL. Regressfordringen får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt. Regressfordran preskriberas tidigast ett år efter betalningen av huvudfordringen, se 4 § PreskL.

En företrädare som fullföljt en överenskommelse torde i allmänhet räkna med att hans ansvarighet är slutligt avgjord. Beroende på omständigheterna kan det därför finnas anledning att upplysa företrädaren om att rättsverkningarna enligt 12 kap. 7 e § SBL endast gäller i förhållande till staten. Vad gäller regressrätt mellan företrädare se avsnitt 2.10.

Om flera företrädare i samband med överenskommelsen har förbundit sig att tillsammans (solidariskt) utge ett visst belopp får deras inbördes rättsförhållande bedömas med ledning av 2 § andra stycket lagen (1936:81) om skuldebrev. Detta inne-

bär att de sinsemellan slutligt ansvarar i förhållande till sin avtalade andel. Har inget särskilt avtalats får det slutliga ansvaret delas lika mellan företrädarna.

5.5 Överenskommelsens innehåll

Minimikraven

Av 12 kap. 7 d § SBL framgår minimikraven på vad en överenskommelse ska innehålla. Parterna måste kunna förutse vilka konsekvenser överenskommelsen får. Därför måste överenskommelsen vara så tydlig som möjligt. I överenskommelsen ska anges

1. *parternas namn eller firma samt person-, organisations- eller annat identifikationsnummer,*
2. *datum för överenskommelsen,*
3. *den skatteskuld som överenskommelsen avser.* Med detta avses enligt förarbetena det till ett belopp bestämt obetalda underskott som finns på skattekontot vid en viss tidpunkt, prop. 2002/03:128 s. 56. Skatteslag, belopp och förfallotidpunkt bör ändå anges, se nedan avsnitt 5.6.
4. *det belopp som företrädaren ska betala,*
5. *den tidpunkt eller de tidpunkter när betalning senast ska ske.* Det bör också framgå vart betalning ska ske. I normalfallet bör det avtalas att betalning ska ske omgående och genom en engångsbetalning. Betalningen av det överenskomna beloppet bör endast i undantagsfall och förutsatt att det är till uppenbar fördel för det allmänna ske genom delbetalningar under en längre tid.

Andra villkor

De i lagtexten angivna kraven är inte uttömmande utan överenskommelserna kan liksom vid tidigare förlikningar innehålla olika villkor under förutsättning att dessa inte strider mot lag eller god sed eller innefattar en omöjlig prestation. Skatteverket bör vara restriktiv med att ta in andra villkor i en överenskommelse. Det gynnar normalt inte staten eftersom företrädaren fritt kan häva en överenskommelse genom att bryta mot villkoren.

Staten är bunden av en överenskommelse

Enligt 21 kap. 3 § andra stycket SBL får en överenskommelse inte omprövas, dvs. staten är bunden när en överenskommelse har ingåtts.

Däremot finns inget hinder mot att Skatteverket uppställer krav för att ingå en överenskommelse. Dessa kan t.ex. bestå i att företrädaren ska återkalla sitt överklagande av den juridiska

**Ersättnings-
skyldighet vid
återkallelse**

personens skattebeslut eller att företrädaren ska betala sina personliga skatteskulder.

Om ärendet återkallas från domstolens handläggning kan staten bli ersättningsskyldig enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen), jfr prop. 2002/03:128 s. 38. I de fall överenskommelse träffas efter att ansökan har ingivits, bör ett villkor tas in med innehåll att företrädaren inte har rätt till ersättning för sina kostnader. Ersättningslagen behandlas i avsnitt 6.7.

Det torde vara tillåtet att avtala att företrädarens regressrätt är efterställd staten vid en eventuell utdelning i konkurs, låt vara att villkorets betydelse har minskat i och med att staten numera inte har förmånsrätt för skattefordringar.

För den händelse företrädaren och myndigheten är överens om att överenskommelsen borde ha ett annat innehåll är det inte nödvändigt att låta den förfalla enligt 12 kap. 7 e § andra stycket SBL utan i sådant fall kan parterna träffa en ny överenskommelse med önskat innehåll. I den nya överenskommelsen bör denna avsikt framgå.

5.6 Fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § första stycket SBL

**Laga kraftvunnet
beskattningsbeslut**

När överenskommelsen är fullföljd på ett överenskommet sätt inom rätt tid utgör den ett beskattningsbeslut som inte kan omprövas och inte är överklagbart, jfr 11 kap. 1 § och 21 kap. 3 § samt 22 kap. 2 § SBL. Beslutsdagen blir den sista dag som alla villkor i överenskommelsen ska vara uppfyllda, prop. 2002/03:128 s. 50. Frågan om betalningsskyldighet är därmed slutligt avgjord och kan därefter endast angripas med extraordinärt rättsmedel (resning).

**Staten avstår från
vidare anspråk**

En fullföljd överenskommelse innebär enligt 12 kap. 7 e § första stycket SBL att staten avstår från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende den grundläggande skattefordran som överenskommelsen avser. Detta gör att det är viktigt att tydligt specificera vilka skatteskulder som avses, jfr avsnitt 5.5 punkt 3.

Förutom de minimikrav som anges i 12 kap. 7 d § SBL har parterna stor frihet att bestämma villkoren för överenskommelsen. Det är förståeligt att företrädaren vill att överenskommelsen i största möjliga utsträckning ska ge en försäkran mot ytterligare betalningsanspråk avseende den juridiska personens skatteskulder. Även för den handläggande myndig-

heten måste i flertalet fall ett sådant krav framstå som rimligt, särskilt som myndigheten alltid har krav på sig att även i samband med en överenskommelse göra en fullständig och allsidig utredning av ansvarsförutsättningarna, prop. 2002/03:128 s. 56. I en skrivelse den 3 november 2004, dnr 130 638479-04/111, har Skatteverket bedömt att hinder inte kan anses föreligga att låta en överenskommelse omfatta alla vid tidpunkten för överenskommelsen konstaterade obetalda skatte- och avgiftsposter hos den juridiska personen, oavsett om vissa av dessa poster då inte bedömts kunna grunda ansvar för den aktuella företrädaren. Det torde dock inte vara möjligt att låta en överenskommelsen omfatta annat än betalningsansvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL. Föreligger förutsättningar för personligt ansvar enligt 13 kap. ABL kvarstår möjligheten att träffa förlikning i denna fråga. En sådan uppgörelse kan villkoras av att betalning sker i enlighet med en överenskommelse om företrädaransvar.

5.7 Ej fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § andra stycket SBL

Om en överenskommelse inte fullföljs upphör den enligt andra stycket att gälla. Om företrädaren redan betalat in överenskommet belopp, men inte inom exakt rätt tid eller annat villkor inte är uppfyllt, kan myndigheten välja att ingå en ny överenskommelse med innehåll som överensstämmer med handlandet.

Om företrädaren emellertid inte betalar enligt överenskommelsen bör ansökan om betalningsskyldighet omgående ges in till länsrätten. Det bör vidare utredas om det finns förutsättningar för betalningssäkring.

I 18 kap. 4 a § SBL regleras vad som ska ske med inbetalda belopp om en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL upphör att gälla. Enligt bestämmelsen ska inbetalt belopp överföras till företrädarens eget skattekonto. Bestämmelsen är tvingande till företrädarens fördel och kan inte avtalas bort. Om företrädaren därigenom får ett överskjutande belopp på sitt skattekonto, kan han ha möjlighet att genom återbetalning återfå inbetalade medel.

Återbetalning

Enligt förarbetena kan dock hinder mot återbetalning föreligga enligt 18 kap. 7 § SBL om medlen kan behövas för betalning av ett ansvarsbelopp som med fog kan antagas komma att beslutas av domstol efter det att talan om företrädaransvar har väckts, prop. 2002/03:128 s. 58. Enligt Skatteverkets uppfatt-

ning torde hinder mot utbetalning alltid föreligga, eftersom det till grund för en överenskommelse alltid ska ligga en utredning som har klargjort att det föreligger grund för företrädaransvar.

Spärr

En spärr mot utbetalning hindrar inte att det på företrädares egna skattekonto insatta beloppet används för betalning av obetalt ingående balans och debiteringar för perioden. Det utgör ytterligare en anledning till att staten bör vara restriktiv med att godta överenskommelser om delbetalning.

6 Processen

6.1 Inledning

Processbehörighet

Behörigheten att föra talan om företrädaransvar har tidigare varit oreglerad i lag. Således gällde den generella bestämmelsen i 27 § myndighetsförordningen (2007:515) att respektive myndighet företräder staten vid domstol inom sitt verksamhetsområde. Detta innebar att det var respektive debiterande myndighet (t.ex. Tullverket) som hade att företräda staten vid domstol i fråga om sådant betalningsansvar.

Från och med den 1 januari 2008 är Skatteverket ensam behörig att föra talan om betalningsansvar för annans skulder till det allmänna enligt SBL eller någon annan författning, 8 § BorgL. Skatteverkets behörighet att för det allmänna processa angående tredjemansansvar omfattar således inte bara skatter och avgifter enligt SBL utan även t.ex. tull enligt tullagen och andra avgifter enligt bestämmelser som hänvisar till SBL. Se även prop. 2006/07:99 s. 33 och 50 samt handledning för borgenärsarbetet avsnitt 6.2.1.

6.2 Forum – behörig domstol

Länsrätt där den juridiska personen för talan

Mål om företrädaransvar väcks genom ansökan hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran, 12 kap. 7 § SBL. För flertalet juridiska personer är rätt forum den länsrätt där styrelsen hade sitt säte, eller om sådant saknas, förvaltningen utövades den 1 november året före det år då skattebeslutet fattades, 22 kap. 1 b § SBL.

I vissa fall kan det förekomma att den juridiska personens bakomliggande skatteärenden ska prövas vid olika domstolar. Som exempel kan nämnas att punktskattebeslut ska överklagas till länsrätten i Dalarnas län, 22 kap. 1 d § SBL. Ansökningar om företrädaransvar kan då behöva komma att lämnas till olika länsrätter. Förekommer mål med nära samband med varandra vid mer än en länsrätt, får målen handläggas vid en av länsrätterna om det kan ske utan avsevärd olägenhet för part,

14 § LAFD. Det ankommer på domstolarna att självmant beakta möjligheten att sammanlägga mål.

6.3 Ansökan

Fullgörelseprocess Talan om företrädaransvar sker genom en ansökan till länsrätten. Processen är en fullgörelseprocess, dvs. den handläggande myndigheten ansöker om att domstolen ska förplikta företrädarkaren att betala ett visst belopp tillsammans med den juridiska personen. Domstolens avgörande sker genom dom, som sedan kan läggas till grund för indrivning mot företrädarkaren.

6.3.1 Hinder för ansökan

**Preskription/
Överenskommelse** En ansökan får enligt 12 kap. 7 § andra stycket SBL inte lämnas in om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalnings-skyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL har träffats. En överenskommelse som har upphört att gälla enligt 12 kap. 7 e § andra stycket SBL utgör dock inte hinder mot ansökan, se avsnitt 5.6.

Preskriptionsbestämmelserna behandlas i avsnitt 9.

6.3.2 Ansökans innehåll

Skriftlig ansökan Hur en ansökan enligt 12 kap. 7 § SBL ska utformas och vad den ska innehålla har inte reglerats i SBL. Enligt 3 § första stycket FPL ska dock en ansökan ske skriftligen.

Uppgift om sökanden Vidare anges i 3 § andra stycket FPL vad en ansökan från en enskild ska innehålla. En sådan ansökan ska – förutom att vara egenhändigt undertecknad av enskild eller dennes ombud – innehålla uppgift om yrke samt person- eller organisationsnummer, postadress och adress till arbetsplats, telefonnummer till bostaden och arbetsplatsen samt förhållanden i övrigt av betydelse för delgivning med honom. I princip gäller enligt allmänna rättsgrundsatser samma krav när staten ger in t.ex. en ansökan till domstol. Det ligger dock i sakens natur att det allmänna inte har att uppgive yrke och organisationsnummer.

Uppgift om motpart I 3 § fjärde stycket FPL sägs vidare att en enskild har att lämna uppgift om motparten, i de hänseenden som anges i andra stycket. Uppgift om yrke, arbetsplats, telefonnummer och ombud behöver endast anges om dessa uppgifter är tillgängliga för den enskilde utan särskild utredning. Saknas känd adress ska uppgift lämnas om den utredning som gjorts för att

fastställa detta. Enligt allmänna rättsgrundsatser gäller dessa krav också för det allmänna.

Enligt 3 § femte stycket FPL föreligger skyldighet att utan dröjsmål upplysa domstolen om eventuella förändringar av nyssnämnda uppgifter.

Behörighet	Normalt torde inte den som företräder staten som processförare i tjänsten behöva styrka sin behörighet annat än vid anfordran.
Yrkande	I ansökan ska anges vad som yrkas samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet, 4 § FPL. Yrkandet ska formuleras tydligt så att det framgår vad staten vill att rätten ska besluta och motiveras genom att de omständigheter som ger stöd för yrkandet anges.
Specifikation av skatteskulderna	I prop. 2002/03:128 s. 56 anges att det är tillräckligt om staten anger vilka belopp som förfallit till betalning vid de olika redovisningstillfällena utan angivande av vilka slag av skatter eller avgifter som respektive belopp avser, och att staten först vid behov, t.ex. med anledning av företrädarens invändningar, bör komplettera sin ansökan med angivande av preciserade uppgifter om vilka skatter och avgifter ansökan avser. Praktiska skäl talar dock för att staten redan i samband med upprättandet av ansökan anger vilka skatter och avgifter som är obetalda vid respektive förfallodag samt beloppets storlek.
Beskrivning av företrädarens ställning och handlande	I ansökan ska anges de omständigheter som grundar betalningsskyldigheten. Det gäller objektiva omständigheter, som visar företrädarens ställning och handlande på respektive förfallodag. En redogörelse för händelseförloppet ger också grund för bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Redogörelsen syftar till att domstolen ska bifalla ansökan. Allmänt kan sägas att ju fler klarlagda omständigheter som kan lyftas fram i ansökan desto bättre möjlighet blir det att få till stånd en dom i enlighet med yrkandet. Begär företrädaren muntlig förhandling kan denna koncentreras till tvistiga frågor.
Bevisning	Enligt 4 § andra stycket FPL bör, när bevisning åberopas i ansökan, bevistema anges, dvs. vad som man avser att styrka med varje särskilt bevis. Behovet av bevisning avgörs av vilka invändningar företrädaren har gjort under utredningen. Som tidigare nämnts ska kommunikation normalt ske med företrädaren innan ansökan ges in. Företrädaren får då möjlighet att redovisa sin inställning. Har företrädaren vitsordat händelseförloppet krävs normalt inga särskilda bevis. Ändrar sig företrädaren kan bevisning inges senare.

Se vidare om ansökans innehåll i Arbetsbeskrivning – Skatteverkets borgenärsuppgifter avsnitt 20.4.

6.3.3 Komplettering av ansökan

Ofullständig ansökan

Rätten ska förelägga Skatteverket att komplettera ansökan, om den är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för prövning i sak. Kompletteras inte ansökan får detta till följd att den inte tas upp till prövning, 5 § FPL.

Skatteverket kan självmant komplettera ansökan med ytterligare handlingar och uppgifter som behövs i processen. Parterna är också oförhindrade att lyfta fram omständigheter och bevis under och efter en eventuell muntlig förhandling.

6.3.4 Rätt till muntlig förhandling

Begäran om muntlig förhandling

Huvudregeln i allmän förvaltningsdomstol är att handläggningen är skriftlig. Muntlig förhandling ska dock hållas i företrädaransvarsmål om företrädaren begär det, 12 kap. 7 a § SBL. Detta innebär att det bara är företrädaren som har en i princip ovillkorlig rätt till muntlig förhandling. Det finns dock inget som hindrar staten från att framställa ett yrkande om muntlig förhandling i ansökan eller under en senare fas. Ett sådant yrkande ska bifallas om muntlig förhandling är till fördel för utredningen eller främjar ett snabbt avgörande av målet, 9 § andra stycket FPL.

Föreläggande om yttrande

Ansökan tillställs företrädaren enligt 10 § FPL. I samband därmed föreläggs företrädaren att yttra sig över ansökan, vid påföljd att målet ändå kan komma att avgöras. Rätten upplyser samtidigt om företrädarens rätt att begära muntlig förhandling.

Många gånger kan en muntlig förhandling gagna utredningen och förbättra förutsättningarna för att ett beslut blir riktigt. Samtidigt har lagstiftaren ansett att det vore att gå för långt att föreskriva absolut muntlighet eftersom, i likhet med tidigare, många mål torde komma att avgöras utan företrädarens medverkan, se prop. 2002/03:128 s. 32. Avhörs inte företrädaren bör i de flesta fall målet kunna avgöras enbart genom ett skriftligt förfarande.

En begäran om muntlig förhandling kan avslås om det inte finns anledning anta att betalningsskyldighet kommer att fastställas, 12 kap. 7 a § SBL.

6.4 Länsrättens handläggning

Rättens sammansättning

Länsrätt är domför med en lagfaren domare och tre nämndemän, såvida inte målet kan anses vara av enklare beskaffenhet och kan avgöras av en ensam domare, jfr 17 och 18 §§ LAFD. Ett mål om företrädaransvar kan normalt inte anses vara av enklare beskaffenhet, varför det vanligtvis avgörs av fullsuttan rätt.

Skyndsamhetskravet

Mål om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL ska handläggas skyndsamt, 12 kap. 7 b § SBL. I författningskommentaren i prop. 2002/03:128 s. 54 anges att om mål om den bakomliggande skattefordrans riktighet i sak handläggs samtidigt vid domstolen bör dessa mål handläggas gemensamt för att samordningsfördelar ska kunna uppnås. Detta medför att sådana skattemål, i motsats till vad som normalt gäller för skattemål, kommer att handläggas som förtursmål. Se vidare under avsnitt 6.5 nedan.

Ramen för processen

Det är viktigt att yrkandena framställs tydligt eftersom de utgör ramen för processen. Rätten får enligt 29 § FPL inte gå utöver vad som yrkas i målet. Dock får rätten om det föreligger särskilda skäl besluta till det bättre för enskild utan att det finns något yrkande om det (*reformatio in melius*). I företrädaransvarsmål kan detta dock aktualiseras först i överrätt.

Domstolens utrednings-skyldighet

Till skillnad mot vad som är fallet i allmän domstol kan rätten beakta även omständighet som inte åberopats i målet. Att rätten enligt den s.k. officialprincipen i 8 § FPL har ett visst eget ansvar för att målet blir tillräckligt utrett framgår av avsnitt 4.2. I förvaltningsprocessen ska rättens avgörande grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet, jfr 30 § FPL.

Åberopsbörda för staten

Officialprincipen gör i sig ingen skillnad mellan enskild och allmän part, men i praktiken kan det allmänna mera sällan räkna med att domstolen agerar på eget initiativ till fördel för staten. Detta innebär att staten normalt har en åberopsbörda, dvs. att det vanligtvis krävs att staten åberopar en viss omständighet för att denna ska beaktas av rätten. Däremot kan domstolen på eget initiativ tänkas agera till fördel för den enskilde för att utreda sådana omständigheter som kan tala för denne.

Bevisning

I ett dispositivt tvistemål i allmän domstol anges uttryckligen i 35 kap. 6 § RB att det ankommer på parterna att sörja för bevisningen. I förvaltningsprocessen ankommer det enligt 8 § FPL ytterst på rätten att tillse att ett mål blir så utrett som dess

beskaffenhet kräver. Enligt samma lagrum ska rätten vid behov anvisa hur utredningen bör kompletteras. Överflödiga utredningar kan avvisas av rätten. Ny bevisning kan åberopas under hela processens gång och även efter det att en muntlig förhandling avslutats.

Fri bevisprövning

Enligt 35 kap. 1 § RB ska rätten efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, avgöra vad som är bevisat i målet. Denna princip om fri bevisprövning gäller även inom förvaltningsprocessen, även om det saknas uttrycklig regel härom i FPL, jfr Wennergren, Förvaltningsprocess, fjärde upplagan, s. 295.

I 25 § FPL hänvisas till reglerna om vittne i 36 kap. och om sakkunnig i 40 kap. RB, jfr även avsnitt 6.6.4.

**Editions-
föreläggande**

Fråga om editionsföreläggande, dvs. att få ut en viss handling, kan väckas av part eller tas upp av rätten ex officio. Ett sådant föreläggande måste föregås av kommunikation. I praktiken får rätten vanligtvis in handlingen redan genom att innehavaren anmodas att ge in den.

**Aktivitet under
hela processen**

I den skriftliga tvåpartsprocess som uppkommer genom ansökan, krävs aktivitet av parterna under hela processen. Vad som anförs under den muntliga förhandlingen är inte, som i en civilprocess, avgörande för utgången. Förhandlingen i länsrätt sker dock i huvudsak i former som till stor del liknar en huvudförhandling i allmän domstol. Det är också tänkbart att domstolen under den muntliga förhandlingen främst vill klarlägga en specifik frågeställning. Den muntliga förhandlingen ska ses som ett komplement till den skriftliga handläggningen.

**Överenskommelse
efter dom**

Tidigare när mål om företrädaransvar handlades hos allmän domstol som dispositiva tvistemål, dvs. mål där förlikning är tillåten, fanns möjligheten att förlikas även i högre instans. Av 12 kap. 7 c § SBL framgår att om en överenskommelse ingås under processens gång får den ingen rättsverkan förrän talan i målet återkallats och målet avskrivits, jfr prop. 2002/03:128 s. 54. Detta ska dock inte tolkas som att parterna är förhindrade att ingå överenskommelse efter det att länsrätten har meddelat dom i målet. I RÅ 2006 ref. 20 uttalade Regeringsrätten att det förhållandet att mål om företrädaransvar nu handläggs vid allmän förvaltningsdomstol och möjligheterna att ingå överenskommelse har lagreglerats inte i sig innebär något hinder mot att parterna träffar överenskommelse om betalningsskyldigheten under målets handläggning i kammarrätt. Parterna disponerar helt själva över möjligheten att ingå överens-

kommelse om betalningsskyldigheten. För att en sådan överenskommelse ska få verkan krävs dock att talan i målet återkallats, länsrättens dom undanröjts och målet avskrivits. Se även avsnitt 5.2.

Sakprocess

Företrädaransvarsprocessen i allmän förvaltningsdomstol är en sakinriktad process. Sakfrågan, dvs. vad som är föremål för prövning, bestäms av yrkandet och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. De åberopade omständigheterna kan tillsammans sägas bilda grunden för myndighetens talan. Vid ansökan om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL kommer omständigheterna att hänföra sig till den påstådda underlåtenheten att göra skatteavdrag eller att vid viss tidpunkt betala skatte- eller avgiftsbelopp. Vid ansvarighet enligt 12 kap. 6 a § kommer omständigheterna att hänföra sig till det påstådda lämnandet av oriktiga uppgifter som föranlett tillgodoräknande av för mycket överskjutande ingående mervärdesskatt.

Ändring av talan

Enligt 22 kap. 13 § SBL gäller bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ TL för mål enligt SBL. Detta innebär att som ändring av talan anses inte den situationen att myndigheten inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan, 6 kap. 18 § andra stycket TL. Vidare får myndigheten framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därmed förs in i målet, 6 kap. 19 § första stycket TL.

Ny fråga

Enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL får under vissa förutsättningar klaganden föra in en ny fråga i ett pågående mål i länsrätten. Att Skatteverket i egenskap av sökande, inom tid som gäller för ansökan, har samma rätt som en klagande, att vid process i länsrätten i pågående mål föra in en ny fråga som har samband med den fråga som ska prövas, om länsrätten finner att den nya frågan utan olägenhet kan prövas framgår av KRNS dom den 24 oktober 2007, mål nr 3687-07, som i sin tur hänvisar till RÅ 2003 ref. 15.

Vad nu sagts innebär i fråga om företrädaransvarsmål att under pågående process i länsrätten kan myndighetens talan i det aktuella målet oftast utvidgas och ändras på så vis att även underlåtenhet att betala nytillkommande skatter och avgifter för den juridiska personen kan föras in i processen. Genom att på så sätt tillåta att nya frågor i vissa fall förs in i pågående mål i länsrätten har lagstiftaren, av processekonomiska skäl, legitimerat ett avsteg från den eljest gällande sakprocessen.

Skulle länsrätten anse att det finns olägenheter med en sådan taleändring ska talan i den delen avvisas. För prövning av den frågan krävs alltså en ny ansökan av Skatteverket.

Begränsa processen

Vid bedömningen av om en taleändring ska göras får myndigheten väga risken av en utdragen och med processmaterial nedtyngd process mot att snabbt få fram en dom. Samtidigt som det är viktigt att betalningsskyldigheten för en viss företrädare bestäms till fullo, kan det bl.a. med hänsyn till skyndsamhetskravet finnas skäl att begränsa processen till det som ursprungligen yrkats och anförts.

Justering av yrkandet i överrätt

I överrätt kan inte en ny sakfråga föras in i processen. Så länge inte sakfrågan ändras kan dock, i enlighet med 6 kap. 18 och 19 §§ TL, yrkandet justeras samt nya omständigheter tillföras till stöd för den talan som förts i föregående instans. Noterbart är att om det endast är företrädaren som överklagar finns det ingen möjlighet för Skatteverket att beloppsmässigt utvidga den talan som verket fört i länsrätten. Är det däremot så att det är Skatteverket som är klagande i överrätt kan det beloppsmässiga yrkandet utvidgas om någon ny sak inte införs.

I Regeringsrätten får nya omständigheter eller bevis beaktas endast om det föreligger särskilda skäl, 37 § FPL.

Res judicata

Även inom förvaltningsprocessen gäller i princip res judicata, dvs. en sakfråga som har avgjorts genom ett lagakraftvunnet beslut kan inte tas upp till ny prövning. Vad som kommer att omfattas av domens rättskraft och senare utgöra res judicata har lämnats oregrerat inom förvaltningsprocessen. Det vilar ett ansvar på staten som part att formulera yrkandena och grunderna på ett så tydligt sätt att det senare går att utläsa i domen vad talan avsett.

6.5 Talerätt för företrädaren beträffande det underliggande skattebeslutet

6.5.1 Företrädaren har samma rätt att överklaga som den juridiska personen

Företrädarens talerätt

Om företrädaransvarstalan väckts genom ansökan enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL, har företrädaren rätt att enligt 6 kap. 1 § TL, 22 kap. 15 § SBL föra talan beträffande den skattefordran som betalningsskyldigheten grundas på. Genom övergångsbestämmelserna till ändringar i SBL (SFS 2003:747) gäller detta även punktskatter som bestämts enligt LPP. För företrädaren gäller vad som sägs i respektive lag om skatt-

skyldig, klagande, enskild part eller motpart i bestämmelserna om överklagande. Talan ska således föras i den ordning som gäller för den juridiska personen. Företrädaren har samma rätt som den juridiska personen att överklaga.

- Domens rättskraft** Föreligger *res judicata*, dvs. är skattefrågan prövad av domstol i en lagakraftvunnen dom, kan företrädaren inte överklaga Skatteverkets beslut avseende den juridiska personen. Företrädaren har inte heller möjlighet att begära resning, annat än om han är legal företrädare för den juridiska personen.
- Ej omprövning** Lagregleringen av företrädarens talerätt innefattar ingen rätt att begära omprövning. I prop. 2002/03:128 s. 61 anges visserligen i kommentaren till 6 kap. 1 § fjärde stycket TL att företrädaren blir part i skattefrågan först i och med att denne överklagar eller begär omprövning. Uttalandet om att företrädaren skulle kunna begära omprövning har dock inget stöd i lagtexten, som enbart hänför sig till rätten att överklaga. Genom att överklaga kommer det dock till stånd en obligatorisk omprövning hos Skatteverket.
- Samordning** Lagstiftarens avsikt är att skattefrågan och målet om företrädaransvar samordnas och prövas i samma domstol. Härvid uppnår man samordningsfördelar.
- Ingen särskild rätt till muntlig förhandling** När det gäller skattemålet har företrädaren inte samma möjlighet att få till stånd en muntlig förhandling som i målet om företrädaransvar. Domstolen kan avgöra skattemålet på handlingarna för att därefter sätta ut målet om företrädaransvar. De två målen kan dock handläggas gemensamt vid en och samma muntliga förhandling. Vid en sådan muntlig förhandling kan det tänkas att tvistiga frågor i skattemålet först behandlas och att rätten därefter övergår till att behandla företrädaransvaret.
- Skattefrågan bedöms först** Frågan om betalningsskyldighet enligt reglerna om företrädaransvar ska inte avgöras av domstolen innan beslut i skattefrågan fattats, se prop. 2002/03:128 s. 37. Staten behöver således inte särskilt begära att den muntliga förhandlingen i företrädaransvarsmålet ska äga rum först efter att det finns ett avgörande rörande den juridiska personens skatteskulder.
- Det framstår som en logisk ordning att få alla tvistiga frågor genomgåna muntligt vid samma tillfälle. Staten kan begära att få återkomma senare med en specificering av yrkandena i företrädaransvarsmålet efter avgörandet av skattefrågan. Även efter den muntliga förhandlingen i målet om företrädaransvar

kan parterna återkomma. En annan möjlighet enligt FPL kan vara att domstolen sätter ut en ny eller fortsatt förhandling.

6.5.2 Behörighet för företrädaren att ansöka om anstånd för den juridiska personen

Om Skatteverket har väckt talan hos länsrätten om företrädaransvar har företrädaren rätt att föra talan beträffande den skattefordran som betalningsskyldigheten grundas på, se avsnitt 6.5.1 ovan. Vad gäller frågan om företrädarens behörighet att ansöka om anstånd för den juridiska personen har Regeringsrätten i RÅ 2006 ref. 12 anfört att möjligheten att begära inhibition av ett förvaltningsbeslut är generellt sett knuten till rätten att överklaga beslutet och att anledning saknas att göra annan bedömning när det gäller vem som har rätt att ansöka om anstånd av ett beskattningsbeslut.

Efter ansökan eller dom

Skatteverket har i en skrivelse den 27 februari 2008, dnr 131 131517-08/111, mot bakgrund härav gjort den bedömningen att en företrädare, efter att Skatteverket har väckt talan om företrädaransvar hos länsrätten eller efter att länsrätten har utdömt företrädaransvar, har rätt att i eget namn ansöka om betalningsanstånd för den juridiska personens skatter och avgifter. Innan Skatteverket har väckt talan hos länsrätten om företrädaransvar har företrädaren däremot inte rätt att överklaga den juridiska personens beskattningsbeslut. Inte heller har företrädaren i detta tidiga skede någon rätt att i eget namn ansöka om anstånd för den juridiska personens skatt med stöd av reglerna i 17 kap. 2 och 2 a §§ SBL.

6.5.3 Företrädarens rätt att få riktigheten av den underliggande skattefordran prövad i företrädamålet

Skattebeslutets betydelse

Det har varit delade meningar om skattefordringens riktighet i sak kan prövas i företrädaransvarsmålet. Högsta domstolen fastslog i NJA 2003 s. 207 att ett skattebeslut som ligger till grund för talan om företrädaransvar inte ska vara bindande i tvistemålsprocessen. HD anförde att frågan om betalningsskyldigheten även kan kräva en bedömning av frågan om skattskyldigheten. Vidare framhöll HD att den betydelse ett skattebeslut för den juridiska personen kan ha i ett mål om företrädaransvar kan vara stor, men att denna betydelse måste avgöras från fall till fall. Av förarbetena till de ändrade reglerna om företrädaransvar, prop. 2002/03:128 s. 37, framgår att ställningstagandet i skattemålet har ett högt bevisvärde vid prövningen av företrädaransvaret.

Fordran tillkommit i laga ordning och välgrundad

Regeringsrätten har i RÅ 2008 ref. 75 uttalat sig angående denna fråga. Först konstaterar Regeringsrätten att skattebeslut avseende bolagets skatter inte som sådana kan omprövas i ett mål om företrädaransvar. Däremot finner Regeringsrätten mot bakgrund av vad som anförts i propositionen att företrädarens invändningar mot de skattebeslut som avser bolaget i princip kan prövas i målet om företrädaransvar. Regeringsrätten framhöll vidare att det inte är rimligt att en sådan prövning ska innefatta en fullständig och förutsättningslös omprövning av de i målet aktuella skattefrågorna. Det bör räcka att domstolen kan konstatera att Skatteverkets fordran mot bolaget tillkommit i laga ordning och framstår som välgrundad. Har de aktuella skattefrågorna avgjorts av domstol bör det inte annat än undantagsvis, t.ex. om nya omständigheter påvisas, finnas anledning att i målet om företrädaransvar göra annan bedömning än den som gjorts i skattemålet.

6.6 Muntlig förhandling

I en tvåpartsprocess av ett så ingripande slag som en process om företrädaransvar är, kan handläggningen ofta komma att kompletteras med en muntlig förhandling som kan liknas mer vid en tvistemålsprocess i allmän domstol än en muntlig förhandling i ett skattemål i förvaltningsdomstol. Med hänsyn till att några bestämmelser om muntlig förhandling i allmän förvaltningsdomstol inte finns kan dock formerna för en förhandling komma att variera från fall till fall. Ska rätten även pröva ett överklagande av det grundläggande skattebeslutet kan förhandlingen komma att inledas som en ren skatteprocess.

6.6.1 Moderniserat rättegångsförfarande

Den 1 november 2008 trädde reformen En modernare rättegång i kraft. Syftet med reformen är att modernisera rättegångsförfarandet bl.a. genom att bättre utnyttja modern teknik.

Videokonferens

Genom en ändring i 14 § FPL får sökanden eller klaganden och den som har att svara i målet delta i en muntlig förhandling genom ljudöverföring eller ljud- och bildöverföring under samma förutsättningar som gäller enligt 5 kap. 10 § RB. Med begreppet ljud- och bildöverföring avses videokonferens. Bestämmelsen i FPL om användning av videokonferens är precis som i RB generellt utformad. Det innebär att det är möjligt att använda videokonferens i alla typer av mål och förhandlingar och av alla deltagare (parter, vittnen, sakkunniga och ombud m.fl.). Frågan om en person ska kunna delta genom

videokonferens ska i stället avgöras i det enskilda fallet. Rätten ska vid sin bedömning av om det finns skäl för sådant deltagande särskilt beakta dels de kostnader eller olägenheter som en inställelse inför rätten annars skulle medföra, dels om personen känner påtaglig rädsla för att vara närvarande i rättssalen. Ett deltagande via videokonferens får inte ske om det är olämpligt med hänsyn till ändamålet med personens inställelse och övriga omständigheter, se prop. 2004/05:131 och prop. 2007/08:139.

Väga kostnader och olägenheter mot nyttan

Som skäl för att begära att få delta via video eller telefon kan Skatteverket åberopa kostnader eller olägenheter i de fall domstolen ligger långt från tjänstemannens arbetsplats. Skatteverket måste dock väga sådana kostnader och olägenheter mot nyttan av att vara på plats och då träffa motparten samt eventuella ombud och vittnen. Som nämnts ovan kan ett företrädaransvarsmål ofta innebära en omfattande muntlig förhandling och då kan det vara befogat att verkets företrädare är på plats i rättssalen, särskilt om vittnen ska höras. Se även Skatteverkets skrivelse den 16 december 2008, dnr 131-760743-08/111.

6.6.2 Yrkande och grunder

Sakframställan

Vid en muntlig förhandling får Skatteverket normalt upprepa det yrkande som tidigare getts in skriftligen genom ansökan och, efter att motpartens inställning till yrkandet inhämtats, lämnar verket en redogörelse för de omständigheter eller rättsfakta som ligger till grund för ansökan, dvs. göra en sakframställning på samma sätt som i en civilprocess. Som tidigare nämnts saknas särskilda regler för hur den muntliga förhandlingen ska gå till. Reglerna i rättegångsbalken kan därför komma att tillämpas som hjälpregler. I en tvistemålsprocess ska käranden framställa sitt yrkande och svaranden ange om han medger eller bestrider detsamma, 43 kap. 7 § RB. Härefter ska parterna i var sin ordning utveckla sin talan och yttra sig över vad motparten anfört. I stället för att begära en sakframställning av staten kan dock domstolens ordförande välja att själv redogöra för vilka yrkanden och grunder som föreligger enligt ingivna handlingar och för vad som är tvistigt och be staten komplettera vid behov.

6.6.3 Hörande av företrädaren

Ingen sanningsförsäkran

Företrädaren kan höras vid förhandlingen, men den möjlighet som finns i civilprocess i allmän domstol för part att bli hörd under sanningsförsäkran saknas i allmän förvaltningsdomstol.

6.6.4 Bevisning

Förhör med vittne och sakkunnig

Rätten får förordna om förhör med vittne eller sakkunnig enligt 25 § FPL. Förhöret äger rum vid muntlig förhandling och får hållas under ed. Om ed inte avläggs kan inte reglerna om mened i brottsbalken aktualiseras. Oavsett om ed avläggs eller ej föreligger sanningsplikt. Part kan inte höras under ed.

När det gäller vittnesförhör gäller 36 kap. 1–18 och 20–23 §§ RB i tillämpliga delar. Såvitt gäller sakkunnigförhör gäller 40 kap. 9–11, 14, 16 och 20 § RB i tillämpliga delar.

Huvudförhör och motförhör

Vid ett vittnesförhör är det normalt den part som åberopat ett vittne som inleder vittnesförhöret, 36 kap. 17 § RB. Detta kallas huvudförhör. Vid ett sådant förhör är inte ledande frågor tillåtna. Motparten får sedan tillfälle att ställa frågor under motförhör, varvid ledande frågor tillåts men enbart beträffande sådana frågor som behandlats vid huvudförhöret. Den åberopande parten får sedan tillfälle att återkomma i ett s.k. återförhör i vilket ledande frågor får ställas endast om vittnet lämnat motstridiga uppgifter i huvudförhöret respektive motförhöret. Den som inleder ett vittnesförhör bör försöka få fram en spontan berättelse och sedan genom frågor leda vittnet vidare.

Yttrande från sakkunnig

Rätten får inhämta yttrande från sakkunnig, när särskild sakkunskap krävs, 24 § FPL. I fråga om sakkunnig gäller reglerna i 40 kap. 2–7 och 12 §§ RB i tillämpliga delar. Innan rätten utser sakkunnig bör parterna lämnas tillfälle att yttra sig i frågan, 40 kap. 3 § RB.

Biträde

Institutet med sakkunnig bör noga skiljas från situationen att staten i en komplicerad skattefråga kan behöva ett biträde vid förhandling i rätten. Det kan t.ex. vara en expert eller specialist inom ett skatteområde. Det är då lämpligt att tjänstemannen i egenskap av biträde får uttala sin uppfattning. Detta kan ske helt formlöst och innebär inte att tjänstemannen uppträder som vittne eller som sakkunnig. Specialisten/experten kan delta under hela förhandlingen.

Vittne

Om däremot uppgifterna i en revisionspromemoria om t.ex. en företrädares ställning i ett aktiebolag inte vitsordas av motparten, kan skatterevisorn behöva inkallas som vittne för att styrka sina uppgifter. Revisorn kan då komma att vittna under ed och får inte vara biträde.

Vad gäller vittnesförhör på initiativ av staten kan det vara av intresse att åberopa förhör med t.ex. en konkursförvaltare, skatterevisor eller annan tjänsteman inom Skatteverket. Ett

praktiskt exempel på när en konkursförvaltare kan behöva höras är då innehållet i en förvaltarberättelse inte vitsordas.

Det kan även finnas anledning att återropa vittnesförhör med en tjänsteman vid en annan myndighet. Förhören kan exempelvis handla om vem som varit aktiv och företrätt en juridisk person utåt. Ett annat exempel på vittnesförhör kan avse vid vilken tidpunkt en företrädare fått vetskap om uteblivna betalningar eller liknande omständigheter.

Bevisstegen

Det krav på bevisning som ställs i företrädmål för att en ansökan ska bifallas kan bedömas motsvara det krav som gäller när Skatteverket ska visa att oriktig uppgift föreligger vid eftertaxering, efterbeskattning och skattetillegg, dvs. mycket sannolikt (se nedanstående s.k. bevisstege). Graden mycket sannolikt får även anses motsvara det beviskrav som tidigare ställts i allmän domstol.

Faktum existerar	.....	Visshet
	.....	Till visshet gränsande sannolikhet
	.....	Mycket sannolikt
	.....	Sannolikt
	.....	Antagligt
Faktum kan lika gärna existera som inte existera	.....	Antagligt
	.....	Sannolikt
	.....	Mycket sannolikt
	.....	Till visshet gränsande sannolikhet
Faktum existerar inte	.....	Visshet

6.6.5 Pläderingen

I 43 kap. 9 § RB anges att efter bevisningens förebringande kan parterna framföra vad de vill till slutförande av sin talan. Pläderingen är ett helt oreglerat institut och en mycket omskriven form av framställning i domstol. Den saknar egentlig koppling till förvaltningsprocessen. Det är således inte säkert att den muntliga förhandlingen avslutas med en plädering, men statens företrädare måste räkna med denna möjlighet. Staten kan i så fall komma att hålla sitt slutanförande före motparten.

Härefter kan målet överlämnas för rättens avgörande. Detta ska enligt 30 § FPL grundas på vad handlingarna innehåller och

vad i övrigt framkommit i målet. De skäl som bestämt utgången ska framgå av rättsens beslut. Det finns dock inget som hindrar att processen fortsätter i skriftlig form eller att ytterligare en muntlig förhandling utsätts.

6.7 Kostnader för företrädaren

Ersättning	I mål enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL som väckts vid allmän förvaltningsdomstol finns möjlighet till ersättning enligt 1 § ErsL.
Rättegångskostnader	<p>Under de villkor som anges i lagen kan det allmänna bli skyldig att utge ersättning för rättegångskostnader. Det kan avse t.ex. ombudskostnader.</p> <p>Framställning om ersättning ska enligt 7 § ErsL göras hos den domstol där kostnaderna uppkommit.</p> <p>Framställningen ska ha kommit in innan domstolen avgjort målet. Om framställningen inte kommit in i tid får den enligt 9 § ErsL endast prövas under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag. Ersättningen får inte utbetalas förrän ersättningsbeslutet vunnit laga kraft mot det allmänna.</p>
Yttrande över kostnadsräkning	Yrkar företrädaren ersättning enligt ersättningslagen ska yrkandet preciseras beloppsmässigt. Skatteverket ska yttra sig över kostnadsräkningen. Om kostnadsräkningen presenteras vid en muntlig förhandling kan verket, om det inte är möjligt att ta ställning till yrkandet vid förhandlingen, begära att få inkomma med ett skriftligt yttrande över kostnadsräkningen.
Ingen ersättning till staten	<p>Den processförande myndigheten kan i förvaltningsdomstol inte yrka ersättning för egna kostnader.</p> <p>Ersättning till t.ex. ett vittne ska stanna på det allmänna enligt 26 § FPL. Om vittne eller sakkunnig inkallats på begäran av företrädaren och det visar sig att det saknas godtagbart skäl för begäran, kan domstolen dock ålägga krav på återbetalning till statsverket.</p>
Kvittning	Har företrädaren egna skatteskulder eller skulder påförda genom dom om personligt betalningsansvar kan verket kvitta ersättning enligt ErsL mot sådana skatte- och avgiftsfordringar. Motfordran måste vara förfallen till betalning och har anstånd beviljats får kvittning inte företas, se Handledning för borgenärsarbetet avsnitt 21.2.3.

6.8 Sekretessen i domstolen

Överföring av sekretess

I ärenden om företrädaransvar hos Skatteverket gäller sekretess enligt 27 kap. 2 § andra stycket OSL, se vidare härom i avsnitt 8.2. Enligt huvudregeln i 43 kap. 2 § första stycket OSL överförs i princip sekretessen till domstolen. Enligt bestämmelsens andra stycke gäller detta emellertid inte om det finns en bestämmelse om s.k. primär sekretess hos domstolen, dvs. om det finns en bestämmelse som direkt reglerar sekretessen hos domstolen för de aktuella uppgifterna.

Primär sekretess

En sådan primär sekretessbestämmelse för uppgifter hos domstolen i mål rörande ärenden enligt BorgL finns i 27 kap. 4 § första meningen OSL. Bestämmelsen innebär att det råder sekretess hos domstolen för uppgifter i ett mål om företrädaransvar endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs. Sådana uppgifter som domstolen erhållit från Skatteverket och som saknar betydelse i målet behåller dock den sekretess som gäller hos Skatteverket, dvs. omvänt skaderequisit gäller, 27 kap. 4 § sista meningen OSL.

Sekretessens upphörande

Sekretessen hos domstolen kan emellertid komma att upphöra i målet i enlighet med vad som anges i 43 kap. 5 § första stycket OSL. Enligt bestämmelsen upphör nämligen sekretessen för uppgift i mål eller ärende i domstols rättskipande eller rättsvårdande verksamhet att gälla om uppgiften förebringas vid offentlig förhandling i samma mål eller ärende.

Om en sekretessbelagd uppgift förebringas vid förhandling inom stängda dörrar består enligt 43 kap. 5 § andra stycket OSL sekretessen, om domstolen inte förordnar om annat. Sedan dom eller beslut meddelats består sekretessen endast om domstolen i domen eller beslutet förordnat om detta.

6.9 Överklagande av domstols beslut om företrädaransvar

Ett beslut av länsrätt om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL kan överklagas till kammarrätt. Det krävs inte prövningstillstånd. Beslut som överklagas av företrädaren ska inges till länsrätten inom två månader från den dag då företrädaren fick del av beslutet. Överklagar Skatteverket ett sådant beslut ska överklagandet ha kommit in till rätten inom två månader från dagen då beslutet meddelades, jfr 22 kap. 14 § SBL.

Kammarrättens dom överklagas till Regeringsrätten. Prövningstillstånd krävs för att Regeringsrätten ska pröva målet.

6.10 Inhibition

Enligt 28 § FPL kan domstol, som har att pröva överklagande, förordna om inhibition, vilket innebär att ett överklagat beslut tills vidare inte ska gälla.

Anstånd enligt SBL

Regeln gäller inte beträffande ett överklagat företrädaransvar. Av 2 § FPL följer nämligen att bestämmelsen i 28 § samma lag inte är tillämplig om verkställighetsfrågan finns reglerad i annan ordning. Så är fallet beträffande företrädaransvar eftersom det i 17 kap. SBL finns bestämmelser om betalningsanstånd. Dessa utgör en specialreglering av inhibitionsinstitutet som tar över bestämmelserna i 28 § FPL, se avsnitt 3.5.

Har företrädaren, i avvaktan på domstolens avgörande i företrädmålet, ansökt om anstånd men fått avslag på sin ansökan och därefter överklagat anståndsbeslutet, är det inget som hindrar att företrädaren får inhibition i avvaktan på länsrättens dom i anståndsmalet, jfr RÅ 1998 not. 143, RÅ 2002 not. 147 och RÅ 2006 ref. 77.

Om Skatteverket, efter att ha vunnit i länsrätten men förlorat i kammarrätten, överklagar kammarrättens dom bör det kunna vara möjligt för verket att få inhibition i avvaktan på Regeringsrättens dom. Detta bör i vart fall vara möjligt om företrädaren har betalat in det ifrågavarande ansvarsbeloppet då syftet med inhibitionen är att Skatteverket ska slippa återbetala beloppet i avvaktan på Regeringsrättens dom. Det är rimligt att anta att inhibition skulle vara möjlig även om ansvarsbeloppet inte är betalt. Syftet med inhibition i denna situation är att Skatteverket ska kunna kvarstå vid sin fordran med de indrivningsmöjligheter det innebär under tiden Regeringsrätten prövar frågan.

7 Betalningssäkring

7.1 Allmänt om betalningssäkring

För att säkerställa betalning av statens fordringar för skatter och avgifter kan Skatteverket ansöka om betalningssäkring hos länsrätten enligt 3 § första stycket lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, BtSL.

I fråga om tull och avgifter inom tullområdet är det Tullverket som företräder staten, 3 § andra stycket BtSL, se avsnitt 11.7.

Betalningssäkring kan ske mot en gäldenär för att säkra fordringar avseende såväl fastställda som ännu inte fastställda skatter och avgifter. Är fordringen inte fastställd mot gäldenären måste Skatteverket visa sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas. Betalningssäkringen får då omfatta högst det belopp som fordringen sannolikt kommer att fastställas till, 1 § BtSL.

Om det är fara i dröjsmål kan ett beslut om betalningssäkring fattas utan att gäldenären underrättas. Domstolens beslut överlämnas då omedelbart till KFM för verkställighet och KFM tar i anspråk så mycket av gäldenärens egendom som svarar mot statens fordran. Är beloppet fastställt i ett beskattningsbeslut och överlämnat till KFM för indrivning, utmäter KFM den ianspråktaga egendomen.

Fordringar

Vilka fordringar som kan betalningssäkras framgår av 2 § första stycket BtSL. Betalningssäkring får användas för fordran på skatt och tull samt efter särskild föreskrift för avgifter. Fordran på skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift och annan liknande avgift får betalningssäkras om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras.

Skatteverket har i en skrivelse den 15 december 2008, dnr 131 755756-08/111 uttalat att betalningssäkring med stöd av BtSL får ske även för sådant belopp, som inte utgör mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML men väl likställs med skatt enligt 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL.

Företrädare för juridisk person

Enligt 2 § andra stycket 1 BtSL får betalningssäkring användas också om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som avses i första stycket. Härav följer att betalningssäkring kan användas mot sådan företrädare som enligt reglerna i 12 kap. 6–6 a §§ SBL kan bli betalningsansvarig för juridisk persons skatter och avgifter. Om det framkommer skäl att anta att en företrädare är i färd med att avhända sig tillgångar eller på annat sätt undandra sig betalning, innan betalningsskyldigheten för företrädaransvaret har blivit fastställd eller beloppet har förfallit till betalning, kan det således bli aktuellt med betalningssäkring mot företrädaren.

Påtaglig risk

Skatteverket måste visa att det finns en påtaglig risk att gäldenären försöker undandra sig att betala och att fordringen eller, om flera fordringar mot samma gäldenär, fordringarna tillsammans uppgår till betydande belopp, 4 § första stycket BtSL.

Ett beslut om betalningssäkring får fattas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär, 4 § andra stycket BtSL. Skatteverket har skyldighet att fortlöpande kontrollera att fordringen och grunderna för betalningssäkringen inte har ändrats och ska begära hävning av betalningssäkringen om den inte längre bör kvarstå.

Forum

Enligt 20 § första stycket BtSL ska fråga om betalningssäkring prövas av den länsrätt som när ansökan görs är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1d §§ SBL. Mål om betalningssäkring ska prövas av den domstol som har att pröva ett överklagande rörande den materiella fråga som betalningssäkringen är sammankopplad med, se prop. 2002/03:99 s. 270–271. I de fall det inte följer av reglerna i 22 kap. 1 a § eller 22 kap. 1b § SBL till vilken domstol ett beslut ska överklagas ska det ske enligt huvudregeln i 14 § andra stycket LAFD. Behörig länsrätt är då den inom vars domkrets beslutsmyndigheten är belägen eller ärendet först prövats, se prop. 2002/03:99 s. 266 och 306.

Forumreglerna i 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL är inte heltäckande och fall inträffar som ovan angetts att 14 § andra stycket LAFD måste tillämpas. Denna regel hänvisar till en domkrets inom vilken ärendet först prövats. Prövningen åsyftar inte nödvändigtvis en slutlig prövning under myndighetsutövning utan häri inryms även sådan bedömning som föregår en framställan till länsrätt om betalningssäkring. Kammarrätten i Göteborg har genom beslut den 19 februari 2009, mål nr 1029-09

haft att ta ställning till vad som utgjort behörig domstol då det gällde betalningssäkring gentemot en företrädare för ett bolag, vilken saknade mantalsskrivningsort i Sverige. KRNG framhöll att det får antas att de första slutliga besluten kommer att fattas inom den domkrets där bolaget har sitt säte. Som framgår ovan ska den allmänna forumregeln i 14 § andra stycket LAFD tillämpas då det inte följer av 22 kap. 1 a och 1 b §§ SBL vilken domstol som är behörig. Bestämmelsen är således tillämplig i detta mål trots att det inte finns något slutligt beslut.

Förvarstagande

Föreligger fara att lös egendom, som kan bli föremål för betalningssäkring, undanskaffas, får egendomen tas i förvar i avvaktan på länsrättens beslut om betalningssäkring, 16 § BtSL. Ett beslut om förvarstagande kan bara fattas av sådan granskningsledare som avses i 3 § lagen (1989:479) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, TvL. Skatteverket ska då göra en framställan om betalningssäkring snarast och senast inom fem kalenderdagar efter förvarstagandet. Har det inte kommit in en framställan om betalningssäkring till länsrätten inom den tiden, hävs beslutet om förvarstagande automatiskt. Den förvarstagna egendomen måste i så fall återställas genast, 17 § BtSL. Se vidare i Handledning för betalningssäkring avsnitt 12.

Vad som allmänt gäller i fråga om betalningssäkring behandlas närmare i Handledning för betalningssäkring 2004, som finns publicerad på Skatteverkets webbplats, www.skatteverket.se.

7.2 Betalningssäkring mot företrädare när skatten är fastställd

I de fall det kan konstateras att en juridisk person inte kommer att betala fastställda skatter och avgifter kan Skatteverket ansöka om företrädaransvar i länsrätten. Samtidigt därmed kan verket ansöka om betalningssäkring mot företrädaren för det presumtiva betalningsansvaret.

Sannolika skäl

Vid ansökan om betalningssäkring mot företrädaren måste Skatteverket visa att sannolika skäl för fordran om betalningsansvar föreligger. Skatteverket ska redogöra för grunderna för betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6–6 a §§ SBL, dvs. för de omständigheter som gör att uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger för den som var företrädare på den för företrädaransvaret relevanta förfallodagen. I de fall det finns ansökan om företrädaransvar färdig kan hänvisning göras till denna.

- Befrielsegrund** Rätten kan inte besluta om betalningssäkring när det finns särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsansvaret. Det framgår av förarbetena till BtSL, prop. 1978/79:28, s. 147 n. Skatteverket bör i ansökan om betalningssäkring visa att det inte finns grund för befrielse.
- Påtaglig risk** Som tidigare nämnts får ett beslut om betalningssäkring endast fattas om det finns en påtaglig risk att gäldenären försöker undandra sig att betala fordringen. Det innebär att Skatteverket, i sin ansökan om betalningssäkring mot en företrädare för ett presumtivt företrädaransvar, måste kunna påvisa att det finns omständigheter som talar för att det föreligger en påtaglig risk för att denne inte kommer att betala av domstol senare fastställt betalningsansvar.
- Betalningsovilja** En konkret risk för betalningsovilja, dvs. betalningssabotage, ska också kunna påvisas. En företrädare torde inte vara särskilt benägen att fullgöra sin egen betalningsskyldighet om han medvetet har medverkat till att den juridiska personen undanhållit stora inkomster från beskattning. Detsamma gäller om det finns omständigheter som pekar på att företrädaren avser att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet. Han kan t.ex. överlåta tillgångar på familjemedlemmar eller på andra närstående personer. Vidare kan det framkomma att företrädaren planerar att flytta utomlands. Andra förhållanden som kan vara av betydelse är om företrädaren tidigare visat betalningsovilja och försökt att komma från sina betalningsförpliktelser eller har bristfälliga räkenskaper.
- Betydande belopp** Fordringen måste uppgå till ett betydande belopp, 4 § BtSL. Med betydande belopp avses ett belopp som i vart fall inte understiger ett prisbasbelopp.
- Proportionalitetsprincipen** Proportionalitetsprincipen måste vara uppfylld för att domstolen ska få fatta beslut om betalningssäkring. Det innebär att skälen för betalningssäkring måste vara tillräckligt stora för att uppväga det intrång eller men i övrigt som det innebär för företrädare eller något annat motstående intresse, 4 § andra stycket BtSL
- För att fastställa om villkoren för betalningssäkring är uppfyllda görs en helhetsprövning av gäldenärens förhållanden.
- Motparten har enligt huvudregeln samma rätt att yttra sig i ärenden om betalningssäkring som i andra ärenden, 5 § första meningen BtSL. Företrädaren har också rätt till muntlig för-

handling, bortsett från när en sådan förhandling är uppenbart obehövlig, 8 § BtSL.

Fara i dröjsmål

Förhållandena i betalningssäkringsärenden är dock vanligen sådana att det föreligger fara i dröjsmål. Ett beslut om betalningssäkring blir ju lätt verkningsslöst om företrädaren har fått kännedom om åtgärden i förväg. Med fara i dröjsmål menas att omständigheter föreligger som kan befaras avsevärt försvåra eller omintetgöra verkställigheten.

Är det fara i dröjsmål får rätten omedelbart bevilja ansökan om betalningssäkring och förordna att åtgärden ska gälla till dess något annat har förordnats, 5 § andra meningen BtSL. Beslutet verkställs genast och kommuniceras med företrädaren i samband med verkställigheten. Rätten fattar det tillfälliga beslutet direkt på handlingarna.

Skatteverket måste yrka att rätten fattar ett omedelbart beslut om betalningssäkring, annars handlägger rätten ärendet enligt huvudregeln. Skatteverket måste även yrka att beslutet delges företrädaren först vid verkställigheten.

Kontroll av fordrans bestånd

Skatteverket har skyldighet att fortlöpande kontrollera att grunden för betalningssäkringen inte har ändrats. Skatterna för den juridiska personen kan t.ex. ha satts ned, vilket kan påverka ansvarsbeloppet för företrädaren. Det kan också ha framkommit uppgifter som visar att uppsåt eller grov oaktsamhet inte längre kan påvisas eller att det finns skäl för befrielse från betalningsansvaret.

Har inte ansökan om företrädaransvar och betalningssäkring mot företrädaren lämnats in till länsrätten samtidigt ska ansökan om företrädaransvar inges inom sex månader från dagen för beslutet om betalningssäkring, 7 § BtSL.

Fastställt företrädaransvar

Efter det att länsrätt eller kammarrätt fastställt företrädaransvar ska Skatteverket, med stöd av 11 kap. 20 § SBL, debitera företrädaren ansvarsbeloppet. Det tar en viss tid innan ett obetalt ansvarsbelopp överlämnas till KFM för indrivning. Under denna tid kan det finnas en risk att företrädaren avhänder sig tillgångar eller på annat sätt undandrar sig betalning. Det kan därför i vissa situationer finnas behov av att ansöka om betalningssäkring mot företrädaren även när företrädaransvaret är fastställt.

Hävning av betalningssäkring

Beslut om betalningssäkring ska hävas om det inte längre finns något skäl för beslutet, 6 § BtSL. Det innebär att den hand-

läggare som ansökt om betalningssäkring också ska begära att beslutet hävs när det inte längre ska kvarstå.

Rätten har också möjlighet att häva beslutet ex officio.

När fordran om företrädaransvar har fastställts av domstol och KFM har utmätt så mycket av företrädarens egendom som täcker den restförda skulden ska Skatteverket begära hävning av betalningssäkringen mot företrädaren.

7.3 Betalningssäkring mot företrädare och den juridiska personen när skatten inte är fastställd

Både företrädarens och juridiska personens tillgångar

I samband med att Skatteverket genomför en skatteutredning där det är fråga om större skattehöjningar hos en juridisk person kan det bli aktuellt med betalningssäkring. Om både den juridiska personen och företrädaren har tillgångar eller det är oklart vem som innehar vissa tillgångar kan det finnas skäl att betalningssäkra både den juridiska personens och företrädarens egendom samtidigt för att tillförsäkra staten betalning för en kommande fastställd skattefordran. Beloppet som ska betalningssäkras hos företrädaren för företrädaransvar avser då den del av den juridiska personens skatter, som inte täcks av dess tillgångar. I de fall då den juridiska personen vid skatteutredningen konstateras sakna tillgångar ska betalningssäkringen riktas endast mot företrädaren och dennes tillgångar.

Sannolika skäl för fastställd skatt och företrädaransvar

För betalningssäkring mot den juridiska personen krävs att det finns sannolika skäl för att skatten kommer att fastställas. För att företrädarens tillgångar också ska kunna betalningssäkras måste det finnas sannolika skäl såväl för att skatterna kommer att fastställas mot den juridiska personen som att domstolen kommer att utdöma företrädaransvar. I ansökan om betalningssäkring måste samtliga omständigheter klargöras.

Fordringsanspråk

Ett grundläggande krav för betalningssäkring är att det finns ett fordringsanspråk mot gäldenären. Fordran behöver inte vara fastställd utan det räcker med att det är sannolikt att fordran kommer att fastställas. Den relevanta tidpunkten från när betalningssäkring får tillgripas är då fordringen har uppkommit, se prop. 1978/79:28 s. 64. Är fordringen att hänföra till viss tidsperiod är betalningssäkring bara möjlig om perioden gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning, 4 § BtSL. Om huvudfordringen utgörs av skattetillägg kan en betalningssäkring mot företrädaren i

anledning av företrädaransvar initieras först efter en underlåten betalning på den förfalldag som bestäms i beslutet om skattetillägget, se även avsnitt 2.3.2.

Tidsfrist för ansökan om företrädaransvar

Om inte ansökan om företrädaransvar och betalningssäkring mot företräderen lämnas in till länsrätten vid ett och samma tillfälle, ska ansökan om företrädaransvar inges inom sex månader, 7 § BtSL. Länsrätten får medge förlängning av den tiden med tre månader i taget. Det förutsätter i så fall att det finns särskilda skäl för en förlängning.

7.4 Skadestånd

Strikt ansvar

Den som lidit en ren förmögenhetsskada på grund av ett beslut om betalningssäkring kan få ersättning från staten under förutsättning att fordringen inte fastställts till det yrkade beloppet, 21 § BtSL. Skatteverket kan bli skadeståndsskyldigt trots att verket enligt domstolen har visat både sannolika skäl för sin fordran mot företräderen och att det har funnits en påtaglig risk för att gäldenären försökte undandra sig att betala fordringen. Det krävs således inte att det allmänna kan lastas för något fel eller någon försummelse. Statens ansvar är i princip strikt, se prop. 1989/90:3 s. 40, 48–49.

Vad gäller processkostnader i mål om betalningssäkring ska dessa ersättas enligt bestämmelserna i ErsL.

Jämknings

Har den som lidit skadan varit medvällande, kan skadeståndet jämkas eller vägras helt. Han kan t.ex. ha lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift som han varit skyldig att lämna, 22 § BtSL

Talan

Talan om skadestånd till följd av betalningssäkring av en icke fastställd fordran förs hos allmän domstol. Alternativt kan gäldenären först vända sig till Justitiekanslern (JK) och begära skadestånd av staten. JK kan, inom ramen för statens s.k. frivilliga skadereglering enligt förordning (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten, besluta om skadestånd till en enskild. Se även handledning för betalningssäkring avsnitt 15.

8 Sekretess

8.1 Allmänt

Den 30 juni 2009 ersattes Sekretesslagen (1980:100) av Offentlighets- och sekretesslagen (2009:400). I denna handling görs hänvisningar endast till den nya lagen. För jämförelse med de tidigare bestämmelserna i Sekretesslagen finns en jämförelsetabell i prop. 2008/09:150 s. 513 ff.

I Offentlighets- och sekretesslagen (OSL) finns bestämmelser om tystnadsplikt i det allmännas verksamhet och om förbud att lämna ut allmänna handlingar. Sekretess innebär förbud att röja uppgift, vare sig det sker muntligen, genom att allmän handling lämnas ut eller på annat sätt, 3 kap. 1 § OSL.

Vad som gäller om sekretess mellan myndigheter gäller också i förhållandet mellan olika verksamhetsgrenar inom samma myndighet, när dessa är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra, 8 kap. 2 § OSL.

Skatteseekretess

För verksamhet som avser bestämmande av skatt eller underlag för bestämmande av skatt är enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL sekretessen med några få undantag absolut, dvs. sekretess gäller oavsett om någon skada kan uppkomma eller ej av att en viss uppgift röjs. Sekretessen omfattar såväl uppgifter om den skattskyldige som uppgift som rör tredje man. För uppgift i skattemål hos domstol gäller dock ett s.k. rakt skaderekvisit, dvs. sekretess gäller endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs, 27 kap. 4 § OSL. Denna svagare sekretess hos domstolen gäller dock inte för uppgift som domstolen fått från en annan myndighet där uppgiften är sekretessbelagd, om uppgiften saknar betydelse i målet, 27 kap. 4 § sista meningen OSL. I så fall behåller uppgiften den sekretess den hade hos den utlämnande myndigheten.

Absolut sekretess gäller även i verksamhet som avser förändring av eller uttag ur beskattningsdatabasen, 27 kap. 1 § andra stycket 1 p. OSL. Särskilt undantag görs för vissa uppgifter, se 27 kap. 7 § 2 p. OSL samt 2 kap. 5 § lagen (2001:181) om

behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Indrivningssekretess hos KFM

För arbetet vid KFM med utsökning och indrivning gäller i de flesta situationer ett s.k. omvänt skaderekvisit för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden, dvs. sekretess gäller om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon honom närstående lider men, 34 kap. 1 § OSL. Detta innebär att huvudregeln är att sekretess gäller. Sekretessen omfattar även arbetet med att företräda staten i allmänna mål enligt IndrL.

Sekretess i ärenden enligt BorgL

I samband med överflyttningen av borgenärsuppgifter från KFM till Skatteverket den 1 januari 2008 har särskilda sekretessregler införts beträffande ärenden enligt BorgL. För dessa ärenden gäller sekretess med omvänt skaderekvisit, dvs. sekretesstyrkan är densamma som i KFM:s indrivningsverksamhet. Således anges i 27 kap. 2 § andra stycket OSL att sekretess gäller i ärende enligt BorgL för uppgift om en enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden, om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon närstående till denne lider skada eller men.

I borgenärshandledningen, avsnitt 2, finns en närmare beskrivning av sekretessen i Skatteverkets borgenärsarbete. Där redogörs också för den särskilda problematik som det innebär att ärenden enligt BorgL tillförs beskattningsdatabasen (s. 54–55).

8.2 Sekretess i företrädaransvarsärenden

Ärende enligt BorgL

Skatteverket har tidigare gjort bedömningen att dessa ärenden omfattas av skatteseekretessen enligt 27 kap. 1 § OSL (tidigare 9 kap. 1 § SekrL, se Skatteverkets handbok Offentligt eller hemligt SKV 148, utgåva 1, s. 90.) Men eftersom BorgL omfattar även företrädaransvarsärenden (8 §) får dessa ärenden numera anses omfattas av sekretess enligt vad som anges i 27 kap. 2 § andra stycket OSL. Se även borgenärshandledningen, s. 52.

Omvänt skaderekvisit

Därmed gäller i företrädaransvarsärenden ett s.k. omvänt skaderekvisit. Detta innebär att en skadeprövning måste göras när uppgifter begärs ut i ett sådant ärende. Härvid är utgångspunkten att uppgifterna omfattas av sekretess. Uppgifterna får bara lämnas ut om det står klart att de kan lämnas ut utan att skada eller men uppstår. I praktiken innebär detta att tillämparen många gånger inte kan lämna ut en uppgift som omfattas av en sådan sekretessbestämmelse utan att ha känne-

dom om mottagarens identitet och om dennes avsikter med uppgifterna (prop. 2008/09:150 s. 349).

Angående innebörden av uttrycken skada och men anges följande i prop. 2008/09:150 s 349 f.

**Innebörden av
”skada” och
”men”**

”När det är fråga om sekretess till skydd för enskilda avses med begreppet ’skada’ enbart ekonomisk skada (prop. 1979/80:2 Del A s. 83). Begreppet ’men’ har givits en mycket vid innebörd. I första hand åsyftas att någon blir utsatt för andras missaktning om hans personliga förhållanden blir kända. Redan den omständigheten att vissa personer känner till en för någon enskild ömtålig uppgift kan i många fall anses tillräckligt för att medföra men. Utgångspunkten för en bedömning av om men föreligger är den berörda personens egen upplevelse. Bedömningen måste dock i viss utsträckning kunna korrigeras på grundval av gängse värderingar i samhället. Enbart det faktum att en person anser att det i största allmänhet är obehagligt att andra vet var han bor kan t.ex. inte anses innebära men i sekretesslagens mening. I vissa sammanhang kan begreppet ’men’ även inbegripa ekonomiska konsekvenser för en enskild (a. prop.). – Efter påpekande från Lagrådet klargjordes i förarbetena till sekretesslagen att när det gäller sekretess till skydd för enskilda ska i begreppen ’skada’ och ’men’ inte bara inläggas att det uppstår en viss effekt av att en uppgift röjs utan också att denna effekt uppkommer genom röjandet av viss typ av uppgift. När det är fråga om sekretess till skydd för enskilda avses med begreppet ’skada’ ekonomisk skada som vållas av röjandet av uppgift om ekonomiskt förhållande. Med begreppet ’men’ avses olägenhet av icke-ekonomisk eller ekonomisk art som vållas av röjandet av uppgift om personligt förhållande (prop. 1979/80:2 Del A s. 455 f och s. 493). – Även helt rättsenliga åtgärder, såsom t.ex. att någon blir utsatt för framgångsrika indrivningsåtgärder eller att någon blir satt i fängelse, kan bedömas som skada eller men i sekretesslagens mening. Denna ståndpunkt är nödvändig för att sekretess ska kunna upprätthållas myndigheter emellan (prop. 1979/80:2 Del A s. 83). – För att en enskild ska lida skada eller men krävs att uppgifterna är hänförliga till en viss individ. Det innebär att man i allmänhet bör kunna lämna ut s.k. avidentifierade

uppgifter utan att risk för skada eller men uppkommer. I enstaka fall kan det emellertid tänkas att en avidentifiering inte är tillräcklig för att hindra att sambandet mellan uppgiften och individen spåras. Huruvida en sådan risk föreligger får bedömas efter omständigheterna i det enskilda fallet (a prop. s. 84).”

Beslutsoffentlighet

Sekretessen gäller inte beslut i ärende enligt BorgL. Detta framgår av 27 kap. 2 § tredje stycket p. 1 OSL. Beslutsoffentligheten omfattar även domstolsavgöranden som tillförts företrädaransvarsärendet hos Skatteverket. En överenskommelse om företrädaransvar är enligt 11 kap. 1 § andra stycket p. 7 SBL att jämställa med ett beskattningsbeslut, förutsatt att överenskommelsen fullföljs på överenskommet sätt inom rätt tid. En sådan överenskommelse omfattas därmed av beslutsoffentligheten.

Konkursförvaltare

Utan hinder av sekretessen får uppgift i ärende enligt BorgL lämnas till förvaltare i den enskildes konkurs, 27 kap. 8 § andra stycket OSL. Om det i ett företrädaransvarsärende finns uppgifter om en juridisk person som försatts i konkurs kan alltså dessa uppgifter lämnas ut till förvaltaren. Ett utlämnande kan ske såväl på begäran av förvaltaren som på Skatteverkets eget initiativ, t.ex. för att uppmärksamma förvaltaren på återvinningsbara transaktioner (jämför nedan avsnitt 8.4). Vid utlämnandet får Skatteverket göra ett förbehåll som inskränker förvaltarens rätt att lämna uppgiften vidare eller att utnyttja den. Ett sådant förbehåll får inte innebära ett förbud att utnyttja uppgiften om den behövs för att förvaltaren ska kunna fullgöra sina skyldigheter med anledning av konkursen, 27 kap. 8 § tredje stycket OSL.

8.3 Partsinsyn

Det förekommer ibland att företrädarna för en juridisk person har olika uppfattningar om vad som förevarit i verksamheten. Skatteverket får i normalfallet inte i ett ärende för en företrädare röja en uppgift som finns i ett ärende rörande en annan företrädare, trots att ärendena gäller betalningsskyldighet för samma juridiska persons skulder.

En företrädare kan komma att lämna information som läggs till grund för bedömningen i ett annat ansvarsärende. Företrädaren i det sistnämnda ärendet har då som regel rätt att ta del av det som tillförts hans ärende. Denna partsinsyn omfattar inte bara innehållet i allmänna handlingar utan allt utredningsmaterial

som tillförts ärendet, se avsnitt 4.6. Som där nämns gäller partsinsynen med de begränsningar som följer av 10 kap. 3 § OSL. Handling eller annat material får inte lämnas ut om det av hänsyn till allmänt eller enskilt intresse är av synnerlig vikt att sekretessbelagd uppgift i materialet inte röjs. I så fall ska myndigheten på annat sätt lämna parten upplysning om vad materialet innehåller, i den mån det behövs för att han ska kunna ta tillvara sin rätt och det kan ske utan allvarlig fara för det intresse som sekretessen ska skydda. En part har dock alltid rätt att ta del av dom eller beslut i målet eller ärendet.

Sekretess till skydd för enskild gäller inte i förhållande till den enskilde själv och sekretesskyddet kan helt eller delvis efterges av honom eller henne, om inte annat särskilt anges, 12 kap. 1 och 2 §§ OSL.

8.4 Överlämnande av information mellan Skatteverket och andra myndigheter

Det ankommer på myndigheter att samarbeta och att förenkla och effektivisera den egna verksamheten, se 6 och 7 §§ FL. Denna allmänna skyldighet för myndigheter att bistå varandra preciseras i 6 kap. 5 § OSL vad gäller skyldigheten att utbyta information. Där anges att en myndighet på begäran av annan myndighet ska lämna ut uppgift som den förfogar över i den mån inte hinder föreligger på grund av sekretess eller arbetets behöriga gång. Det förhållandet att sekretess enligt 8 kap. 1 § OSL gäller även mellan myndigheter är i sig en omständighet som försvårar myndigheternas samarbete. Emellertid finns det i 10 kap. OSL ett antal bestämmelser som möjliggör att sekretessbelagda uppgifter överlämnas till annan myndighet.

I 10 kap. 2 § OSL anges att en myndighet får lämna ut sekretessbelagd uppgift om det är nödvändigt för att myndigheten ska kunna fullgöra sin egen verksamhet.

I 10 kap. 28 § första stycket OSL finns en sekretessbrytande regel som anger att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till annan myndighet om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Inom borgenärsområdet finns ett flertal sådana bestämmelser som i förhållande till andra myndigheter reglerar informationsskyldigheten från och till Skatteverket. I borgenärshandledningen finns i avsnitten 7.2.8 och 7.2.9 en närmare beskrivning av dessa bestämmelser.

Enligt den s.k. generalklausulen i 10 kap. 27 § OSL gäller att sekretessbelagd uppgift får lämnas till annan myndighet om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda. I förhållande till KFM gäller att KFM:s indrivningsverksamhet ligger så nära Skatteverkets verksamhet att de uppgifter som KFM behöver för indrivningsverksamheten kan lämnas fritt, se Offentligt och hemligt s. 155. Möjligheten att lämna över uppgifter efter en prövning enligt generalklausulen gäller även beträffande uppgiftslämnande från KFM till Skatteverket. Behovet av att överlämna information mellan myndigheterna har inte minskat genom KFM-reformen den 1 januari 2008. Även om KFM blivit en från Skatteverket fristående myndighet med större fokus på de partsneutrala verkställande uppgifterna gäller samtidigt att KFM och Skatteverket fått ett delat ansvar för statens indrivningsarbete, där var och en arbetar parallellt med sina verktyg.

9 Preskription

Begränsad tid att göra gällande företrädaransvar

Talan om företrädaransvar får inte väckas sedan statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats, 12 kap. 7 § andra stycket SBL. Utan en vid länsrätten väckt talan faller då också möjligheten att träffa överenskommelse. Detsamma gäller om en överenskommelse har ingåtts men inte fullbetalats innan preskription inträder, en överenskommelse som inte fullgjorts i samtliga delar faller.

Ansökan om företrädaransvar ska ha kommit in till länsrätten innan skattefordringen mot den juridiska personen preskriberas. Det är normalt inga svårigheter att avgöra när denna preskription inträder på grund av preskriptionstidens anknytning till kalenderår, se nedan.

Särskilda preskriptionsregler för skatter

Regler om preskription av fordringar i allmänhet finns i preskriptionslagen (1981:130). Beträffande företrädaransvar och andra skattefordringar gäller dock lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. (SPL). Preskriptionstiden är fem år och kan inte avbrytas eller förlängas enligt de regler som gäller för fordringar i allmänhet. Viss preskriptionsförlängning kan dock förekomma enligt SPL, dels sådan förlängning som inträder automatiskt sedan en i lagen angiven omständighet inträffat, t.ex. ett beslut om företagsrekonstruktion eller ett av KFM beviljat betalningsuppskov, 5 och 6 §§, dels sådan förlängning som beslutas av länsrätt på ansökan av Skatteverket, 7 §.

Sedan preskription inträtt får åtgärder för att få betalt inte längre vidtas, 10 § första stycket SPL. Åtgärdsförbudet omfattar bl.a. betalningsanmaning, kvittning, utmätning och ansökan om preskriptionsförlängning, prop. 1981/82:96 s. 66. Har fordringen före preskriptionen helt eller delvis säkerställt, t.ex. genom konkursansökan, utmätning eller andra exekutiva åtgärder, får åtgärden dock fullföljas.

Har betalning skett efter preskription gäller beträffande fordringar i allmänhet som huvudprincip att betalningen inte kan återgå. Beträffande statliga fordringar har historiskt intagits en

strängare attityd mot borgenären, se NJA 1962 s. 343. I förarbetena till SPL har uttalats att det ankommer på KFM och andra statliga myndigheter att självmant beakta preskriptionsbestämmelserna, innebärande att en gäldenär som betalar en preskriberad fordran har rätt till återbetalning om han inte kände till att fordringen var preskriberad, prop. 1981/82:96 s. 42. I fråga om skatter kan alltså endast frivilliga betalningar tas emot sedan preskription inträtt.

**Egen
preskriptionstid
för företrädar-
ansvaret**

Har talan om företrädaransvar väckts i tid saknar det härefter betydelse om skattefordringen mot den juridiska personen preskriberas. Preskriptionstiden för företrädaransvaret löper självständigt, dvs. är inte beroende av preskriptionstiden för huvudfordringen, 11 § andra stycket SPL. Se även prop. 1981/82:96 s. 43 f och Svea hovrätts beslut den 4 april 1989, 15:SÖ 14, mål nr Ö 3434/88.

**Skatter som
påförts enligt SBL**

Beträffande företrädaransvar och andra skatter som påförts enligt SBL räknas den femåriga preskriptionstiden från utgången av det kalenderår då fordringen lämnades för indrivning, 3 § tredje stycket SPL. Begärs indrivning med stöd av vanliga ADB-rutiner anses ansökan om indrivning gjord när indrivningsuppdraget förts in i utsöknings- och indrivningsdatabasen. När i brådskande fall indrivning begärs manuellt genom skriftlig ansökan direkt till KFM anses ansökan gjord när den kommit in till denna myndighet, se 2 kap. 30 § utsökningsbalken (1981:774).

Orsaken till att preskriptionstiden räknas från tidpunkten för ansökan om indrivning är att det i skattekontosystemet inte finns någon särredovisning och uppföljning av hur en enskild skatt betalas. Den skattskyldige har ingen rätt att bestämma att en betalning till kontot ska avse en viss bestämd skatt och vid utebliven betalning är det inte den specifika skatten som överlämnas till KFM för indrivning, utan ett visst negativt saldo (underskott) på kontot. När betalningsskyldigheten för en viss skatt sätts ner eller skjuts framåt i tiden, t.ex. vid omräkning respektive betalningsanstånd, föranleder detta en kreditering på skattekontot. Denna kreditering kommer att möta den skatt som krediteringen hänför sig till endast om omräkning görs respektive anstånd medges under samma period som skatten förfaller till betalning.

Om ett indrivningsuppdrag för en skattekontofordran återkallas, t.ex. på grund av ett betalningsanstånd, upphör därmed också beräkningen av preskriptionstid för det belopp som

omfattas av återkallelsen. Blir det senare aktuellt med ett nytt indrivningsuppdrag på grund av en återdebitering på kontot av den skatt för vilken anstånd tidigare meddelats, kommer ny preskriptionstid att börja löpa.

**Skatter utanför
skattekonto-
systemet**

Huvudregeln beträffande skattefordringar som påförts utanför skattekontosystemet är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår när fordringen förföll till betalning. Har fordringen blivit fastställd till sitt belopp först efter det att den förföll till betalning, räknas preskriptionstiden i stället från utgången av det kalenderår då fastställelsebeslut meddelades, dock bara den del av beloppet som inte var indrivningsbart redan dessförinnan. Har anstånd med betalning medgetts, inträder preskription i denna del tidigast två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde att gälla. Se även handledning för Skattebetalning avsnitt 22.10 samt Handledning för borgenärsarbetet avsnitt 18.1.

**Preskriptions-
förlängning**

Skatteverket har möjligheten att ansöka om preskriptionsförlängning. En ansökan om preskriptionsförlängning ska ha kommit in till länsrätten innan den ordinarie preskriptionstiden gått ut, 13 § SPL. För att en sådan ansökan ska beviljas krävs att någon av de i 7 § SPL angivna förutsättningarna är uppfyllda. Om domstolen bifaller ansökan förlängs preskriptionstiden till utgången av femte kalenderåret efter det år då den ordinarie preskriptionstiden enligt 3 § SPL löper ut, 8 § SPL. Se Handledning för borgenärsarbetet avsnitt 18.

10 Rättspraxis

Här lämnas en kortare genomgång av publicerade rättsfall från Högsta domstolen och Regeringsrätten.

10.1 Avgöranden meddelade av Högsta domstolen

10.1.1 Det objektiva rekvisitet

Aktiebolag

NJA 1974 s. 297. HD konstaterade i vad som kan betecknas som ett principuttalande:

”Den som åtager sig att vara ledamot av aktiebolags styrelse kan icke till sin frihet från att fullgöra de förpliktelser som eljest följer med sådant ledamotskap åberopa enbart att styrelseuppdraget är av endast ’formell’ natur eller att han ej förstått innebörden av uppdraget.”

Ägarintresse

NJA 1971 s. 296, på sidan 308. ”HD konstaterar, att vad lagstiftningen främst velat åstadkomma, måste antagas vara – under de förutsättningar som stadgas i övrigt – göra ställföreträdaren betalningsskyldig i fall, då han på grund av eget eller närståendes aktieinnehav har ett betydande intresse i aktiebolaget och ett bestämmande inflytande över detta. Undantagsregeln bör därför kunna tillämpas t.ex. när ställföreträdaren är anställd utan att ha något ägarintresse.” Med undantagsregeln åsyftades jämkning eller eftergift av betalningsansvaret på grund av särskilda skäl.

NJA 1975 s. 480. Se under 9.1.3 – Företrädares inflytande och intresse i bolaget.

Faktisk företrädare

NJA 1976 not. B 29. TR fann att F varit den verkliga företrädaren och måste anses vara den som i egenskap av företrädare för bolaget låtit verkställa skatteavdragen. Han kunde därför åläggas betalningsskyldighet. HovR:n fastställde TR:s dom. HD konstaterade att F uppdragit åt W att utgöra styrelse eftersom han själv inte var svensk medborgare. F utövade helt det bestämmande inflytandet över bolagets verksamhet och

hade därför ett direkt ansvar för fullgörandet av företagets förpliktelser mot det allmänna. W hade förskingrat de för skattebetalning avsedda beloppet, vilket dessutom medförde att han dröjde med att försätta bolaget i konkurs. F ålades solidariskt betalningsansvar tillsammans med W.

NJA 1979 s. 555. Se under 10.1.3 – Företrädarens inflytande och intresse i bolaget.

**Extra
bolagsstämma**

NJA 1971 s. 296 III. Se under 10.1.3 – Händelser och omständigheter som inte kunnat förutses.

**Utländsk juridisk
person**

NJA 1998 s. 44. HD gjorde bedömningen att styrelseledamoten i ett danskt bolag kunde bli solidariskt betalningsskyldig för den svenska mervärdesskatt som bolaget inte betalat. Målet gällde solidariskt ansvar enligt 48 a § lagen (1968:430) om mervärdesskatt. HD utgick i sitt resonemang från förebilden till bestämmelsen, 77 a § uppbördsförordningen (senare uppbördslagen), och konstaterade att 77 a § uppbördsförordningen tog sikte på det fallet att någon i egenskap av företrädare för arbetsgivare som var juridisk person gjort skatteavdrag men underlåtit att inbetala det innehållna beloppet till staten. I en sådan situation, fann HD, fick den juridiska personens nationalitet anses sakna betydelse varför bestämmelsen måste ha varit tillämplig även på företrädare för utländska juridiska personer. Då 48 a § mervärdesskattelagen utformats efter mönster av 77 a § uppbördsförordningen och då det saknades minsta antydning om att den nya bestämmelsen skulle ha ett snävare tillämpningsområde måste enligt HD:s mening 48 a § mervärdesskattelagen tolkas så att den liksom förebilden var tillämplig även på företrädare för utländska juridiska personer.

Ideell förening

NJA 1994 s. 170. I målet prövades företrädaransvar mot chef för en dansteater. I målet konstaterades att personen ifråga var att anse som företrädare för den juridiska personen (en ideell förening) och HovR ålade företrädaransvar, som av andra orsaker därefter undanröjdes av HD.

**Prokurist i
kommanditbolag**

NJA 1993 s. 740. I ett kommanditbolag hade komplementären J övergivit bolaget och flyttat till annan ort. Kommanditdelägaren C, som också var prokurist i bolaget och i denna egenskap behörig att företräda bolaget, hade då fortsatt driften. Efter skatterevision försattes bolaget i konkurs på ansökan av KFM. I målet var även fråga om bokföringsbrott och det numera avkriminaliserade brottet mot 81 § UBL. TR dömde både J och C för brotten och ålade dem solidariskt betalningsansvar för den aktuella tiden. C överklagade. HovR fastställde

TR:s dom och konstaterade bl.a. att C inte var personligen ansvarig för bolagets skulder i sin egenskap av kommanditdelägare. Han var däremot ansvarig, eftersom han varit faktisk företrädare för bolaget under den aktuella tiden genom sin faktiska ledning och genom sin ställning som prokurist. HD fastställde domen och konstaterade att avgörande för om företrädaransvar kan åläggas har ansetts vara den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen. Det krävdes således inte att företrädaren är legal företrädare för den juridiska personen.

Förfallodag

NJA 2004 s. 299 I. AM var under 1997 fram till juni företrädare och ägare till bolaget. I mervärdesskattedeclarationer som AM undertecknat hade bolaget gjort avdrag för ingående skatt för januari t.o.m. mars 1997. Skatteverket begärde specifikation av avdragen, men någon sådan inkom aldrig. Besluten omprövades och avdragen underkändes. I omprövningsbesluten angavs betalningsdagen vara den 19 december 1997. AM var då inte längre företrädare för bolaget.

HD jämför omständigheterna i målet med rättsfallet NJA 1982 s. 578 då frågan om betalningsansvar enligt 48 a § mervärdesskattelagen (1968:430) prövades och konstaterar att de bestämmelser om företrädaransvar för mervärdesskatt, 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200), som gällde före den 1 november 1997 och där hänvisning gjordes till den tid som angavs i 1 och 5 §§ samma lag, enligt ordalagen inte kunde anses täcka andra fall än sådana då den skattskyldige försummat att iaktta den tid för skatteinbetalningen som enligt de nämnda paragraferna gällt för honom.

I målet uppkom fråga om föreskriften analogiskt kunde innebära, att den även omfattade situationer, då skatten hade omprövats eller överklagats efter den ordinarie förfallodagen. Skulle då de ordinarie förfallodagarna ha gällt när skatten fastställts till högre belopp, dvs. som om det i tid hade lämnats in deklamationer i överensstämmelse med de sedermera fattade besluten, trots att det i besluten fanns uppgift om senare förfallodagar? HD konstaterade att starka skäl talar emot en analogisk tolkning till den betalningsskyldiges nackdel av bestämmelser av här aktuellt slag, även om de har stöd i förarbetena. I förevarande fall får enligt HD en sådan tolkning anses utesluten. Bestämmelsen om företrädaransvar infördes i 12 kap. 6 § SBL den 1 november 1997 med retroaktiv verkan och gav då inte något stöd för en sådan utvidgad tolkning.

HD konstaterade vidare att ovan nämnda bestämmelse ändrades den 1 januari 2004, dvs. efter hovrättens dom i detta mål. I 12 kap. 6 § andra stycket SBL anges numera att betalningsskyldigheten, om annat inte följer av bestämmelserna i tredje stycket, är knuten till den tidpunkt, när skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kapitlen. Enligt sin ordalydelse skulle övergångsbestämmelserna vara tillämpliga i detta fall samt föranleda betalningsskyldighet för AM. HD hänvisar emellertid till sitt uttalande i rättsfallet NJA 2000 s. 132 om retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. En tillämpning av bestämmelserna till 2003 års lagändring skulle leda till ett för AM mera oförmånligt resultat än vad som skulle ha blivit fallet om tidigare gällande bestämmelser tillämpats. Av detta följer att något ansvar inte ska åläggas AM för den skatt som bolaget är skyldigt staten. Hovrättens domslut fastställdes.

NJA 2004 s. 299 II. I målet var i fråga samma frågeställningar som i I, men avsåg tillämpningen av 15 § USAL och 48a § mervärdesskattelagen i dess senare lydelse. SÅ hade varit företrädare för bolaget från 1990. Hösten 1994 företog SKM en revision i bolaget avseende räkenskapsåren 1992/93 och 1993/94. Enligt revisionspromemorian hade bolaget underlåtit att betala mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och dröjsmålsavgifter. SKM meddelade beslut den 11 januari 1995 och förpliktade bolaget att betala de tillkommande beloppen med förfallodag den 6 februari 1995. SÅ var då inte längre företrädare för bolaget eftersom det försattes i konkurs den 31 januari 1995.

HD konstaterar att de bestämmelser om företrädaransvar för mervärdesskatt 48 a § mervärdesskattelagen i dess senare lydelse samt 15 § USAL, enligt ordalagen inte kunde anses täcka andra fall än sådana då den skattskyldige försummat att iakttäta den tid för skattebetalningen som enligt de nämnda paragraferna gällt för honom. – Domen har i övrigt samma motivering som i I.

10.1.2 Det subjektiva rekvisitet

Här följer exempel på rättsfall från HD där frågan om det subjektiva rekvisitet aktualiserats.

Verksamma åtgärder för skuldavveckling

NJA 1969 s. 326. HD konstaterade i sitt domslut att företrädaren måste vidta åtgärder för en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen för att undgå företrädaransvar. I målet var fråga om arbetsgivare, som inte betalat in de innehållna skatterna, till sitt

fredande kunde åberopa att han skulle ha gjort sig skyldig till mannamån mot borgenärer genom att betala in dem.

Målet avsåg brott mot 80 § 1 mom. andra stycket uppbördsförordningen (sedermera UBL), dvs. det nu avkriminaliserade betalbrottet. HD fastställde det av HR och HovR:n utmätta straffet.

Betalningsinställelse

NJA 1971 s. 296 I–II. HD konstaterade att betalningsinställelsen inte åtföljdes av verksamma åtgärder i syfte att åstadkomma en avveckling under hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen.

HD fann att det saknades skäl för jämkning av företrädaransvaret för företrädarna.

NJA 1985 s. 13. HD uttalade att oavsett om bolaget ställt in betalningarna ålåg det F att i vederbörlig ordning inbetala skattebeloppen för nämnda uppbördsterminer eller utverka anstånd därmed. Genom att underlåta det hade han förfarit oriktigt. F handlade emellertid utifrån den uppfattning om rättsläget och om sina skyldigheter som han fått av att ha rådgjort med en på konkursrättens område erfaren advokat. Att han nöjt sig med det besked han fått från nämnda advokat, såsom han uppfattade det, och rättat sig efter det, fann HD inte kunna läggas F till last som grov oaktsamhet.

HD lämnade såväl åtalet och RSV:s talan utan bifall.

Avbetalningsplan med KFM

NJA 1972 s. 115 II. När det konstaterades att bolaget inte hade betalat innehållna skatter om cirka 100 000 kr upprättade KFM en avbetalningsplan för bolaget för att reglera skulden. I enlighet med planen betalade bolaget 10 000 kr i månaden fram till konkursen. De löpande skatterna betalades dock inte. HD uttalade bl.a. att bolaget använt ifrågavarande skattemedel som riskkapital inom företaget.

HD fastställde HR:s dom såvitt företrädaren därigenom ålagts betalningsskyldighet för innehållna skattebelopp.

Bulvanfallet

NJA 1974 s. 297. I rättsfallet har HD gjort sitt principuttalande om att en styrelseledamot i ett aktiebolag inte till sin frihet kan åberopa att uppdraget enbart varit av formell natur eller att han inte förstått innebörden av uppdraget.

Emellertid var situationen sådan i målet att hustrun – som staten väckt talan mot – visserligen var styrelseledamot i aktiebolaget, men hade haft mycket litet med företagets skötsel att göra. Det var i stället hennes man som helt hade hand om

skötseln och ansvaret för bl.a. betalning av skatter. Vid detta förhållande, kan hustrun, säger HD vidare, inte anses ha varit skyldig att i första hand svara för skattebetalningarna. För att hon skulle bli ansvarig krävdes att hon haft skälig anledning till misstanke att skatterna inte sköttes. Någon sådan anledning var dock inte visad i målet varför talan ogillades.

NJA 1975 s. 745. När bolaget fick ekonomiska bekymmer vände sig företrädaren till kommunen, arbetsmarknadsstyrelsen och KFM. Samtliga inblandade parter var överens om att bolaget skulle fortsätta med verksamheten, särskilt med hänsyn till de anställda i bolaget. Såväl TR som HovR ålade företrädaren betalningsansvar. I HD medgav Riksåklagaren bifall till företrädarens talan. Enligt Riksåklagaren, som förde statens talan i målet, hade KFM inte ställt sig negativ till fortsatt drift av bolaget.

HD konstaterade att företrädaren kunde anses ha förfarit grovt oaktsamt när han hösten 1971 i det rådande konjunkturläget fortsatte driften av det krisdrabbade företaget. Med hänsyn till samtliga de omständigheter riksåklagaren redovisat, särskilt det samråd som förekommit med KFM och denna myndighets inställning till fortsatt drift, kan företrädarens förfarande emellertid icke föranleda att han ska anses i UBL:s mening ha av grov oaktsamhet underlåtit att göra de ifrågavarande skatteinbetalningarna. HD ogillade talan.

NJA 1977 s. 711. Bolaget hade tidigare fått bankkrediter för att klara av en förväntad nedgång under sommarsäsongen. Inför den kommande sommarsäsongen ansågs därför bolagets förväntan om krediter vara befogad, och det ansågs inte oförsvarligt att fortsätta verksamheten under sådana förhållanden. I månadsskiftet juni – juli fick bolaget besked om att den sökta krediten inte beviljades. Företrädaren vände sig då till flera myndigheter, bland annat KFM. KFM tillät att bolaget skulle få reglera den nya skatteskulden genom avbetalningar. Vidare framförde länsarbetsnämnden uttalade önskemål om att bolagets verksamhet skulle fortsätta för att undvika ökad arbetslöshet. HD ansåg inte, med hänsyn till de myndighetskontakter som förevarit, att företrädaren hade förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt.

NJA 1981 s. 1014. När bolagets ställning blivit mycket dålig hade kontakter tagits och sammanträden ägt rum med bl.a. representanter för länsarbetsnämnden, kommunen, KFM och företagareföreningen. Bolaget fick också ett ackord på sina

skatter. Det fullföljdes inte på grund av brist på medel. Alla berörda instanser var medvetna om att svårigheter skulle uppstå med skattebetalningarna, men uppmanade ändå företrädaren att fortsätta driften. Bolaget hade 18 anställda och det var mycket viktigt för kommunen att de inte blev friställda. Kommunen gick senare in som delägare i bolaget. Företrädaren undgick betalningsansvar därför att han ansågs ha haft anledning att anta att berörda myndigheter, särskilt KFM, accepterade att han lät bli att betala skatterna för att kunna driva verksamheten vidare i avvaktan på rekonstruktion av verksamheten.

Kort tid

NJA 1971 ref B 27. I målet var fråga om det sedermera avkriminaliserade brottet mot 80 § dåvarande UBF. HD konstaterade att bolagets ekonomiska läge hade försämrats under hösten och vid början av det följande året varit sådant att N haft anledning att räkna med att fortsatt drift av företaget skulle innebära en påtaglig risk för att bolagets skyldighet enligt UBF inte skulle kunna fullföljas och att konkurs var nära förestående. Han borde därför omedelbart ha vidtagit åtgärder för att söka tillgodose samtliga borgenärens intressen. Genom att dröja med att ställa in betalningarna, och samtidigt fortsätta verksamheten, hade N förfarit oaktsamt. Eftersom den tid som N fortsatt att driva rörelsen, innan betalningarna ställdes in, varit förhållandevis kort, cirka tre veckor, ansågs oaktsamheten inte vara att anse som grov. Åtalet ogillades såvitt nu var i fråga.

NJA 1979 s. 229. Företrädaren trodde att han skulle kunna betala skatteskulden då betalning av en faktura skulle komma in. I målet var enbart fråga om en (1) skuldpost och förfalldag. Två dagar före skatteskuldens förfalldag fick han besked om att betalning inte skulle flyta in. Samma dag ställde han in bolagets betalningar och undersökte möjligheterna till ackord. När detta inte gick, ansökte han om bolagets försättning i konkurs. Företrädaren undgick personligt betalningsansvar.

NJA 1994 s. 170. Företrädaren för en ideell förening, som tidigare haft en avbetalningsplan med KFM, ansågs inte ha handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt. På grund av kulturvårdande myndigheters uttalanden trodde hon att föreningen kunde räkna med ökade bidrag till verksamheten.

10.1.3 Hel eller delvis befrielse – ”jämkning”

Allt sedan lagbestämmelserna om företrädares personliga betalningsansvar infördes har frågorna om betalningsskyldig-

**Företrädarens
inflytande och
intresse i ett
aktiebolag**

het, jämkning och eftergift givit upphov till en omfattande rättspraxis.

Den praxis som utvecklades av HD fram till införandet av SBL får numera, sedan det subjektiva rekvisitet återinförts, uppfattas vara vägledande både vid beaktandet av huruvida de subjektiva rekvisiten ska anses vara uppfyllda och vid bedömningen om det finns särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten.

Under den här rubriken finns även med exempel där de särskilda skälen inte har befunnits vara uppfyllda.

I rättsfallen, **NJA 1971 s. 296 I–III**, som avgjordes av HD efter det att 77a § UBL införts, uttalar domstolen bland annat:

Trots att författningstextens ordalydelse omfattar varje ställföreträdare för arbetsgivare som är juridisk person, riktas intresset i förarbetena så gott som uteslutande på aktiebolagen och bland dessa väsentligen på de s.k. fåmansbolagen. Vad lagstiftaren främst velat åstadkomma måste antagas vara att – under de förutsättningar som stadgas i övrigt – göra ställföreträdaren betalningsskyldig i fall, då han på grund av eget eller närståendes aktieinnehav har ett betydande intresse i aktiebolaget och ett bestämmande inflytande över detta. Undantagsregeln bör därför kunna tillämpas t.ex. när företrädaren är anställd utan att ha något ägarintresse.

Brister i detta avseende har ansetts kunna medföra jämkning eller eftergift.

NJA 1972 s. 205. Företrädaren var styrelseledamot i ett familjeägt aktiebolag och ägde sju procent av aktierna. Resterade aktier ägdes av hennes mor och syster. Det rådde motsättningar i ägarkretsen och företrädaren kunde inte själv bestämma över företaget på grund av att modern ägde 90 % av aktierna. Enligt HD har företrädarens ställning ”därför närmast varit att jämställa med en anställd företagsledares”. Betalningsskyldigheten jämkades från 200 000 kronor till 50 000 kronor. Att företrädaren saknade ekonomisk förmåga utgjorde dock inte, enligt HD, skäl för jämkning eller eftergift.

NJA 1973 s. 544. Se nedan under ”Anställd företagsledare”.

NJA 1973 s. 587. Företrädaren ingick i styrelsen för ett familjeägt aktiebolag där föräldrarna svarade för den löpande verksamheten. Efter faderns död tog företrädaren över ansvaret för verksamheten. Med hänsyn till arbetsfördelningen i före-

taget undgick företrädaren betalningsansvar för tiden fram till faderns död, men blev betalningsskyldig för tiden därefter med ett jämkat belopp.

NJA 1975 s. 480. Företrädaren var verkställande direktör i aktiebolaget och ägde en fjärdedel av aktierna. Övriga aktier ägdes med en fjärdedel var av personer som inte var närstående till varandra eller företrädaren. Besluten att underlåta att betala skatt hade fattats i samråd med samtliga aktieägare. Företrädaren hävdade att han inte hade haft ett bestämmande inflytande i aktiebolaget och åberopade att han inte hade bedömts som diskvalificerad för att få lönegaranti på grund av sin ägarandel och sitt inflytande i bolaget. HovR jämkade företrädarens betalningsskyldighet med hänsyn till att han inte haft så stort aktieinnehav att han enbart på grund därav haft möjlighet att ensam bestämma över bolaget. HD ansåg emellertid inte att det förelåg tillräcklig grund för att med hänsyn till företrädarens ställning i bolaget jämka hans betalningsskyldighet.

NJA 1979 s. 555. Företrädaren ägde tio procent av aktierna i ett familjeägt aktiebolag. Övriga aktier ägdes av föräldrar och syskon. Han var inte medlem av styrelsen, men hade fullmakt att teckna bolagets firma vad gällde bank och post. Fadern var verkställande direktör i aktiebolaget. Kort före den aktuella tidpunkten hade emellertid fadern överlåtit skötseln av företaget på företrädaren. HD påpekade att det var företrädaren som hade ”företrätt det gemensamma intresset inom familjen” och varit den ”som haft ekonomiskt utbyte av den fortsatta verksamheten”. Trots att besluten att underlåta att betala skatt hade fattats i samråd med fadern/verkställande direktören, ansåg HD – med hänsyn till förhållandena i aktiebolaget – att företrädaren hade ådragit sig ett självständigt betalningsansvar varför jämkning inte kunde komma i fråga.

NJA 1984 not A 1. Företrädaren var ensam styrelseledamot i aktiebolaget men ägde inga aktier och hade inte utövat något bestämmande inflytande över verksamheten. HovR jämkade betalningsskyldigheten till en tredjedel. Enligt HD var dock inte förhållandena sådana att företrädaren ”haft något fog för att förlita sig på att någon annan skulle svara för att bolaget fullgjorde sina förpliktelser”. HD ansåg därför inte att eftergift kunde komma ifråga och inte heller jämkning av betalningsskyldigheten med mer än vad HovR gjort.

Händelser och omständigheter som inte kunnat förutses

NJA 1971 s. 296 III. Företrädarna hade varit vanliga anställda i aktiebolaget innan de övertog verksamheten. De hade fått besked om att aktiebolaget hade en god vinstprognos. En tid senare blev de helt överraskade av revisorns besked om att bolagets aktiekapital var förbrukat. Betalningsskyldigheten jämkades kraftigt. – Båda företrädarna utgjorde, enligt aktiebolagsregistret, styrelse vid konkursförsättandet, men den ene hade enligt protokoll vid extra bolagsstämma avgått som VD och styrelseledamot c:a tre månader före konkursförsättandet. Denne blev enbart betalningsansvarig för tiden fram till den extra bolagsstämman, eftersom HD utgick från vem/vilka som varit faktisk företrädare när skatterna skulle ha betalats.

NJA 1972 s. 115 II. Se nedan under Arbetsmarknadsskäl och kontakter med myndigheter, banker m.m.

Företrädarens betalningsförmåga och andra personliga förhållanden

NJA 1971 s. 296 I–II. De båda företrädarna åberopade som skäl för jämkning sina ”nuvarande ekonomiska förhållanden”. Båda företrädarna hade numera låga inkomster och uppgav sig sakna förmåga att betala de belopp som yrkades av staten. I det ena fallet jämkade HovR betalningsskyldigheten. Angående detta uttalade HD:

”Om domstol, som har att pröva talan om betalningsskyldighet av ifrågavarande slag, skulle i varje särskilt fall taga hänsyn till ställföreträdarens ekonomiska förmåga – sådan denna är eller kan väntas bli – torde emellertid för de fall som främst avses med bestämmelsen i 77a § uppbördsförordningen, jämkning snarare bli regel än undantag. Detta har uppenbarligen inte varit åsyftat. Det anförda utesluter ej att det kan förekomma fall, där ställföreträdarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter, bör föranleda domstol att av billighetsskäl jämka eller efterge betalningsskyldigheten.”

Vad beträffar de båda företrädarna fann HD dock att sådana särskilda omständigheter inte förelåg i de aktuella fallen. Båda ställföreträdarna hade tidigare fällts till ansvar för att de inte hade betalat innehållna skatter. Skäl förelåg därför inte för eftergift eller jämkning.

NJA 1972 s. 115 I. HD fann att företrädaren gjort sig skyldig till grov oaktsamhet och att han därför i princip var betalningsskyldig. Företrädaren åberopade som skäl för jämkning att han på grund av sjukdom – nervösa besvär – inte kunde arbeta i full utsträckning, att han saknade tillgångar och att han i

samband med företagets konkurs ådragit sig en bankskuld på 160 000 kronor. HD fastslog att om en domstol skulle ta hänsyn till företrädarens ekonomiska förmåga, skulle jämkning snarare bli regel än det undantag lagstiftaren tänkt sig. I målet fanns dock sådana omständigheter som i förening med den bristande betalningsförmågan, borde medföra jämkning. Dessa omständigheter var företrädarens ålder, 62 år, hans sjukdom som inte var av ”övergående natur” och som begränsade hans möjligheter till inkomster samt att han genom gjorda betalningar visat vilja att fullgöra sina skyldigheter. På grund härav fastställde HD HovR:s jämkning.

NJA 1972 s. 697. Företrädaren hänvisade till NJA 1971 s. 296 och åberopade förutom sin bristande betalningsförmåga – saknade tillgångar och hade på grund av borgensåtaganden skulder på 420 000 kronor – även att han tidigare inte hade straffats för uppbördsbrott, att konkursen hade orsakats på grund av fel från en underleverantör och att han lurats av falska order. Företrädaren hade utbetalat lön till sig och hustrun utan att verkställa skatteavdrag. HD sänkte påföljden från en månads fängelse till böter men eftergav eller jämkade inte betalningsskyldigheten.

**”Anställd
företagsledare”**

NJA 1973 s. 544. Bidragande orsaker till att betalningsansvaret eftergavs var att företrädaren varit arbetslös när han trädde in i aktiebolaget och att han inte hade någon annan möjlighet till inkomster. Vidare hade han blivit vilseledd beträffande bolagets ekonomiska ställning. Slutligen hade han gjort allt vad han kunnat för att reda upp situationen när han förstod att bolaget hade underlåtit att betala skatten. HD konstaterade att företrädarens möjligheter att bestämma över företaget i verkligheten varit begränsade. Företrädarens ställning i bolaget hade trots sitt betydande aktieinnehav, i hög grad påmint om en anställd företagsledares.

**Ingen egen
vinning**

NJA 1972 not. A 19. HovR eftergav betalningsskyldigheten med hänsyn till företrädarens ekonomiska situation och till att han inte hade haft någon ”egen vinst av den underlåtna skattebetalningen” utan tvärt om gjort en ”avsevärd ekonomisk förlust”. HD konstaterade först att i målet var fråga om ett typiskt s.k. fåmansbolag och att härvid den bristande betalningsförmågan hos företrädaren i och för sig inte utgjorde skäl för jämkning eller eftergift (jfr NJA 1971 s. 296 I–II). Vidare anförde HD: ”Icke heller kan någon avgörande betydelse tillmätas det förhållandet att ställföreträdaren ej haft någon egen vinst av den underlåtna skattebetalningen.” HD fast-

ställde tingsrättens dom som innebar att företrädaren ålades full betalningsskyldighet. HD konstaterade också att det i målet var fråga om upprepade försummelser gällande sammanlagt betydande belopp. Det allmänna hade i stor utsträckning fått stå för kostnader som bolagets verksamhet medfört. Tingsrättens dom, som innebar att företrädaren ålades full betalningsskyldighet, fastställdes av HD.

**Arbetsmarknads-
skäl och kontakter
med myndigheter,
banker m.m.**

NJA 1972 s. 115 II. Som skäl för eftergift åberopade företrädaren bland annat att han gav sysselsättning åt ett femtiotal personer genom att fortsätta driften av bolaget. Enligt företrädaren hade det skett flera företagsnedläggelser på orten och antalet arbetstillfällen var därför begränsade. Beträffande företrädarens skäl anförde HD:

”Det kan förekomma fall då det är motiverat att tillgripa särskilda åtgärder för att under någon tid upprätthålla mindre lönsam drift av ett företag av hänsyn till de anställdas inkomstmöjligheter och rådande arbetsmarknadsläge i orten. Spörsmål av denna art har under senare år alltmer uppmärksamrats. Här kommen främst samhällsekonomiska och sociala hänsyn i betraktande. Sådana hänsyn kan föranleda stat eller kommun att ge enskilda företag ekonomiskt stöd i en eller annan form. Beslutanderätten härvidlag måste emellertid förbehållas de samhälleliga organen, och den enskilde företagaren kan icke ges befogenhet att själv förskaffa företaget bidrag genom att taga i anspråk förfallna skattebelopp.”

HD fastställde HR:s dom såvitt företrädaren därigenom ålagts betalningsskyldighet för innehållna skattebelopp.

**Omständigheter
som inträffat på
grund av konkurs**

NJA 1978 s. 85. Staten fick betalt i bolagets konkurs för både bevakade källskatter och vissa andra skattefordringar. KFM hade dock inte fullföljt reservationsbevakningen avseende viss del av de restförda källskatterna. Betalningsskyldigheten för företrädaren jämkades med ett belopp motsvarande den ytterligare betalning som KFM skulle ha erhållit om bevakningen hade fullföljts.

NJA 1993 s. 81. Företrädaren för bolaget gjorde gällande att statens utdelning för skattefordringarna hade blivit för låg på grund av att konkursförvaltaren hade visat oskicklighet vid handläggningen av konkursen. HD ansåg att en sådan omständighet kunde beaktas. HD ansåg vidare, under åberopande av sina tidigare uttalanden om att jämkning eller eftergift inte fick bli regel snarare än undantag, att det inte mot vad som sägs i

lagtexten måste krävas synnerliga skäl för jämkning. Bolagets verksamhet hade varit seriös och företrädaren hade sökt kvalificerad rådgivning och följt de givna råden. Det kunde inte betvivlas att företrädaren verkligen trott att skatterna skulle kunna betalas och att han haft skäl räkna med att avvecklingen i konkursen skulle ge bättre utdelning till staten. Företrädarens betalningsskyldighet jämkades till hälften.

10.2 Tillämpning av övergångsbestämmelserna vid införandet av SBL

NJA 2000 s. 132. TR beslutade att mellandom skulle meddelas beträffande frågan huruvida 2 kap. 10 § andra stycket RF utgör hinder mot att, med stöd av 12 kap. 6 § SBL och punkt 9 i övergångsbestämmelserna i denna lag, ålägga företrädaren personligt betalningsansvar för obetalda arbetsgivaravgifter, källskatter och mervärdesskatter, vilka förfallit till betalning före den 1 november 1997. Genom beslut har TR också med stöd av 56 kap. 13 § RB överlämnat denna fråga till HD för prövning. HD har förklarat att nämnda bestämmelse i RF utgör hinder mot att ålägga företrädaren personligt betalningsansvar i den mån sådant ansvar inte hade kunnat åläggas henne enligt de lagbestämmelser som gällde före nämnda lag.

10.3 Avgöranden meddelade av Regeringsrätten

Såsom framgår av avsnitt 1 trädde genom lag (2003:747) om ändring av skattebetalningslagen en rad förändringar av reglerna om företrädaransvar i kraft den 1 januari 2004. De subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet återinfördes. Förfarandet flyttades från allmän domstol till förvaltningsdomstol. En lagstadgad möjlighet att överenskomma om betalningsskyldigheten infördes, 12 kap. 7 c § SBL. Vidare gavs företrädaren egen talerätt i fråga om det underliggande beskattningsbeslutet mot den juridiska personen, 6 kap. 1 § femte stycket TL och 22 kap. 15 § SBL.

Nedan ska de avgörande som RR meddelat sedan den 1 januari 2004 kort refereras.

Verksamma åtgärder

RÅ 2007 ref 48. Skatteverket hade ansökt om betalningsansvar för K.S med stöd av 12 kap. 6 § SBL. Enligt KR hade K.S. inte förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt vare sig i samband med ett affärsupplägg för inköp av bilar från Tyskland eller genom att driva verksamheten vidare trots att

bolagets skatter inte kunde betalas när de förföll till betalning. Skatteverket överklagade till RR. RR biföll Skatteverkets överklagande och anförde i sina domskäl bl.a. följande.

”Det är ostridigt att K.S. drivit bolaget vidare i syfte att på sikt avveckla verksamheten, att banken som prioriterad borgenär haft intresse av en sådan fortsatt drift, att oprioriterade borgenärer inte fått betalt samt att rörelsen inte gått med förlust under avvecklingsperioden. Även om den fortsatta driften av bolaget inte har lett till att statens möjligheter att få betalt för den aktuella fordringen försämrats, kan konstateras att K.S. inte vidtagit åtgärder av sådant slag som gör att han kan undgå betalningsskyldighet.”

Grund för befrielse ansåg RR inte föreligga.

Överenskommelse i överrätt

RA 2006 ref 41. I det aktuella målet hade Skatteverket i ansökan till LR yrkat att L skulle åläggas företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL och LR dömde ut betalningsansvar för L i enlighet med ansökan.

L överklagade till KR. Under processen i KR uppgav L att han var intresserad av att få till stånd en uppgörelse om företrädaransvaret. Skatteverket ansåg att det inte längre förelåg möjlighet att träffa överenskommelse sedan LR dömt i målet.

KR beslöt att upphäva den överklagade domen och överlämna målet till LR för fortsatt handläggning. Syftet härmed var att möjliggöra fortsatta överläggningar om en eventuell överenskommelse mellan parterna innan frågan slutligt avgjordes av domstol. KR uttalade att sådana omständigheter inte framkommit i målet att en överenskommelse med nödvändighet skulle vara utesluten från allmän synpunkt. Skatteverket överklagade KR:s beslut och yrkade i RR att målet skulle återförvisas till KR för prövning i sak av överklagandet av LR:s dom.

RR biföll överklagandet och återförvisade målet till KR för ny handläggning. RR uttalade följande:

”Såväl Skatteverket som kammarrätten synes utgå från att möjligheten att ingå överenskommelse inte längre står till buds efter det att länsrätten meddelat dom i målet. Det förhållandet att mål om företrädaransvar nu handläggs vid allmän förvaltningsdomstol och möjligheterna att ingå överenskommelser har lagreglerats innebär emellertid inte i sig något hinder mot att parterna träffar en överenskommelse om betalnings-

skyldigheten under målets handläggning i kammarrätt. För att en sådan överenskommelse skall få verkan krävs dock att talan i målet återkallats, länsrättens dom undanröjts och målet avskrivits (se 12 kap. 7 c § SBL, jfr också 13 kap. 5 § rättegångsbalken).”

RA 2008 ref 75. Skatteverket hade i LR yrkat ansvar för L.B. med stöd av 12 kap. 6 § SBL för bolagets obetalda skatter och avgifter som förfallit till betalning under perioden november 2004 t.o.m. januari 2005. L.B. var under den aktuella perioden anställd hos bolaget och hade en generalfullmakt att företräda bolaget. LR biföll Skatteverkets ansökan och KR avslog L.B:s överklagande. – L.B. överklagande till RR och gjorde gällande att han endast i begränsad omfattning företrätt bolaget och alltid efter instruktioner från någon annan. Han hade således aldrig agerat självständigt i bolagets angelägenheter. Även om han i vissa sammanhang hade agerat med stöd av generalfullmakten kunde det konstateras att han varken haft sådant inflytande eller ekonomiskt intresse i bolaget som kunnat medföra att han ska anses som bolagets faktiske företrädare. L.B. gjorde vidare gällande att rättssäkerhetsskäl starkt talar för att skattefordringars riktighet ska kunna prövas i målet om företrädaransvar och att Skatteverket har att styrka skattefordringarnas riktighet. I annat fall föreligger en betydande försämring av den enskildes rättsäkerhet i förhållande till tidigare ordning. Detta särskilt i de fall då den påstådda företrädaren gör gällande att han saknat såväl inflytande som insyn i bolaget. RR, som avslog överklagandet varvid således LR avgörande om betalningsansvar för L.B. stod fast kom fram till följande.

**Faktisk
företrädare**

Med stöd av den generalfullmakt L.B haft får han anses ha haft ett bestämmande inflytande över bolaget. Borgensåtagandet visade också att han haft ett väsentligt ekonomiskt intresse av bolagets fortsatta verksamhet. L.B var därmed att se som aktiebolagets faktiske företrädare.

**Ska den under-
liggande skatte-
fordran prövas i
företrädarmålet**

Vad gällde den rättsliga frågan om den underliggande skattefordran ska prövas i ett företrädarmål uttalade RR följande.

Meddelade ”beslut avseende bolagets skatter ska inte som sådana omprövas i ett mål om företrädaransvar. Mot bakgrund av vad som anförts i propositionen (2002/03:128 s. 37, Skatteverkets anm.) finner dock Regeringsrätten att företrädarens invändningar mot de beskattningsbeslut som avser bolaget i princip kan prövas i målet om företrädaransvar. – Det

är emellertid inte rimligt att en sådan prövning ska innefatta en fullständig och förutsättningslös omprövning av de i målet aktuella skattefrågorna. Det bör räcka att domstolen kan konstatera att Skatteverkets fordran mot bolaget tillkommit i laga ordning och framstår som välgrundad. Har de aktuella skattefrågorna avgjorts av domstol torde det vidare inte annat än undantagsvis, t.ex. om nya omständigheter påvisats, finnas anledning att i målet om företrädaransvar göra en annan bedömning än den som gjorts i skattemålet.”

I målet fann RR att det inte framkommit något som gav anledning att anta att de underliggande beskattningsbesluten inte fattas i laga ordning. Inte heller kunde beloppen anses vara oriktiga. Skatteverket hade därmed med tillräcklig styrka visat vilka skattefordringar som förelåg.

RR ansåg därmed att grund för att utdöma företrädaransvar förelåg. Skäl att befria från ansvar hade inte framkommit.

11 Företrädaransvar och övriga debiterande myndigheter

11.1 Allmänt

Som tidigare nämnts i avsnitt 1 är Skatteverket fr.o.m. den 1 januari 2008 ensam behörig myndighet att föra talan om företrädaransvar, 8 § BorgL. Detta innebär att det ankommer på Skatteverket att väcka talan om företrädaransvar även för sådana fordringar som debiteras av andra myndigheter och som hanteras utanför skattekontosystemet.

Möjligheten att göra gällande företrädaransvar för ”externa” fordringar är lagtekniskt anordnad på så sätt att det i den lag som reglerar huvudfordringen hänvisas till bestämmelserna om företrädaransvar i SBL. De fordringar som på detta vis omfattas av företrädaransvar är:

1. *Miljöavgift* enligt lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion, 19 §. Debiterande myndighet för huvudfordringen är Naturvårdsverket.
2. *Koncessionsavgift och ränta* enligt lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område, 10 §. Debiterande myndighet för huvudfordringen är Radio- och TV-verket.
3. *Skatt och transporttillägg* enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, 4 kap. 8 a §. Debiterande myndighet för huvudfordringen är Tullverket.
4. *Tull* enligt tullagen (2000:1281), 5 kap. 24 §. Debiterande myndighet är Tullverket.

Beträffande fordringarna enligt p. 1–3 gäller att hänvisningarna till bestämmelserna i SBL inte ändrades i samband med reformeringen av företrädaransvaret den 1 januari 2004. Hänvisningar görs alltså fortfarande till de bestämmelser i

12 kap. SBL som var relevanta före den 1 januari 2004, dvs. 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket samt 13 §. Hänvisningen till 12 kap. 6 § första stycket bör dock räcka för att ålägga företrädaransvar. Då måste också särskilda skäl för befrielse beaktas även om hänvisning till nuvarande 12 kap. 6 b § saknas. Bestämmelsen i nuvarande 12 kap. 7 § om länsrätt som behörig domstol täcks också in. Däremot finns inget direkt lagstöd för att träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten. Det finns heller ingen talerätt för företrädaren beträffande huvudfordringen.

Tullagens hänvisning till reglerna om företrädaransvar i SBL följdändrades däremot i samband med 2004 års reform. I 5 kap. 24 § tullagen anges således att om en företrädare för en juridisk person inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt gäller bestämmelserna i 12 kap. 6, 6 b, 7–7 e §§, 12 § första stycket och 13 §, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2 och 14 §§ SBL.

I praktiken har företrädaransvar för fordringar utanför skattekontot kommit att aktualiseras främst beträffande tullfordringar. Med hänsyn härtill samt de underlåtna följdändringarna för övriga fordringar koncentreras redovisningen i detta avsnitt till vad som gäller för tullfordringar.

11.2 Tullagstiftningen

11.2.1 Allmänt om tullagstiftningen

Med import och export avses när en vara förs in till ett land inom Europeiska unionen, EU, från ett land utanför EU, respektive när en vara förs ut från ett land inom EU till ett land utanför EU. När en vara förs mellan två EU-länder används inte begreppen import och export. I stället används de vidare begreppen införsel respektive utförsel.

Här kommer att lämnas en översiktlig beskrivning av tullagstiftningen. För en djupare beskrivning och analys av rättsläget på området hänvisas till Tullverkets hemsida www.tullverket.se.

Tull

Tull är en särskild form av skatt som i första hand tas ut på varor vid import. Det är också möjligt att ta ut tull vid export, men det är ovanligt.

EG-rätt

Alltsedan Sverige år 1995 blev medlem i EU finns de primära föreskrifterna på tullområdet i EG:s regelverk (gemenskapsrätten). EG utgör en tullunion, varför de primära föreskrifterna endast avser relationerna med tredje land. EG-föreskrifterna

utgörs av Rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättande av en tullkodex för gemenskapen (tullkodexen), kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för rådet samt förordning (EEG) nr 2913/92 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (tillämpningskodex).

Gemenskapsbestämmelserna är inte uttömmande. Det finns även kompletterande och utfyllande nationella bestämmelser. I Sverige finns sådana bestämmelser bl.a. i tullagen (2000:1281), tullförordningen (2000:1306), Tullverkets föreskrifter och allmänna råd (TFS 2000:20) om tullförfaranden m.m. (tullordning), lagen (1994:1547) om tullfrihet m.m. och förordningen (1994:1605) om tullfrihet m.m.

Varje EU-land har sin egen tullmyndighet. Var och en av dessa tullmyndigheter har att tillämpa vad som i grunden är gemensamma bestämmelser om procedurer och materiella bestämmelser för fastställande av tull. Tullagen är i princip utformad så att den med hänvisning till EG-rätten innehåller de materiella bestämmelser som den enskilde behöver känna till för att i tullhänseende kunna utföra sin verksamhet på ett korrekt sätt.

Annan skatt vid import

En tullmyndighet har som regel inte enbart till uppgift att fastställa och uppbära tull. En näraliggande uppgift är att vid import fastställa och uppbära annan skatt än tull samt vissa avgifter vid import.

Inom gemenskapen finns gemensamma regler för mervärdesskatt samt punktskatt på alkohol, tobak, reklam och energi. Sådana skatter ska som regel tas ut vid import. Gemenskapens regler om skatt ges i form av direktiv. Till skillnad från förordningsbestämmelserna om tull måste alltså gemenskapens bestämmelser om skatt implementeras i respektive medlemslands nationella lagstiftning. I Sverige har bestämmelserna förts in i ML, lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL), lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS), lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) och lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Gemenskapens bestämmelser om fastställande och uttag av skatt vid import har i huvudsak samma innebörd som bestämmelserna om fastställande och uppbörd av tull.

Enligt 1 kap. 3 § tullagen gäller den lagen också för skatt som tas ut för varor vid import som ska betalas till Tullverket.

11.2.2 Import, tull m.m.

När en vara förs in från tredje land till ett EU-land ska importen som regel anmälas till det EU-landets tullmyndighet. Varan ska därvid hänföras till någon form av godkänd tullbehandling. Godkänd tullbehandling utgörs bl.a. av olika tullförfaranden såsom övergång till fri omsättning, transitering, lagring i tullager, aktiv eller passiv förädling, bearbetning under tullkontroll, temporär import och export, art. 4 16 tullkodex.

Tulldeklaration	Tull m.m. ska redovisas i en tulldeklaration. Bestämmelserna om tulldeklarationer finns i 4 kap. tullagen samt i art. 59–78 i tullkodex och art. 198–230 i tillämpningskodexen. En tulldeklaration kan man lämna antingen elektroniskt eller på blankett. En tulldeklaration får lämnas av ett ombud.
Fri omsättning	För att en vara ska få övergå i fri omsättning förutsätts att det inte finns något förbud mot importen eller något villkor för importen som inte är uppfyllt. I vissa fall krävs licens eller särskilt tillstånd för att en vara ska få importeras.
Gäldenär	Den som är deklaratant är gäldenär, art. 201 i tullkodex. Gäldenär är också den som olagligen för in varor, undandrar varor från tullövervakning, medverkar till olagligt införande eller undandragandet eller förvärvar, mottager eller förvarar sådana varor, art. 202–205 i tullkodex. En tidigare använd beteckning för ”gäldenären” är ”tullskyldig”.
Tull	Den tull som ska betalas, om en tullskuld uppstår, ska grundas på EU:s tulltaxa, art. 20 i tullkodex.
Mervärdesskatt	<p>Om man beställer varor från ett land utanför EU, måste man också betala mervärdesskatt, 1 kap. 1 § första stycket 3 ML. Detsamma gäller som huvudregel om man reser till ett land utanför EU och köper en vara som man sedan för eller låter föra till Sverige.</p> <p>Beskattningsmyndighet för mervärdesskatt vid import är Tullverket. Det innebär att förutom ML ska också tullagen och andra tullförfattningar, t.ex. lagen (1994:1551) om frihet från skatt vid import m.m. tillämpas. Vem som är skyldig att betala mervärdesskatt vid import framgår av 1 kap. 2 § första stycket 6 a–6 c ML.</p> <p>Enligt huvudregeln betalas mervärdesskatt vid förtullnings-tillfället och man får ett tullkvitto som bevis på betalningen. Först därefter får man förfoga över godset. Man får dra av</p>

importmoms som är upptagen i tullkvitto som ingående mervärdesskatt tidigast när man betalat den.

Det finns möjlighet till vissa förenklingar. Med ett kredit-tillstånd, se nedan i avsnitt 11.2.4, kan man förfoga över godset innan man har betalat tull och andra importpålagor. I dessa fall får man dra av den ingående mervärdesskatten tidigast när man fått en tullräkning från Tullverket. Det innebär att avdrag får ske tidigast i den period man tagit emot tullräkningen, oavsett importtidpunkt eller förskotts betalning.

Beskattningsunderlaget för mervärdesskatt vid import framgår av 7 kap. 8 § ML. Det består av tullvärdet, tullavgiften och annan statlig skatt och avgift. De här reglerna gäller i de allra flesta fall, men det finns undantag. Vissa områden och länder har nämligen särskilda avtal med EU, så kallade skatteområden.

Läs mer om importmoms i Handledningen för mervärdesskatt 2009, avsnitt 9.8.2.

Reklam-, alkohol-, tobaks- och energiskatt

Vid import kan man, som tidigare nämnts i avsnitt 11.2.1, också bli skyldig att betala olika punktskatter; reklamskatt, alkoholskatt, tobaksskatt och energiskatt. Läs vidare i Handledningen för punktskatter 2009, bl.a. avsnitt 7.13.5, 3.4.6.5, 4.4.6.4 och 5.9.3.5

Enligt 26 § RSL, 17 § LAS, 19 § LTS, och 5 kap. 5 § LSE, ska punktskatt vid import betalas till Tullverket. Vad som föreskrivs om tull i tullagen gäller även för dessa punktskatter, om inte annat uttryckligen anges, 1 kap. 3 § tullagen. Likaså ska, om inte annat särskilt föreskrivs, dessa skatter fastställas och betalas i samma ordning som gäller för tull, 5 kap. 11 § tullagen.

Förenklat förfarande

För gäldenärer som importerar mycket och ofta finns det möjlighet till olika förenklingar. Den vanligaste förenklingen utgörs av ett förenklat deklareringsförfarande och innebär att gäldenär lämnar tulldeklarationen i två steg. I det första steget deklarerar sådana uppgifter som behövs för att bedöma om varan får föras in. I det andra steget lämnas sådan uppgifter som behövs för att beräkna tull, andra importskatter och importavgifter. Varan släpps fri efter att det första steget har godkänts. Förfarandet förutsätter tullkredit.

När Tullverket har fått den kompletterande deklARATIONEN fattar verket ett tulltaxeringsbeslut och skickar en räkning.

Förseningsavgift Om gäldenären använt sig av förenklat deklarationsförfarande och inte i tid lämnar den kompletterande tulldeklarationen utgår förseningsavgift, 8 kap. 9 § tullagen.

Vite Tullverket kan under vissa förutsättningar förelägga vid vite, 10 kap. 4 § tullagen.

Tulltillägg Tullverket ska under vissa förutsättningar ta ut tulltillägg enligt 8 kap. tullagen. Tulltillägg är en sanktionsavgift som utgår när oriktig uppgift lämnats.

11.2.3 Tulltaxering

Av 5 kap.1 § tullagen framgår att Tullverket med ledning av tulldeklaration eller motsvarande uppgifter fastställer tull som ska betalas vid import från tredjeland (tulltaxering). Enligt 5 kap. 11 § tullagen gäller samma förfarande för andra skatter som ska betalas vid import.

Tullverket får enligt 5 kap. 6 och 11 §§ tullagen fastställa tull och annan skatt som ska betalas efter skälig grund (sköns-tulltaxering).

11.2.4 Betalning av tull och skatter vid import

En tullskuld uppkommer Bestämmelser om hur och när en tullskuld uppkommer finns i avdelning VII, kapitel 2, i tullkodex (art. 201 ff.). En tullskuld vid import uppkommer enligt art. 201 när tullpliktiga varor övergår till fri omsättning. Utgångspunkten för bedömningen av när en tullskuld uppkommer är den tidpunkt då tulldeklarationen tas emot.

En tullskuld vid import kan också enligt art. 202 uppkomma t.ex. vid olaglig införsel till gemenskapens tullområde av tullpliktiga varor. Utgångspunkten för bedömningen av när tullskulden uppkommer i detta fall är det ögonblick då varorna olagligen införs.

När ska en tullskuld betalas? Huvudregeln är att man ska betala tull och skatter kontant när en tullskuld uppkommer. Betalningen ska ske till Tullverket. Kontant betalning kan även innebära olika former av elektronisk betalning, t.ex. med ett kreditkort.

Kredittillstånd= anstånd med betalning För den som bedriver importverksamhet eller annars importerar varor i större omfattning finns möjlighet att få betalningsanstånd, i form av kredittillstånd. I så fall sker betalning mot faktura (tullräkning), 5 kap. 8 § tullagen. Man kan få tullräkningen i pappersform, via post eller elektroniskt, så kallad e-tullräkning.

Säkerhet

För att få kredittillstånd krävs att man lämnar en säkerhet, se 5 kap. 9 § tullagen med hänvisning till art. 189–200, 225 och 229 tullkodex samt art. 857 och 858 tillämpningskodex. I ansökan om tullkredit ska gäldenären lämna en prognos över sin import under ett år. Tullverket använder sedan prognosen för att bestämma storleken på säkerheten. Den som är behörig firmatecknare för företaget skriver under ansökan om kredittillstånd. Vilka säkerheter som kan tas emot framgår av Tullverkets föreskrifter, 19 kap. 9 § tullordningen. Det kan t.ex. vara

- kontant deposition
- borgen som är utfäst av svensk bank eller sparbank eller av ett utländskt bankföretag som är etablerat inom gemenskapen eller i annat land som omfattas av EES-avtalet.
- fordringsbevis (medel på konto) utfärdat av svensk bank eller sparbank eller centralkassa för jordbrukskredit och överlåtet på Tullverket; eller
- pantbrev avseende bebyggd fastighet

För att kredittillståndet ska gälla vid den aktuella införseln fordras att gäldenären yrkar detta i tulldeklarationen.

Betalningsdag vid kredittillstånd

Gäldenär som beviljats kredittillstånd och som i deklarationen yrkat att tillståndet ska gälla vid införseln har normalt en kredittid på cirka 30 dagar räknat från införseldagen till den dag tullräkningsbeloppet ska vara bokfört hos Tullverket.

Den tullräkning som Tullverket skickar ut efter det att man fått in tulldeklarationen förfaller nämligen till betalning fredagen i fjärde veckan efter den vecka gäldenären importerat varor. Tullverket skickar normalt ut en tullräkning på måndagen i tredje veckan efter införselveckan, vilket innebär att gäldenären får tullräkningen elva dagar innan betalningsdagen.

Tullräkningen ska betalas till Tullverkets Plus- eller Bankgiro. För att slippa dröjsmålsränta måste beloppet vara bokfört på girot senast på betalningsdagen.

Man kan använda Autogiro för att få automatisk överföring av pengarna från sitt bankkonto till Tullverket samma dag som tullräkningen förfaller till betalning.

Ränta

Om betalning inte sker tas en kostnadsränta ut enligt 5 kap. 14–17 §§ tullagen, som hänvisar till artiklar i EG:s förord-

ningar. Enligt 5 kap. 16 § tullagen beräknas dröjsmålsräntan på sätt som anges i 19 kap. 8 § SBL.

**Betalningspåmin-
nelse**

Efter betalningsdagen skickar Tullverket ut en betalningspåminnelse. Om gäldenär inte betalar sin tullräkning trots betalningspåminnelse kan verket besluta att återkalla gäldenärens kredittillstånd. Verket kan också återkalla tillståndet vid upprepade betalningsförseningar.

Om gäldenär inte betalar efter påminnelse tar Tullverket i första hand ut beloppet ur den säkerhet som ställts för tillståndet.

Indrivning

Om den ställda säkerheten inte täcker skulden skickar Tullverket inom två månader över det obetalda beloppet till KFM för indrivning, 5 kap. 23 § tullagen. Vid indrivning gäller bestämmelserna i IndrL. Tullverkets hantering av indrivningsuppdraget, dvs. överlämnandet av fordran för exekutivåtgärd sker manuellt.

11.2.5 Revision

Tullverket kan genomföra revision för att kontrollera att deklara- tions- och uppgiftsskyldigheten fullgjorts riktigt och fullständigt, 6 kap. 28 § tullagen.

En tullrevision kan innebära att man granskar rutiner, räkenskaper, andra handlingar och varulager. Det som granskas kan vara allt från enstaka sändningar till att omfatta längre tidsperioder, upp till flera år.

Tullrevision kan ibland förekomma i mindre resurskrävande form, där granskaren huvudsakligen utför kontrollen vid ”skrivbordet” i stället för hos företaget. Tullverket kan då begära in kompletterande uppgifter och handlingar i efterhand från företaget.

11.2.6 Omprövning och överklagande av tullbeslut

Omprövning

Tullverket ska ompröva beslutet i en fråga som kan ha betydelse för tulltaxeringen, om deklaranten eller gäldenären begär det eller om det finns andra skäl, 5 kap. 3 § första stycket tullagen.

Återbetalning

Om annan skatt än tull, tulltillägg eller förseningsavgift har betalats med högre belopp än som rätteligen skulle ha betalats återbetalas överskjutande belopp, 5 kap. 13 § andra stycket tullagen. Av tredje stycket i samma paragraf framgår att Tullverket kan avräkna en återbetalning mot obetald tull eller annan skatt.

”Bokföring i efterhand”

I tullkodexen benämns tilläggsdebitering av tull (omprövning till nackdel för gäldenären) som ”bokföring i efterhand”. Bokföring i efterhand behandlas i art. 219–221 i tullkodexen och art. 868–876 i tillämpningskodexen. Bestämmelserna i tullkodexen och tillämpningskodexen gäller endast tull och importtullen för jordbruksprodukter.

Efterbeskattning

Efterbeskattning i fråga om andra skatter som tas ut i samband med import och som ska betalas till Tullverket sker med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 3 och 11 §§ tullagen.

Betalningsdag efter beslut om ”bokföring i efterhand” och efterbeskattning

Betalningsdag vid beslut om ”bokföring i efterhand” är enligt art. 222 i tullkodex och 5 kap. 7 § tullagen tio dagar från den dag gäldenären underrättats om kravet. Betalningsdag vid efterbeskattning av andra skatter är enligt 5 kap. 7 och 11 §§ tullagen densamma som för tull.

Överklagande

Gäldenären får överklaga Tullverkets beslut enligt tullagstiftningen till allmän förvaltningsdomstol, 9 kap. 2 § tullagen. Tullverket ska i sådant fall ompröva sitt beslut innan domstolen prövar överklagandet, 9 kap. 4 och 6 §§ tullagen.

Bestämmelserna i tullagstiftningen om överklagande av tull och skatt gäller även överklagande av beslut om ränta, tulltillägg och förseningsavgift, 9 kap. 6 § tullagen.

Ett överklagande ska enligt huvudregeln ha kommit in till Tullverket inom tre år från den dag då tullskulden uppkom eller skattskyldigheten inträdde, 9 kap. 3 § tullagen. Av 9 kap. 8 § tullagen framgår att det i art. 7 och 244 i tullkodex finns bestämmelser om verkställighet av beslut som överklagas. Huvudregeln är att Tullverkets beslut om tull kan verkställas omedelbart.

11.3 Företrädaransvar för tull m.m.

Bestämmelsen i 5 kap. 24 § tullagen, tillsammans med 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL, innebär att en företrädare för en gäldenär som är juridisk person kan göras betalningsansvarig för tull som inte betalats i rätt tid och på rätt sätt. Möjlighet finns att jämka ansvaret enligt 12 kap. 6 b § SBL.

Vad som i tullagen föreskrivs om tull gäller även annan skatt än tull som ska tas ut för varor vid import och som ska betalas till Tullverket om inte annat uttryckligen anges (1 kap. 3 § tullagen). De skatter som i första hand avses är importmoms och reklam-, tobaks-, alkohol- samt energiskatt. Härav följer att

dessa skatter omfattas av 5 kap. 24 § tullagen och att de således kan bli föremål för företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL.

Som angetts i avsnitt 11.2.4 ska som huvudregel tull m.m. betalas när tullskulden uppkommer dvs. normalt vid införseln av varan. Undantag för detta finns för den som har s.k. kredit-tillstånd.

Gäldenär som inte har kreditillstånd

För en gäldenär som betalar tull m.m. kontant torde det inte bli aktuellt att göra gällande företrädaransvar med stöd av reglerna i tullagen och SBL i andra fall än då Tullverket vid bokföring i efterhand och/eller en efterbeskattning beslutar att för lite tull m.m. betalats vid import av varor. Tullverket fattar då ett beslut och anger i beslutet en betalningsdag för ytterligare tull m.m. att betala efter beslut. Om gäldenären inte betalar tull m.m. på denna betalningsdag kan skäl finnas för Skatteverket att aktualisera företrädaransvar. Relevant ansvarstidpunkt för företrädaransvar i sådan situation är den dag då varan infördes och för lite tull m.m. betalades, dvs. den dag då tullskulden enligt art. 201 ff i tullkodex uppkom.

Gäldenär som har kreditillstånd

En gäldenär som har s.k. kreditillstånd (läs avsnitt 11.2.4.) lämnar normalt en säkerhet för täckande av betalning av tull m.m. för att få sådant tillstånd. Om en gäldenär som har kreditillstånd och som gjort en korrekt varuredovisning i tulldeklarationen, inte förmår betala tull m.m. på den betalningsdag som gäller för kreditillståndet kan företrädaransvar aktualiseras om ställd säkerhet inte räcker för att täcka betalning av aktuellt belopp. Relevant ansvarstidpunkt för företrädaransvar är i sådant fall den dag då tullen m.m. borde ha betalats enligt kreditillståndet, dvs. nyss nämnda faktiska betalningsdag.

Om en gäldenär som har kreditillstånd däremot underlåter att i tulldeklarationen korrekt redovisa sin varuimport och därför betalar för lite tull m.m. så kan, om Tullverket uppmärksammar detta, verket fatta beslut om ”bokföring i efterhand” och/eller efterbeskattning.

I sitt beslut anger Tullverket därvid en betalningsdag efter beslut. Om gäldenären inte betalar på angiven betalningsdag kan företrädaransvar aktualiseras. Den för företrädaransvar relevanta ansvarstidpunkten i sådan situation är inte den betalningsdag som anges i Tullverkets beslut om bokföring i efterhand och/eller efterbeskattning och inte heller den betalningsdag som gäller enligt reglerna om kreditillstånd. Kreditillståndet omfattar nämligen bara de varor som gäldenären

redovisat i tulldeklarationen. Den för ett eventuellt företrädaransvar relevanta förfallodagen är, i denna situation, i stället den dag då tullskulden uppkom, dvs. den dag då gäldenären förde in varan till Sverige.

**Tulltillägg,
förseningsavgift
och vitet**

Det ska noteras att tulltillägg och förseningsavgift som tas ut med stöd av 8 kap. tullagen och vite som tas ut med stöd av 10 kap. samma lag inte jämställs med tull. Dessa avgifter omfattas därmed inte av 5 kap. 24 § tullagen och således finns ingen möjlighet att göra gällande företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL för obetalda sådana sanktionsavgifter.

**Uppskjuten
verkställighet**

Av 9 kap. 8 § tullagen och art. 7 och 244 tullkodex framgår att gäldenären i vissa fall kan få verkställigheten uppskjuten vid ett överklagande. Normalt ska dock en säkerhet lämnas för att sådant beslut ska fattas. Har gäldenären beviljats sådan uppskjuten verkställighet och lämnat en säkerhet som tillfullo täcker fordran på obetald tull m.m. ska företrädaransvar inte göras gällande (se även avsnitt 11.6).

11.4 Utredning

Som nämnts i avsnitt 4.3 är det vanligast att utredningar om företrädaransvar initieras genom att den juridiska personen fångas upp i särskilda urvalssystem till följd av obetalda skulder som finns registrerade hos Skatteverket eller KFM.

I den skuldavstämning som ska göras i samband med borgenärsutredningen ingår att stämma av skuldbilden hos KFM. Då måste även utredas om det finns fordringar som debiterats av annan myndighet än Skatteverket och som kan bli föremål för företrädaransvar. I praktiken gäller detta främst Tullverkets fordringar på tull m.m. som fastställts enligt bestämmelserna i tullagen. Samtliga dessa fordringar och även Tullverkets fordringar på skatt och transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. restförs hos KFM under samma medelslag (95). Det ska även observeras att KFM inte separerar eventuellt påförda tulltillägg och förseningsavgifter från själva tullfordringen. Även dessa tilläggsposter, som inte omfattas av företrädaransvaret (se ovan avsnitt 11.3) ingår alltså i den restförda fordringsposten med medelslag 95. Med hänsyn härtill måste alltid inhämtas kompletterande utredning från Tullverket om vad den restförda posten närmare bestämt avser och vilka ansvarstidpunkter som gäller för de delar av det restförda beloppet för vilket Skatteverket avser att ansöka om företrädaransvar.

I vad mån Tullverket ska kontaktas för kontroll av om det finns obetalda fordringar som inte är restförda får avgöras från fall till fall, beroende på hur skuldbilden hos KFM ser ut. Finns det restförda tullfordringar sedan tidigare bör det ingå i skuldavstämningen att ta kontakt med Tullverket. Se även borgenärshandledningen, avsnitten 7.2.6 och 7.2.9, angående skuldavstämning gentemot andra debiterande myndigheter.

Företrädaransvar för tullfordringar kan även komma att initieras av Tullverket, i samband med tullärendet där. Det ankommer då på Tullverket att lämna över den information som behövs för att Skatteverket ska kunna ta ställning i ansvarsfrågan.

En viktig omständighet som måste utredas och beaktas är förekomsten av eventuell kvarstående säkerhet, se ovan i avsnitt 11.3.

11.5 Överenskommelse

Enligt 5 kap. 24 § tullagen gäller 12 kap. 7–7 e §§ SBL även i fråga om företrädaransvar för tull. Detta innebär att det finns samma möjlighet att träffa överenskommelse avseende tull m.m. som för skatt enligt SBL.

Dock ska noteras att det i 5 kap. 24 § tullagen saknas hänvisning till 18 kap. 4 a § SBL, som anger att belopp som företräddaren betalat med anledning av en icke fullföljd överenskommelse ska föras över till företräddarens skattekonto. Om en överenskommelse som inkluderar ansvar för tull upphör att gälla ska den del av eventuellt inbetalt belopp som avser tull således återbetalas direkt till företräddaren. Detta gäller dock inte om det finns grund för att betalningssäkra beloppet.

11.6 Processen

Processbehörig	Det är Skatteverket som enligt 8 § BorgL är behörig att för Tullverkets räkning föra talan om företrädaransvar avseende tull enligt tullagen.
Biträde	Vid en muntlig förhandling kan Skatteverket behöva ett biträde från Tullverket. Avser huvudfordringen en komplicerad tullfråga kan det vara lämpligt att en tjänsteman från Tullverket får möjlighet att uttala sig kring denna.
Forum	Ansökan om företrädaransvar ska göras hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande tullfordran, 5 kap. 24 § tullagen och 12 kap. 7 § SBL. Av 9 kap. 2 § tullagen framgår att ett beslut av Tullverket enligt

tullagstiftningen eller art.5 i förordningen (EG) nr 1383/2003 eller beslut om förlängning enligt art. 8 i nämnda förordning eller art. 4.2 i förordningen (EG) nr 1889/2005 får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Eftersom det inte framgår av tullagen till vilken domstol ett tulltaxeringsbeslut ska överklagas ska det ske enligt huvudregeln i 14 § andra stycket LAFD. Behörig länsrätt är den inom vars domkrets ärendet först prövats. Av prop. 2002/03:99 s. 257 framgår att det är den beslutande ”arbetsenhetens” placering som är avgörande när det gäller att bestämma vilken länsrätt som ska pröva ett överklagande.

- Ansökans innehåll** I ansökan till länsrätten bör Skatteverket specificera tullskulden och tydligt ange vilken tull, mervärdesskatt och annan skatt som är obetald vid respektive betalningsdag samt beloppens storlek (läs vidare om relevant betalningsdag i avsnitt 11.3).
- Ändring av talan** Bestämmelsen i 22 kap. 13 § SBL som i sin tur hänvisar till 6 kap. 10–24 §§ TL är inte tillämplig på tullfordringar. Däremot gäller naturligtvis allmänna rättsgrundsatser inom förvaltningsprocessen. Detta innebär att det inte anses som ändring av talan om Skatteverket beträffande samma sak inskränker sin talan eller utan att saken ändras åberopar ny omständighet till stöd för sin talan. Myndigheten får också på grund av omständighet som inträffat under rättegången eller först då blivit känd för myndigheten kräva annan fullgörelse än den varom talan väckts. Under förutsättning att sakfrågan inte ändras får en sådan justering av talan ske även vid fullföljd hos högre rätt.
- Talerätt för företrädaren** En företrädare har enligt 9 kap. 23 § tullagen rätt att föra talan om den grundläggande tullfordran under förutsättning att talan om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL har väckts vid domstol. För företrädaren gäller vad som sägs i 9 kap. tullagen om skattskyldig, klagande, enskild, part eller motpart.
- Uppskjuten verkställighet** I 9 kap. 8 § tullagen hänvisas till art. 7 och 244 i tullkodex avseende bestämmelser om verkställighet av beslut som överklagas. Enligt art. 7 i tullkodex är huvudregeln att beslut som antagits ska verkställas omedelbart. I samband med överklagan kan dock tullskyldig enligt art. 244 i tullkodex begära att få skjuta upp verkställigheten. Tullmyndigheten ska uppskjuta verkställigheten av det överklagade beslutet i sin helhet eller delvis, om det finns goda skäl att anta att beslutet är oförenligt med tullagstiftningen eller att det finns risk för att den person

det gäller åsamkas skada som inte kan repareras, t.ex. konkurs. Verkställigheten av beslutet får uppskjutas endast om säkerhet ställs. Säkerhet behöver dock inte krävas om det sannolikt skulle medföra allvarliga ekonomiska eller sociala svårigheter på grund av gäldenärens förhållanden.

Regeringsrätten har i RÅ 2006 ref. 12 anført att möjligheten att begära inhibition av ett förvaltningsbeslut generellt sett är knuten till rätten att överklaga beslutet. Vidare anfördes att det saknas anledning att låta den särreglering av inhibitionsinstitutet som finns på skatteområdet inverka på bedömningen av vem som har rätt att ansöka om att verkställigheten av ett beskattningsbeslut skjuts upp. Mot bakgrund av detta bör en företrädare, efter det att Skatteverket har väckt talan om företrädaransvar vid domstol, vara behörig att i eget namn ansöka om uppskjuten verkställighet för den juridiska personens tullskulder.

Ett beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL kan överklagas till kammarrätt, 5 kap. 24 § tullagen och 22 kap. 14 § SBL.

Inhibition

Domstol som har att pröva ett överklagande kan enligt 28 § FPL förordna att ett överklagat beslut, som annars skulle gälla omedelbart, tills vidare inte ska gälla. Denna bestämmelse är dock inte tillämplig om verkställighetsfrågan finns reglerad i annan ordning, jfr 2 § FPL.

Kammarrätten i Göteborg har i beslut den 11 augusti 2008, mål nr 5226-08, med stöd av vad som anges i 1 kap. 4 § andra stycket 1 och tredje stycket 9 SBL, anført att anståndsbestämmelserna i 17 kap. SBL är tillämpliga i fråga om betalningsskyldighet för företrädare för juridisk person och att detta gäller även om den grundläggande fordran utgör tull.

Skatteverkets uppfattning är, i motsats till kammarrätten, att bestämmelserna i 17 kap. SBL om betalningsanstånd inte är tillämpliga på företrädaransvar för tullfordran. För att anståndsbestämmelserna i 17 kap. SBL ska kunna tillämpas krävs att företrädaransvar för tull likställs med skatt enligt SBL. Av 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL framgår att med skatt likställs belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt SBL eller, såvitt gäller belopp som har debiterats enligt SBL, enligt 2 kap. 20 § HBL. Huvudfordringen avser tull som debiterats av Tullverket. Möjligheten att göra gällande företrädaransvar för tull regleras i 5 kap. 24 § tullagen, som hänvisar till ett antal specifika materiella och

processuella bestämmelser om företrädaransvar i SBL. Hänvisningen i 5 kap. 24 § tullagen till 12 kap. 6, 6b, 7–7e §§, 12 § första stycket och 13 §, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2 och 14 §§ SBL får anses vara uttömmande. Några andra bestämmelser i SBL än dessa är således inte tillämpliga på företrädaransvar för tullfordringar. Vad gäller företrädaransvar för tull finns i 5 kap. 24 § tredje stycket tullagen – genom hänvisning till 5 kap. 23 § samma lag – särskilt angivet att företrädaransvarsbeloppet får drivas in i samma ordning som gäller för huvudfordringen. Med hänsyn härtill kan inte företrädaransvar för tull likställas med skatt.

Vid ett överklagande av beslut om företrädaransvar för tull får man i stället för 28 § FPL tillämpa bestämmelserna om uppskjuten verkställighet enligt 9 kap. 8 § tullagen och art. 7 och 244 i tullkodex. Det är Tullverket som beslutar om uppskjuten verkställighet.

11.7 Betalningssäkring

Processbehörighet

Det är Tullverket som ansöker om betalningssäkring för tull eller annan skatt som ska tas ut för varor vid import eller tulltillägg enligt tullagen eller transporttillägg som beslutats av Tullverket enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, 3 § andra stycket BtSL.

När det gäller betalningssäkring för företrädaransvar för tull kan konstateras att 2 § BtSL skiljer mellan tull och betalningsskyldighet för samma belopp. Med vidmakthållande av samma systematik bör därför Skatteverket vara ensam behörig att föra talan om betalningssäkring även beträffande företrädaransvar för tull. Eftersom verket enligt 8 § BorgL för talan om sådant företrädaransvar talar även praktiska synpunkter för en sådan lösning.

Samverkan

Det kan ibland finnas skäl att betalningssäkra både den juridiska personens och företrädarens egendom samtidigt för att staten ska få betalt för en kommande fastställd tullfordran. I det läget måste Skatteverket och Tullverket samverka vid ansökan om betalningssäkring.

Forum

Fråga om betalningssäkring för tull och avgifter inom tullområdet prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL eller den länsrätt inom vars domkrets beslut om tulltillägg enligt tullagen eller beslut om transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punkt-

skattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter ska fattas då framställningen om betalningssäkring görs, 20 § andra stycket BtSL.

Då det inte följer av 20 § andra stycket BtSL vilken domstol som är behörig att pröva ansökan om betalningssäkring avseende företrädaren för tullfordringar är man hänvisad till den allmänna forumregeln i 14 § andra stycket LAFD. Rätt forum är, precis som vid betalningssäkring för skattefordringar, den länsrätt inom vars domkrets ärendet först prövats.

Förvarstagande

Är det fara att lös egendom undanskaffas får den tas i förvar till dess att länsrätten har fattat beslut om betalningssäkring. Ett beslut om förvarstagande fattas av sådan granskningsledare som enligt 3 § TVL förordnats av Tullverket, 16 § BtSL.

Har företrädarens egendom tagits i förvar enligt beslut av Tullverket ska Skatteverket senast fem dagar därefter göra en framställan om betalningssäkring hos länsrätten, 17 § BtSL.

Bevakning av tullfordran

Efter beslut om betalningssäkring har Skatteverket en skyldighet att bevaka ärendet så att betalningssäkringen inte uppgår till högre belopp eller pågår under längre tid än nödvändigt. Det är viktigt att Skatteverket har en fortlöpande kontakt med Tullverket för att t.ex. kontrollera att inte tullfordringarna för den juridiska personen har blivit nedsatta eller att det har framkommit andra uppgifter som påverkar företrädaransvaret.

11.8 Sekretess

Som tidigare nämnts i avsnitt 8 gäller s.k. omvänd sekretess för uppgifter hos Skatteverket i ärenden om företrädaransvar. Det har ingen betydelse om ärendet avser företrädaransvar för "egna" fordringar eller för fordringar som debiterats av annan myndighet.

I Tullverkets verksamhet gäller också s.k. omvänd sekretess, 27 kap. 3 § OSL. Detta innebär att sekretessgraden inte förändras för uppgifter som överlämnas från Tullverket till Skatteverket i samband med utredningar om företrädaransvar.

Enligt 7 § BorgF har övriga debiterande myndigheter uppgiftsskyldighet gentemot Skatteverket beträffande sådana ekonomiska förhållanden som kan antas vara av betydelse för Skatteverkets handläggning enligt BorgL. Denna uppgiftsskyldighet bryter sekretessen mellan myndigheterna, 10 kap. 28 § första stycket OSL. Även generalklausulen i 10 kap. 27 § OSL kan

åberopas till stöd för att uppgifter hos Tullverket kan lämnas över till Skatteverket utan hinder av sekretess.

11.9 Preskription

5 kap. 23 § andra stycket tullagen hänvisar till de regler om indrivning som finns i IndrL. Enligt 1 § SPL är SPL tillämplig på de fordringar som drivs in enligt IndrL vilket innebär att tullfordringar omfattas av SPL:s regler. En tullfordran preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning, 3 § första stycket SPL. Detta innebär således att tull preskriberas i annan ordning än vad som gäller för skatt som påförts enligt SBL. Läs mer om preskription i avsnitt 9.

Skrivelser från Skatteverket rörande företrädaransvar

Förfallodag för skattetillägg vid företrädaransvar, 2004-06-15, Dnr 130 405300-04/113.

Överenskommelser om företrädaransvar – avtalets gränser, 2004-11-03, Dnr 130 638479-04/111.

Företrädaransvar efter offentligt ackord för den juridiska personen, 2004-11-03, Dnr 130 638476-04/111.

Företrädaransvar – relevant ansvarstidpunkt vid omprövningsbeslut, 2004-11-03, Dnr 130 610681-04/111.

Företrädaransvar – relevant ansvarstidpunkt vid underlåtet skatteavdrag, 2004-12-08, Dnr 130 711556-04/111.

Företrädaransvar – övergångsbestämmelserna – ansvarighet för skatt som fastställts efter omprövning eller överklagande, 2005-02-10, Dnr 130 89781-05/111.

Företrädaransvar – övergångsbestämmelserna – ansvarighet för skatt som fastställts automatiskt enligt en för sent inkommen skattedeklaration, 2005-02-10, Dnr 130 89777-05/111.

Företrädaransvar – betydelsen av betalningsanstånd, 2005-04-05, Dnr 130 191142-05/111.

Företrädaransvar – relevant ansvarstidpunkt när skatter som avser flera perioder har hänförts till en redovisningsperiod, 2005-04-08, Dnr 130 199715-05/111.

Företrädaransvar – relevant ansvarstidpunkt när den juridiska personen varit registrerad för mervärdesskatteredovisning i självdeklaration och Skatteverket i efterhand har bestämt att redovisningsperiod ska vara kalendermånad, 2005-04-12, Dnr 130 199723-05/111.

Företrädaransvar – överenskommelse kan träffas även i överrätt, 2006-08-24.

Fråga om länsrätten eller Skatteverket ska besluta om ränta i samband med beslut om företrädaransvar, 2007-01-23

Företrädaransvar för ett dödsbos skatteskulder, 2007-10-09, Dnr 131 615106-07/111.

Företrädaransvar och behörigheten för företrädaren att, i eget namn, ansöka om betalningsanstånd för den juridiska personen med stöd av reglerna i 17 kap. 2 och 2 a §§ SBL, 2008-02-27, Dnr 131 131517-08/111.

Riktlinjer för Skatteverket som borgenär, 2008-04-01, Dnr 131 191555-08/111.

En modernare rättegång, 2008-12-16, Dnr 131 760743-08/111.

Får betalningssäkring ske av belopp som fastställts enligt 1 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen?, 2008-12-15, Dnr 131 755756-08/111.

Rättsfallsregister

- Göta HovR nr DT 143, T 269/79, 30
HovR VS, nr DT 83, T 5/83, 23
KRNG 2007-09-18, mål nr 168-07, 22
KRNG 2008-01-21, mål nr 3836-07,
29
KRNG 2008-08-11, mål nr 5226-08,
164
KRNG 2009-02-19, mål nr 1029-09,
118
KRNS 2005-10-10, mål nr 4715-05,
30
KRNS 2007-10-24, mål nr 3687-07,
105
KRNS 2007-12-11, mål nr 4807-07,
22
NJA 1960 s. 238, 41
NJA 1969 s. 326, 37, 138
NJA 1971 b 27, 37, 41
NJA 1971 ref B 27, 141
NJA 1971 s. 296, 135
NJA 1971 s. 296 III, 136, 144
NJA 1971 s. 296 I-II, 139
NJA 1971 s. 296 I-II, 144
NJA 1971 s. 296 I-III, 55, 142
NJA 1972 not. A 19, 145
NJA 1972 s. 115 I, 144
NJA 1972 s. 115 II, 139, 144, 146
NJA 1972 s. 205, 55, 142
NJA 1972 s. 697, 145
NJA 1973 s. 544, 55, 142, 145
NJA 1973 s. 587, 41, 142
NJA 1974 s. 297, 22, 41, 135, 139
NJA 1974 s. 423, 37
NJA 1975 s. 480, 55, 135, 143
NJA 1975 s. 745, 140
NJA 1976 b 29, 40
NJA 1976 not. B 29, 135
NJA 1977 s. 711, 41, 140
NJA 1978 s. 85, 146
NJA 1979 s. 229, 141
NJA 1979 s. 555, 136, 143
NJA 1981 s. 1014, 41, 140
NJA 1984 not A 1, 143
NJA 1985 s. 13, 41, 139
NJA 1985 s. 439, 23
NJA 1993 s. 740, 37, 136
NJA 1993 s. 81, 146
NJA 1994 s. 170, 25, 41, 136, 141
NJA 1998 s. 44, 57, 136
NJA 2000 s. 132, 147
NJA 2003 s. 207, 108
NJA 2004 s. 299 I, 137
NJA 2004 s. 299 II, 138
RÅ 1998 not. 143, 115
RÅ 2002 not. 147, 115
RÅ 2003 ref. 15, 105
RÅ 2006 ref 41, 148
RÅ 2006 ref. 12, 108, 164
RÅ 2006 ref. 20, 90, 104
RÅ 2006 ref. 77, 115
RÅ 2007 ref 48, 147
RÅ 2008 ref 75, 149
RÅ 2008 ref. 75, 29, 109
Svea HovR 1989-04-04, 15:SÖ 14,
mål nr Ö 3434/88, 132

Sakregister

- Accessoriskt, 52
 - ackord, 54
 - betalningsanstånd, 52
- Anstånd, 78
- Anståndsavgift, 75
- Avvakta med indrivning, 64
- Avvecklingsåtgärder, 37
 - betalningsinställelse, 38
 - företagsrekonstruktion, 38
 - konkurs, 38
- Befrielse från betalningsskyldighet, 55
 - särskilda skäl, 55
- Beloppsgräns, 63
- Betalning enligt dom, 79
- Betalning enligt överenskommelse, 79
- Betalningskrav, 63
- Betalningssäkring, 117, 165
 - betalningsovilja, 120
 - bevakning av tullfordran, 166
 - fara i dröjsmål, 121
 - fordringar, 117
 - forum, 118, 165
 - förvarstagande, 119, 166
 - hävning, 122
 - processbehörighet, 165
 - proportionalitetsprincipen, 120
 - påtaglig risk, 120
 - samverkan, 165
 - sannolika skäl, 119, 122
 - skadestånd, 123
 - skatt fastställd, 119
 - skatt inte fastställd, 122
 - tull, 165
- Betalningsuppmaning, 63
- Debiteringar på skattekontot, 69
- Debiteringsåtgärd, 79
- Faktisk företrädare, 28
- Fordran överlämnats till KFM
 - nedsättning, 64
- Företrädaransvar, 159
 - verkställighet utomlands, 58
- Företrädaransvar för tull, 159
 - ansökan, 163
 - biträde, 162
 - forum, 162
 - förseningsavgift, 161
 - inhibition, 164
 - relevant ansvarstidpunkt, 160
 - säkerhet, 161
 - talerätt för företrädare, 163
 - tulltillägg, 161
 - uppskjuten verkställighet, 161, 163
 - vite, 161
 - ändring av talan, 163
- Förseningsavgift, 75
- Indrivning, 62, 63
- Intäktsränta, 68
- Kontoutdrag, 62
- Korrigerad ränta, 68
- Kostnadsränta, 68
- Legala företrädare för aktiebolag, 22
 - förvaltare, 22
 - likvidator, 23
 - styrelse, 22
 - suppleant, 23
 - verkställande direktör, 22
- Legala företrädare för andra juridiska personer, 23
 - dödsbo, 25

- ekonomiska föreningar, 23
- enkelt bolag, 27
- handelsbolag, 26
- ideella föreningar, 24
- kommanditbolag, 26
- konkursbo, 23
- stiftelser, 24
- Mervärdesskatt, 45
 - subjektiva rekvisit, 45
 - återkrav av felaktigt utbetald mervärdesskatt efter särskild ansökan, 50
 - återkrav av felaktigt utbetald överskjutande ingående mervärdesskatt, 45
- NJA 1971 s. 296, 145
- NJA 1971 s. 296 I–II, 145
- NJA 1982 s. 578, 137
- NJA 2000 s. 132, 138
- Omprövningsbeslut, 76
- Preskription, 131, 167
 - egen preskriptionstid för företrädaransvaret, 132
 - preskriptionsförlängning, 133
 - preskriptionstid, 131
 - skatter enligt SBL, 132
 - skatter utanför skattekontosystemet, 133
- Processen, 99
 - anstånd för juridisk person, 108
 - ansökan till länsrätt, 100
 - bevisning, 111
 - bevisstege, 112
 - domens rättskraft, 107
 - forum, 99
 - företrädarens talerätt, 106
 - inhibition, 115
 - kvittning, 113
 - muntlig förhandling, 102
 - officialprincipen, 103
 - processbehörighet, 99
 - res judicata, 106
 - rättegångskostnader, 113
 - sakframställan, 110
 - sekretess, 114
 - skattebeslutets betydelse, 108
 - videokonferens, 109
 - ändring av talan, 105
 - överenskommelse efter dom, 104
 - överklagande, 114
- Punktskatt, 51
 - återkrav av felaktigt utbetald punktskatt, 52
 - återkrav av felaktigt utbetald överskjutande punktskatt, 51
- Redovisningsperiod, 70
- Regressrätt, 59
 - företrädarens regressrätt mot juridisk person, 59
 - mellan företrädare, 59
- Restföring, 63
- RÅ, 135
- Ränteberäkningsdag, 68
- Räntesatser, 69
- Sekretess, 125, 166
 - beslutsoffentlighet, 128
 - företrädaransvarsärenden, 126
 - hos KFM, 126
 - konkursförvaltare, 128
 - mellan myndigheter, 129
 - olika verksamhetsgrenar, 125
 - omvänt skaderekvisit, 126
 - partsinsyn, 128
 - skada och men, 127
 - skatteseekretess, 125
 - ärenden enligt BorgL, 126
- Skattebyte, 66
- Skattekonto, 61
 - Avstämning av skattekontot, 62
- Skattekontosystem, 61
- Skattetillägg, 75
- Slutlig skatt, 72
- Snabbrestföring, 64
- Spärrar på skattekonto, 64
 - annan skattebetalning, 65

- egen spärr, 65
- granskning och utredning, 65
- hinder mot återbetalning, 65
- Subjektiva rekvisit, 37
 - grov oaktsamhet, 37
 - uppsåt, 37
- Tullagstiftningen, 152
 - annan skatt vid import, 153
 - betala tull och skatter, 156
 - betalningsdag vid kredittillstånd, 157
 - betalningspåminnelse, 158
 - bokföring i efterhand, 159
 - efterbeskattning, 159
 - EG-rätt, 152
 - fri omsättning, 154
 - förenklat förfarande, 155
 - förseningsavgift, 156
 - gäldenär, 154
 - import och export, 152
 - indrivning, 158
 - kostnadsränta, 157
 - kredittillstånd, 156
 - mervärdesskatt, 154
 - punktskatter, 155
 - revision, 158
 - säkerhet, 157
 - tull, 152
 - tulldeklaration, 154
 - tullräkning, 157
 - tullskuld uppkommer, 156
 - tulltaxering, 156
 - tulltillägg, 156
 - vite, 156
 - överklaga, 159
- Underlåten betalning, 30
 - förfallodag, 31
 - objektiva rekvisit, 31
 - ursprunglig förfallodag, 31
- Underlåtenhet att göra skatteavdrag för anställda, 43
- Utländsk företrädare, 56
- Utländsk juridisk person, 57
- Utredning, 81, 161
 - borgenärsutredning, 81
 - dokumentering, 85
 - informationsinhämtning, 84
 - kommunikering, 87
 - officialprincipen, 82
 - partsinsyn, 86
 - tredjemansföreläggande, 84
 - ärendeuppdelning, 83
- Överenskommelse, 89
 - beskattningsbeslut, 89
 - brottslighet i näringsverksamheten, 92
 - ersättningsskyldig, 96
 - flera företrädare, 93
 - fullföljd överenskommelse, 96
 - inbetalt belopp, 97
 - innehåll, 95
 - juridisk person som inte är i konkurs, 92
 - olämpligt från allmän synpunkt, 90
 - pågående mål, 90
 - regressfordran, 94
 - regressrätt, 94
 - rättegångshinder, 90
 - skäl för, 91
 - skäl mot, 91
 - spärr mot utbetalning, 98
 - tull, 162
 - utomprocessuell, 89
 - utredningsskyldigheten, 92
- Överskjutande ingående mervärdesskatt, 77

2.5.2 Exempel

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

Exempel 1

Skattedecklaration för mars

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

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	0
Att betala	100 000

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

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

Exempel 2

Skattedecklaration för mars

Utgående mervärdesskatt	100 000 (oriktig uppgift 30 000)
-------------------------	----------------------------------

2 , Avsnitt 2

Ingående mervärdesskatt	150 000
Att återfå	50 000

Omprövningsbeslut i juni

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

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

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

Exempel 3

Skattedeklaration för mars

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

Omprövningsbeslut i juni

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

Skattskyldig har lämnat oriktig uppgift om 50 000, vilket lett till att den juridiska personen tillgodoräknats ÖIM med 30 000

för mycket. Skattetillägg påfördes vid omprövningsbeslutet. Företrädaransvar kan åläggas på 30 000 enligt 12 kap. 6 a § SBL. Ansvar åläggs den företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat den oriktiga uppgiften i mars.

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

Exempel 4

Exemplet visar vad som händer när Skatteverket vägrar avdrag för ingående mervärdesskatt, inte pga. att den juridiska personen lämnat oriktig uppgift som i förra exemplet, utan pga. att den inte förmått styrka avdraget för sådan skatt.

Skattedeklaration för mars

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	130 000
Att återfå	30 000

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	0
Att betala	100 000

Skatteverket gör en skrivbordskontroll och ber den juridiska personen att styrka yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt. Så sker inte. Skatteverket vägrar därför i ett omprövningsbeslut avdrag för den ingående mervärdesskatten. Inget skattetillägg påförs, eftersom fråga inte är om att skattskyldig lämnat oriktig uppgift i skattedeklarationen (15 kap. 1 § SBL). Av samma skäl kan företrädaransvar enligt 12 kap. 6 a § SBL inte komma i fråga.

Skatt att betala pga. omprövningsbeslutet är 130 000, motsvarande dels för mycket återbetald mervärdesskatt 30 000,

dels skatt att betala 100 000. Om skatten 130 000 som förfaller till betalning i juli inte betalas kan företrädaransvar åläggas enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL, dock högst med det belopp som rätteligen skulle ha betalats på den ursprungliga förfallodagen i mars, dvs. 100 000.

Exempel 5

Skattedeklaration för mars

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

Omprövningsbeslut i juni

Utgående mervärdesskatt	100 000
Ingående mervärdesskatt	0
Att betala	100 000

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

Skattskyldig skulle rätteligen ha betalat 100 000 i mars men har inte betalat någonting. Om betalning inte sker på den nya förfallodagen i juli och uppsåt eller grov oaktsamhet kan anses föreligga, så kan företrädaransvar i stället åläggas enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL på ”mellan-skillnaden” 100 000. Ansvar åläggs den som var företrädare på den ursprungliga förfallodagen i mars. Ansvar för skattetillägget som påförts den juridiska personen vid omprövningsbeslutet åläggs den som var företrädare när skattetillägget enligt omprövningsbeslutet skulle betalas, se avsnitt 2.3.2.

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

Företrädaransvar i skattebetalningslagen, Avsnitt 2 5

resultat i ”överskjutande skatt” utan i stället i lägre ”kvarstående skatt.”