NÄRINGSPOLITISKT FORUM RAPPORT #20

FÖRETRÄDAR ANSVAR

–KAN DET AVSKAFFAS?

FÖRETRÄDARANSVAR – KAN DET AVSKAFFAS?

UTREDNING OM KONSEKVENSER OCH FÖRSLAG PÅ JUSTERINGAR AV NUVARANDE REGELVERK*

Roger Persson Österman

*Denna skrift är baserad på en utredning skriven på uppdrag av Entreprenörskapsutredningen (slutbetänkande i SOU 2016:72). I princip är det fråga om huvudsakligen samma text som lades fram till utredningen. Den har på några punkter justerats och uppdaterats. En förkortad version har publicerats i festskriften till professor Christina Moëll (Juristförlaget i Lund 2017).

ENTREPRENÖRSKAPSFORUM

Entreprenörskapsforum är en oberoende stiftelse och den ledande nätverksorganisationen för att initiera och kommunicera policyrelevant forskning om entreprenörskap, innovationer och småföretag. Stiftelsens verksamhet finansieras med såväl offentliga medel som av privata forskningsstiftelser, näringslivs- och andra intresseorganisationer, företag och enskilda filantroper. Författaren svarar själva för problemformulering, val av analysmodell och slutsatser i rapporten.

För mer information se www.entreprenorskapsforum.se

NÄRINGSPOLITISKT FORUMS STYRGRUPP

Per Adolfsson (ordförande), Avega Group
Karin Apelman, styrelseproffs
Anna Belfrage, Körsbärsträdgården
Ulf Berg, Speed Identity
Enrico Deiaco, Tillväxtanalys
Håkan Gergils, Entreprenörskapsforum
Anna Hallberg, Almi
Peter Holmstedt, egen företagare och affärsängel
Christian Ketels, Harvard Business School
Hans Peter Larsson, PwC
Annika Lundius, styrelseproffs
Sara Melén, Handelshögskolan i Stockholm
Kjell Håkan Närfelt, Vinnova
Jan-Eric Sundgren, oberoende konsult
Ivo Zander, Uppsala universitet

SENAST UTGIVNA RAPPORTER FRÅN NÄRINGSPOLITISKT FORUM

#10 Företagsskattekommittén och entreprenörskapet – Arvid Malm (red)
#11 Innovation utan entreprenörskap? – Johan P Larsson
#12 Sharing Economy – Anna Felländer, Claire Ingram och Robin Teigland
#13 A Review of the Circular Economy and its Implementation – Almas Heshmati
#14 Den svaga länken? - inkubatorernas roll i det svenska innovationssystemet – Olof Ejermo
#15 Blockchain – Decentralized Trust – David Bauman, Pontus Lindblom och Claudia Olsson
#16 En värld i rörelse 1990–2015 – utveckling och ojämlikhet under globalieringens epok – Johan Norberg
#17 Skatterna och entreprenörskapet – Arvid Malm (red)
#18 Svensk kapitalförsörjning – mot ett effektivare innovations- och företagsstöd? – Roger Svensson
#19 Vad betyder stora kunskaps- och teknikintensiva företag för Sverige? – Martin Andersson

© Entreprenörskapsforum, 2017

ISBN: 978-91-89301-92-4
Författare: Roger Persson Österman
Grafisk produktion: Klas Håkansson, Entreprenörskapsforum
Omslagsfoto: IStockphoto
Tryck: Örebro universitet

Förord

Näringspolitiskt forum är Entreprenörskapsforums mötesplats med fokus på förutsättningar för entreprenörskap i Sverige, näringslivets utveckling och innovationsförmåga samt för svensk ekonomis långsiktigt uthålliga tillväxt i en allt mer globaliserad värld. Ambitionen är att föra fram policyrelevant forskning till beslutsfattare inom såväl politiken som inom privat och offentlig sektor. De rapporter som presenteras och de rekommendationer som förs fram inom ramen för Näringspolitiskt forum ska vara förankrade i vetenskaplig forskning. Förhoppningen är att rapporterna också ska initiera och bidra till en allmän diskussion och debatt kring de frågor som analyseras.

Rapporten du håller i din hand handlar om det s k företrädaransvaret som innebär att företrädare för aktiebolag under vissa förutsättningar kan göras personligt ansvariga för bolagets förpliktelser. Företrädaransvaret för skatter är kontroversiellt och likaså hårt kritiserat av näringslivet och åtskilliga akademiker, bl a eftersom det kan få stora ekonomiska konsekvenser för enskilda individer. Regeringen har tillsatt en utredning om det skatterättsliga företrädaransvaret som ska levereras i maj 2018. En förändring av regelverket kan därför vara på väg.

I denna rapport föreslår författaren att företrädaransvaret för skatter i dess nuvarande utformning tas bort. Istället förordas bl a att Skatteverkets möjligheter att bevilja anstånd med skatteinbetalning utökas. Författaren rekommenderar även skärpningar av lagsstiftning och föreslår ett speciellt skatteinbetalningsbrott. I rapporten rekommenderas även en rad andra åtgärder, både lättnader och skärpningar av gällande regelverk.

Författare är Roger Persson Österman, professor vid juridiska fakulteten Stockholms universitet. Han svarar själv för den analys liksom de slutsatser och förslag som presenteras i rapporten, vilka inte nödvändigtvis delas av Entreprenörskapsforum.

Stockholm i november 2017

Johan Eklund
Vd Entreprenörskapsforum och professor Blekinge Tekniska Högskola

INNEHÅLL

SAMMANFATTNING 7

1. ALLMÄNT OM FÖRETRÄDARANSVAR FÖR SKATTER 9

2. KRITIK MOT DE SKATTERÄTTSLIGA REGLERNA OM FÖRETRÄDARANSVAR 13

2.1 Rapport från Svenskt Näringsliv 13
2.2 Ansvar för skatter utifrån regler i övriga länder i Norden 14
2.3 Professor Teresa Simon Almendals studie från 2015 16

3. FÖRETAGSEKONOMISKA STUDIER 19

4. OFFENTLIGA UTREDNINGAR OCH MYNDIGHETSUTREDNINGAR 21

5. SYNPUNKTER PÅ SKATTEVERKETS PROMEMORIA 25

6. REGERINGENS BESLUT OM NY UTREDNING 29

7. FÖRSLAG PÅ ÅTGÄRDER 31

7.1 Utgångspunkter för en reform 31
7.2 Förslag som syftar till att få åtgärder att ske snabbare på såväl myndighets- som individnivå 33
7.3 Förslag om justering av anståndsreglerna 35
7.4 Straff- och ansvarsreglerna 36

8. SAMMANFATTNING I PUNKTFORM 41

8.1 Lättnader 41
8.2 Skärpningar 41

REFERENSER 42

SAMMANFATTNING

• Det särskilda s k företrädaransvaret för skatter är hårt kritiserat av näringslivet och av flera akademiker. Företrädaransvaret för skatter i dess nuvarande utformning bör därför tas bort.

• Tidpunkten för inbetalning av personalskatter (källskatt på lön och arbetsgivaravgifter) bör flyttas till en tidpunkt i mycket nära anslutning till löneutbetalningstillfället. Inbetalning kan ske med angivande av de anställdas uppgifter. Inbetalning kan ske till ett särskilt konto i Skatteverket från vilket skatten sedan dras vid vissa årliga tidpunkter. Företaget gottskrivs som kompensation marknadsmässig ränta på behållningen på kontot.

• Skatteverkets mandat att bevilja anstånd med skatteinbetalning föreslås öka. Syftet med förslaget är att stärka möjligheterna för Skatteverket att arbeta konstruktivt och proaktivt i sitt borgenärsarbete.

• Den formella rättssäkerheten för skattebetalaren bör stärkas genom att en tidsbegränsad villkorad rättighet till anstånd med skatteinbetalning införs. Nekade beslut om anstånd bör kunna överprövas av domstol, eller alternativt, senare kunna granskas av oberoende myndighet.

• Ett straff för skatteinbetalningsbrott/skatteborgenärsbrott bör införas för de företrädare som agerar allvarligt klandervärt. Det straff som kan komma ifråga ska endast träffa de företrädare som kan anses ha agerat klandervärt i genuin mening. Att underlåta att inleda avvecklingsåtgärder eller liknande senast på skattens förfallodag ska inte (som idag) regelmässigt anses klandervärt. En nyanserad och allsidig bedömning av hela agerandet ska ske. Åtal ska endast väckas om det är påkallat ur allmän synpunkt.

• Ett generellt ekonomiskt ansvar för skatteskada ska aktualiseras för den som begår skatteinbetalningsbrott/skatteborgenärsbrott och/eller andra typer av skattebrott.

Kapitel 1

ALLMÄNT OM FÖRETRÄDARANSVAR FÖR SKATTER

Företrädare för aktiebolag kan under vissa förutsättningar göras personligt ansvariga för bolagets förpliktelser enligt vissa regler i aktiebolagslagen (ABL). Dessa regler är tillämpliga på alla skulder, inklusive skatteskulder. Det i praktiken viktigaste associationsrättsliga ansvaret för bolagets skulder följer av bestämmelserna om upprättande av kontrollbalansräkning, kontrollstämma samt ansökan om likvidation (i 25 kapitlet ABL). Reglerna benämns vanligen tvångslikvidationsreglerna. Reglerna syftar till att under ordnade former säkerställa att ett företag i kris hanteras på ett sätt som ger företaget viss frist att lösa problemen innan en avveckling måste ske. Syftet bakom reglerna är att finna en rimlig balans mellan bolagets intresse av att få en frist att lösa problemen samt borgenärernas intresse att få betalt.

Förenklat kan sägas att avsaknaden av personligt ansvar för ett bolags förpliktelser enligt ABL i princip *förutsätter att ett bolag med marginal kan infria sina förpliktelser*. Bolaget måste hela tiden söka bevara sitt egna kapital, aktiekapitalet, som en buffert. Det talas ibland om en s k seriositetsspärr. Vidtas inte tillräckliga åtgärder vid kapitalbrist kan ansvarsgenombrott förekomma.

Ett bolag som följer ABLs regler erhåller en viss *rådrumsfrist*. Under denna tid ska bolaget ges tid att vidta åtgärder så att aktiekapitalet till fullo återställs. Om så inte kan ske är tanken att bolaget ska likvideras innan aktiekapitalet är helt förbrukat.

Utöver de generella reglerna om personligt betalningsansvar i ABL *finns ett särskilt företrädaransvar i skatteförfarandelagen (SFL) avseende juridiska personers skatteskulder* (59 kapitlet SFL). Ansvaret för skatter som primärt åvilar den juridiska personen, kan solidariskt med den juridiska personen åläggas dess företrädare.

Företrädare är ett omfattande begrepp. Det kan inkludera samtliga styrelseledamöter, andra befattningshavare samt ”reella företrädare”. Det finns alltså ett solidariskt ansvar för alla dessa personer, ett ansvarsgenombrott, med avseende på skatteskulder. Den objektiva tidpunkten infaller om en förfallen skatt inte betalas i rätt tid. Det solidariska ansvaret upphör naturligtvis om den juridiska personen senare betalar skatten.

Skatteverket fattar inte själv beslut om företrädaransvar. Myndigheten väcker talan vid förvaltningsrätten. Skatteverket kan dock ingå överenskommelser (förlikningar) med företrädare vad gäller det särskilda företrädaransvaret för skatter, såväl före en

talan väcks eller under en process. Sådana överenskommelser träffas frivilligt mellan parterna – det ska dock påpekas att frivilligheten kan antas begränsas av att det föreligger en viss press i bakgrunden om att en talan kan komma att väckas i domstol.

Den företrädare som når framgång i tvist mot Skatteverket har rätt till ersättning enligt ersättningslagen. Erfarenheten visar dock att en företrädare normalt inte får ut full ersättning.[1] Möjligheten att kunna få ersättning för hjälp (förhandling m m) med att träffa en överenskommelse som gäller det särskilda skatterättsliga företrädaransvaret synes saknas.

För att företrädaransvar för skatter ska inträda krävs enligt lagstiftningen att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag, göra anmälan om F-skatt vid uppenbart anställningsförhållande eller betala skatt enligt SFL. Företrädaransvar föreligger också om företrädaren, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet, har lämnat oriktiga uppgifter som lett till att mervärdesskatt eller punktskatt tillgodoräknats eller återbetalats med ett för högt belopp.

Företrädaransvaret i SFL tillämpas emellertid mycket strängt i praxis. För att säkert undgå ansvar bör i praktiken företrädare senast samma dag som skatteskulden förfaller till betalning vidta åtgärder för att avveckla bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen. De enda åtgärder som normalt godtas är allmän betalningsinställelse, att konkursförfarande eller företagsrekonstruktion inleds. En underlåtenhet att vidta dessa åtgärder anses i praxis i det närmaste automatiskt konstituera förekomsten av uppsåt eller grov oaktsamhet.[2]

Ett exempel på mycket strikt hantering framkommer i en nyligen avkunnad dom från kammarrätten i Jönköping, där ansökan om företagsrekonstruktion inkom *dagen efter* att skatter och avgifter förföll till betalning.[3] Domstolen ansåg att företrädaren varit grovt oaktsam. Professorn i finansrätt Teresa Simon Almendal ansåg att det förelåg speciella och förmildrande omständigheter i fallet.[4] Det hjälpte alltså inte.

Om det trots förekomst av uppsåt eller grov oaktsamhet finns särskilda skäl kan företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten (genom s k *befrielsegrunder*). Denna jämkningsregel tillämpas dock mycket restriktivt i praxis. Grunder för jämkning kan vara ålder, långvarig sjukdom, visad vilja att fullgöra förpliktelser

1. I betänkandet ”Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor”, SOU 2013:62 s 323, anförs ”Om en sökande tvingas slita en skattetvist med staten och dessutom vinner får den sökande som regel viss ersättning för besväret.” Någon full ersättning är det i princip aldrig fråga om. I betänkandet föreslås bättre och rättssäkrare ersättningsregler. Mot bakgrund av att en talan om företrädaransvar är en mycket ingripande åtgärd som inte sällan riktas mot enskilda i ekonomiskt utsatta situationer, kan det argumenteras för att ersättningen borde vara bättre i mål om företrädaransvar. Det synes som så var fallet i äldre rätt, när dessa mål hanterades av de allmänna domstolarna.
2. HFD har i HFD 2016 ref 60 uttalat att den objektiva förutsättningen att verksamma åtgärder inte vidtagits senast på förfallodagen, inte räcker för att grov oaktsamhet ska anses föreligga. Uttalandet kan uppfattas som en önskan från HFDs sida att strikt kammarrättspraxis bör modereras. Den praktiska verkan av uttalandet är osäker. HFD har nyligen beviljat prövningstillstånd i två mål av betydelse för hur culpabedömningen ska ske (se HFD beslut 22 juni 2017). Se också Teresa Simon Almendal ”Företrädaransvar, plötsligt händer det”, Skattenytt 2017 s 631 ff Simon Almendal pekar på förekomsten av vissa nya utvecklingslinjer i rättspraxis.
3. Dom den 29 april 2016 i mål nr 2017-15.
4. Simon Almendal ”Företrädaransvar, plötsligt händer det”, Skattenytt 2017 s 652.

(t ex genom att betala restförda skatter och samarbeta med kronofogden) eller att företrädaren blivit vilseledd i något avseende. Ekonomisk oförmåga är ingen befrielsegrund. Att företrädaren efter att förfallodagen för skattebetalningen har passerat, aktivt arbetat med att söka rädda företaget är normalt ingen befrielsegrund.

Finns det flera företrädare har alla dessa företrädare ett solidariskt ansvar och Skatteverket kan väcka talan mot vem som helst av dessa. Det torde föreligga incitament för att stämma in den av företrädarna som har störst möjlighet att betala skatten – det är inte nödvändigtvis den företrädare som kan sägas ha störst ansvar för att skattebetalningen brustit. Regler om s k regressrätt (att en företrädare som ålagts hela ansvaret kan söka kompensation från annan företrädare) saknas i SFL. Det anses att civilrättsliga regler om regress istället kan användas.[5]

Det bör vidare nämnas att skatter som förfaller under det att en företagsrekonstruktion pågår, och som inte i tid betalas, anses utlösa företrädaransvar.[6] Det betyder att om det föreligger likviditetsbrist under en rekonstruktion måste rekonstruktionen snabbt avslutas med konkurs om inte det skatterättsliga företrädaransvaret ska utlösas. Har skatteskulderna uppstått före tidpunkten för rekonstruktionens inledning, men förfallit under rekonstruktionstiden, kan skatterättsligt företrädaransvar dock inte aktualiseras.[7] Avslutas rekonstruktionen utan att lyckas, måste åtgärder för avveckling vidtas omedelbart. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har funnit att en veckas dröjsmål med att sätta ett bolag i konkurs efter misslyckad rekonstruktion är att klassificera som varande grovt oaktsamt.[8]

En effekt av det skatterättsliga företrädaransvaret, som beror på reglerna om återvinning i konkurs, är att en företrädare (gäldenär) i första hand betalar Skatteverket som oprioriterad borgenär, och i händelse av brist går det ut över andra oprioriterade borgenärer. Likabehandlingen av borgenärskollektivet kan således ifrågasättas.[9]

Det kan slutligen noteras att skuldsanering antas utesluten för en företrädare som påförts ansvar för skatter.[10]

5. Teresa Simon Almendal ”Företrädaransvar” s 71.
6. RÅ 2009 ref 72.
7. HFD dom den 29 oktober 2015 i mål nr 7045-14.
8. HFD dom den 29 oktober 2015 i mål nr 7045-14.
9. Se t ex SOU 2010:2 s 476 ff, och 494 ff.
10. Prop 2015/16:125 s 246.

Kapitel 2

KRITIK MOT DE SKATTERÄTTSLIGA REGLERNA OM FÖRETRÄDARANSVAR

2.1 Rapport från Svenskt Näringsliv

I en rapport framtagen av professorn i associationsrätt Carl Svernlöv (Uppsala universitet) och professorn i finansrätt Roger Persson Österman (publicerad i oktober 2013 på uppdrag av Svenskt Näringsliv) anfördes bl a följande.[11]

I generella termer ter sig det *associationsrättsliga systemet* i 25 kap ABL, som innebär att företrädare kan åläggas ansvar för obetalda skatter, rimligt. Det ger bolaget en viss tidsfrist samtidigt som borgenärerna skyddas. Systemet ger uttryck för en avvägning mellan intresset av att ge ett bolag visst rådrum att lösa sina problem och intresset att skydda borgenärer.

Det *skatterättsliga företrädaransvaret* i SFL kan kritiseras på ett flertal punkter. Gällande rätt innebär i praktiken att varje företrädare (styrelseledamöter, vd och faktiska företrädare) vid varje förfallodag för skatter och avgifter måste ha fullständig vetskap om skattens storlek samt bolagets betalningsmöjlighet. Saknas medel måste relevanta avvecklingsåtgärder vidtas senast samma dag. Det ges i princip ingen tid eller möjlighet till att försöka rädda företaget utan att igångsätta formella förfaranden om det råder likviditetsbrist.

Vid genomgång av ett stort antal rättsfall från underinstanserna framgår att den subjektiva prövningen är mycket sträng och att någon hänsyn sällan tas till företrädarens ansträngningar att rädda bolaget och betala skatteskulden. Det förhållandet att skatten inte är betalad senast på förfallodagen och att relevanta avvecklingsåtgärder

11. svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/skatterattsligt-foretradaransvar_573740.html/BINARY/Skatter%C3%A4ttsligt%20f%C3%B6retr%C3%A4daransvar (avläst 15 september 2017).

inte vidtagits räcker för att en företrädare ska påföras personligt betalningsansvar. Förklaringen till att förvaltningsdomstolarna bifaller nästan samtliga ansökningar från Skatteverket synes vara att reglerna tillämpas mekaniskt. Det handlar inte om att göra en prövning utifrån vad som i andra rättsliga sammanhang kan betecknas som uppsåt eller grov oaktsamhet. Det är i princip tillräckligt att konstateras att skatten är för sent betald. Det kan ifrågasättas om den domstolsprövning som idag görs av Skatteverkets ansökningar i praktiken är meningsfull.

Eftersom den kritiska tidpunkten för ansvar enligt SFL infaller betydligt tidigare än enligt ABL motverkas även syftet med ABLs regler om rådrumsfrist. Eftersom ansvar enligt SFL i princip enbart kan undvikas genom att relevanta avvecklingsåtgärder vidtas senast på skattens förfallodag leder företrädaransvaret till ett ökat incitament till att bolaget omedelbart avvecklas. Ett sådant incitament undergräver rådrumsfristerna som förfarandet i ABL medger och kolliderar därför med syftet bakom regelverket i ABL. Regelverken befinner sig inte i harmoni.

Avslutningsvis anförs i rapporten att i en tid med ett växande behov av företagande och en ökad förståelse för småföretagens betydelse för samhällsekonomin måste synen att det allmänna ska gynnas särskilt framför andra borgenärer – och därmed företrädaransvaret i SFL – anses föråldrat. Det framhålls i rapporten att det på andra områden inom insolvensrätten tycks finnas en ökad vilja att likställa det allmänna med övriga borgenärer.

2.2 Ansvar för skatter utifrån regler i övriga länder i Norden

I Svernlövs och Persson Österman rapport finns också en kort komparativ studie omfattande de nordiska länderna (exklusive Island).[12] Det är alltid besvärligt med rättsjämförande studier – det finns risk att relevansen och innebörden av enskilda regler missförstås eftersom kunskapen om reglernas kontext kan vara svår att vinna. T ex är det sannolikt inte tillräckligt att enbart studera andra länders associationsrätt eller skatterätt. Insolvensrätten kan innehålla mer eller mindre stränga regler om ansvar för skulder för det fallet att gäldenärer (juridiska personer) visar passivitet. I rapporten från Svenskt Näringsliv beaktas inte insolvensrätten. EU har dock initierat och nyligen publicerat en studie av intresse – vilka slutsatser som kan dras av den redovisas dock inte i denna studie.[13]

Komparationen i rapporten visar att inget av våra närmaste nordiska grannländer tillämpade ett särskilt ansvar för juridiska personers skatteskulder som motsvarar företrädaransvaret i SFL. Istället användes allmänna skadeståndsrättsliga eller associationsrättsliga regler för att ålägga företrädare för juridiska personer ett personligt betalningsansvar för obetalda skatteskulder. I Finland handlade det om ett slags allmänt ekonomiskt ansvar p g a brott.

12. Rapporten lades fram 2013. I nu utförda utredning har översiktliga kontroller skett via öppna källor på internet i syfte att stämma av uppgifternas korrekthet.
13. Studien är utförd av University of Leeds (svensk deltagare professor Annina H Persson, Örebro universitet).

Danmark förlitade sig i princip på associationsrätten samt ett ”almindelige erstatningsansvar (culpa-regeln)” med några få undantag.[14] Det innebär att en, vad som kan kallas, sedvanlig oaktsamhetsbedömning av en företrädares åtgärder sker. Om det allmänna lider skada kan ledamöterna i styrelsen bli personligt ansvariga för den skada som uppstått till följd av att skatten inte betalats i tid. Om bolaget inte har avvecklats vid en tidpunkt när det inte längre finns rimlig grund att tro att bolaget skulle klara sig eller om styrelsen brustit i sin tillsyn av bolaget kan sådant personligt ansvar uppkomma. Det handlar således om vad som framstår som en (i jämförelse med Sverige) allsidig och omfattande analys av den faktiska situationen och av graden av oaktsamhet. Någon bristande fiskal effektivitet synes inte föreligga.[15]

Finlands system påminde något om det svenska äldre regelverket – det kan vara straffbart att inte korrekt betala in skatt på förfallodagen (skatteförseelse) vilket kan leda till skadeståndsansvar för s k ren förmögenhetsskada. Det sistnämnda rättsläget kan förklaras av att den finska Högsta domstolen (intressant nog till skillnad från den svenska Högsta domstolen) fann att det begångna skattebrottet kunde leda till ett skadeståndsansvar. Enligt rättspraxis synes rekvisiten för skatteförseelse uppfyllts om en ekonomisk vinning har gjorts på det allmännas bekostnad (betalningsförsummelse). I detta hänseende har domstolarna beaktat orsakerna till bolagets ekonomiska svårigheter, bolagets strävan att samarbeta med skattemyndigheten och bolagets strävan att fullgöra sina förpliktelser (förutsatt att den är baserad på realistiska förhoppningar). Dessutom tagit hänsyn till den förberedelsetid som de möjliga finansieringsarrangemang eller företagssanering krävt och beloppet av de skatter och avgifter som bolaget har betalat till skattetagaren jämfört med betalningar till andra borgenärer. Betalningsförsummelse som kan leda till ansvar kan anses föreligga om aktiebolaget har fortsatt dess affärsverksamhet och betalat andra borgenärers fordringar, vilket kan leda till skadeståndsansvar. Det är således fråga om en (i jämförelse med Sverige) mer allsidig bedömning av vad som hänt och graden av oaktsamhet. Om den är lika allsidig som den danska är osäkert – å andra sidan har hävdats att de finska ansvarsreglerna har lägst grad av ansvar i ett nordiskt perspektiv.[16]

Norge hade intressanta regler som kan sägas utgöra en kombination av de nordiska systemen. För det första kunde styrelseledamöter, bolagsledningen och i princip även aktieägare bli personligt ansvariga för skada som bolaget, aktieägarna eller tredje part (inklusive det allmänna) lidit p g a försummelser. Grunden för detta ansvar kunde vara både allmänna rättsprinciper och den associationsrättsliga lagstiftningen. För att bolagets företrädare ska kunna bli personligt ansvariga för bolagets förpliktelser krävdes uppsåt eller oaktsamhet. Ett bolags företrädare förväntas ha överblick över sin skyldighet att betala skatter i tid, och underlåtenheten att göra detta kunde således

14. Se t ex dom Östre Landsret 17 afd B-2859-03.
15. Laerebog om indkomstskatt, Michelsen, Askholt, Bolander, Engsig, Madsen, Norgaard Laursen, Langhave Jeppesen, DJÖF 2015 s 1338. I boken tas även upp vissa speciella skatteregler som tar sikte på likvidation och andra särskilda bolagstransaktioner (s 1340 – 1343).
16. Uttalande av professor i skatterätt Eleonor Kristoffersson, Forskningsnyheter 19 januari 2016. Örebro universitet (www.oru.se, avläst 1 juni 2016).

anses innebära sådan vårdslöshet som kan leda till ansvar. Det fanns dock situationer när ansvar inte utkrävs, trots att skatten inte betalats i tid. Exempelvis anses en företrädare inte vara ansvarig när denne förlitat sig på förväntade inbetalningar, som till följd av oförutsedda händelser dock inte fullgjorts, och därmed skapat likviditetsbrist. En viss tidsfrist tillerkänns även företrädaren som har möjlighet att under en tid driva verksamheten vidare i syfte att rädda företaget. Först när det står klart att det inte längre finns någon realistisk chans att få företaget på fötter igen måste företrädaren sätta bolaget i konkurs eller vidta motsvarande åtgärder för att trygga borgenärernas rätt. När det gäller anställdas källskatter, uppställdes ett krav på att dessa betalas in på ett speciellt konto, i omedelbar anslutning till löneutbetalningen (skattetrekkskonto).[17] Kontot hanterades av bankväsendet och avkastning på skattetrekkskontot tillföll bolaget, kontot tillhörde således bolaget. Bolaget kunde dock inte förfoga över kontot och det är sakrättsligt avskilt. Att underlåta att betala in källskatten på skattetrekkskontot är straffbart.[18] De faktiska inbetalningarna till skattemyndigheten skedde sedan vid ett antal tillfällen per år.

Sammanfattningsvis enligt rapporten förlitade sig Danmark på associationsrätten och den allmänna skadeståndsrätten. Finland hade ett system som bestraffar försenade skatteinbetalningar samt ålägger ett skadeståndsansvar för sådana brott. Norge tillämpade ett system som påminde om det danska (associationsrätt och allmän skadeståndsrätt). Norge tillämpade också ett system där löneskatt, under straffansvar, avskiljs till ett särskilt konto i nära anslutning till tidpunkten för löneutbetalningen.

2.3 Professor Teresa Simon Almendals studie från 2015

Professorn i finansrätt Teresa Simon Almendal (Stockholms universitet) har under 2015 utkommit med den vetenskapliga monografin *Företrädaransvar* (Norstedts Juridik Stockholm, 257 sidor). Objektet för hennes studie är framförallt reglerna i SFL om skatterättsligt företrädaransvar. Hon studerar även associationsrätten, men även den straffrättsliga dimensionen samt Europakonventionens betydelse. Simon Almendal gör i princip en liknande bedömning som den i Svensk Näringslivs rapport. Hennes studie är emellertid betydligt mer utförlig och djupgående.[19]

En viktig skillnad är att hon inte anser att 25 kapitlet ABLs regler om associationsrättsligt ansvar (kapitalskyddsreglerna) är lämpliga.[20] Den kritik hon riktar mot dessa är att de (i likhet med det skatterättsliga ansvaret) inte handlar om att göra en culpabedömning i traditionell mening. Simon Almendal citerar Stefan Lindskog som har anfört att dessa regler är ”lagstiftning när den är som sämst”.[21] Reglerna anvisar att

17. skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benyttes-i-flere-malgrupper/Artikler/Opprette-skattetrekkskonto/ (avläst 15 september 2017).
18. Enligt svensk rätt är det straffbart att inte innehålla källskatt vid löneutbetalningen (s k skatteavdragsbrott
19. Simon Almendals monografi anses hålla mycket hög vetenskaplig kvalitet, se bokanmälan av professor Robert Påhlsson (Göteborgs universitet), i Skattenytt 2016 s 87 f.
20. Simon Almendal s 141 f.
21. Simon Almendal s 142.

visst formellt agerande (upprättande av vissa handlingar, sätta ut bolagsstämmor med mera) som inte nödvändigtvis är inriktat på att *de facto* vidta vad som kan anses utgöra adekvata åtgärder mot insolvens.[22]

Simon Almendal synes lägga fram goda argument för att kapitalskyddsreglerna har brister. Hon synes närmast förespråka ett rättsläge som påminner om det danska systemet.

Vad Svernlöv och Persson Österman särskilt pekar på i sin studie är värdet av den associationsrättsliga *rådrumsfristen*, som ger företrädaren en viss tid att lösa de ekonomiska problemen. Simon Almendal gör bedömningen att rådrumsfristen som sådan framstår som en rimlig ordning.[23]

Simon Almendal är sammanfattningsvis mycket kritisk mot de skatterättsliga reglernas strikthet. Hon anser att den typ av förenklad rättstillämpning som sker i gällande rätt med avseende på de subjektiva rekvisiten för skatterättsligt företrädaransvar, med ett i det närmaste strikt ansvar, inte är acceptabel.[24] Hon anser att reglerna inte kan anses förenliga med kravet på rättssäker beskattning. Simon Almendal anser vidare att de s k befrielsegrunderna, som kan aktualiseras för en jämkning av företrädaransvaret, tillämpas alltför strikt.[25] Hennes undersökning visar att det är mycket ovanligt med hel befrielse, men att delvis sådan i undantagsfall förekommer.[26] Hon pekar också på det faktum att en betalningsunderlåtelse aldrig skulle kunna anses vara grovt oaktsam oavsett bakgrunden – om företrädaren sätter bolaget i konkurs senast på förfallodagen.[27] Det betyder att en företrädare som de facto agerar vårdslöst med skattepengar (t ex personalens avdragna källskatter) kan freda sig genom att på förfallodagen (som alltså infaller efter det faktiska skatteavdraget vid löneutbetalningen) igångsätta avvecklingsåtgärder. Det är lätt att uppleva att ett sådant rättsläge är otillfredsställande.

Simon Almendal för i sin studie ett mycket intresseväckande resonemang, som mynnar ut i slutsatsen att den skarpa praxis som föreligger, sannolikt kan förklaras av att det skatterättsliga företrädaransvaret flyttades över från de allmänna domstolarna till förvaltningsdomstolarna.[28] Simon Almendal reser även annan kritik mot domstolskontrollen – hon menar att den processuella rättssäkerheten är svag. Hon ifrågasätter om domstolsordningen som sådan bidrar till den förenklade prövning som nu sker.[29] Hon pekar även på det praktiska problemet att många som utsätts för en talan om företrädaransvar inte yttrar sig inför den administrativa domstolen – varvid domstolen endast har Skatteverkets utredning som grund i målet.[30] Processen i förvaltningsdomstolen är vidare huvudsakligen skriftlig, vilket kan vara en nackdel när det gäller att kunna göra nyanserade bedömningar av påstådd oaktsamhet.

22. Simon Almendal s 142.
23. Simon Almendal s 137.
24. Simon Almendal s 228 f.
25. Simon Almendal s 231.
26. Simon Almendal avsnitt 4.2.
27. Simon Almendal s 228.
28. Bytet av forum ägde rum i början av 2000-talet, Simon Almendal s 227.
29. Simon Almendal s 230.
30. Simon Almendal s 230.

Simon Almendal resonerar till och med om det skatterättsliga företrädaransvaret skulle kunna vara i strid med Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.[31] Hon pekar på att reglerna historiskt har en straffrättslig bakgrund, att reglerna klart har ett syfte att vara avskräckande och att det kan bli fråga om att ansvara för mycket höga belopp. Det kan således argumenteras för att sanktionen har straffkaraktär. Hennes slutliga bedömning är att den mycket restriktiva rättstillämpning som gäller, av hänsyn till Europakonventionen och Europadomstolens praxis måste mjukas upp.[32]

Simon Almendal är slutligen kritisk mot skattekontot när det gäller företrädaransvaret. Hon menar att det finns en beaktansvärd risk att företrädare kan bli betalningsskyldiga för belopp som kan vara för höga, till följd av tekniska ofullkomligheter med avseende på reglerna för skattekontot.[33]

31. Simon Almendal s 175 ff. I en senare artikel (”Företrädaransvar, plötsligt händer det”, Skattenytt 2017 s 654) kvarstår hon i sin bedömning att oklarheter kvarstår när det gäller Europakonventionens betydelse för företrädaransvaret.
32. Simon Almendal s 177 f.
33. Simon Almendal s 232.

Kapitel 3

FÖRETAGSEKONOMISKA STUDIER

Det synes inte finnas några företagsekonomiska studier som direkt är riktade mot effekter av ett företrädaransvar på näringslivet. Det finns däremot studier som pekar på att det kan finnas ett värde av att företag har möjlighet att rekrytera externa styrelsemedlemmar (styrelsemedlemmar som inte själva är ägare i bolaget).[34] Forskningen har visat att externa styrelseledamöter kan bidra på i huvudsak två sätt.[35] För det första genom att inta en övervakande roll som bl a kan komma att skydda minoritetsägare i bolaget. För det andra kan externa ledamöter tillhandahålla rådgivning och ge bolaget tillgång till den externa ledamotens nätverk.

Det är ett rimligt antagande att det i det närmaste strikta solidariska företrädaransvaret kan påverka benägenheten att ta på sig ett styrelseledamotskap, särskilt i innovations- eller entreprenörsbolag. Även om det kan finnas skäl för företag att ibland hålla styrelsen förhållandevis liten och utan externa medlemmar, får det anses olyckligt med en lagstiftning som försvårar rekryteringen av externa ledamöter. Det bör framhållas att det synes svårt att möta risken för skatterättsligt ansvar genom att låta försäkra styrelseledamöter. En teori kan vara att försäkringar inte täcker grovt oaktsamma beteenden. Rekvisitet grov oaktsamhet i SFL har dock i praktiken inte samma legala innebörd som i civilrätten eftersom det skatterättsliga ansvaret närmar sig ett strikt ansvar.

Utifrån intresset av att säkerställa att det finns erfarna styrelseledamöter i ett bolag, som kan ha en övervakande roll (t ex med avseende på vikten av att ha god likviditetskontroll), får det anses särskilt olyckligt att en alltför strikt ansvarsreglering motverkar rekrytering av sådana ledamöter. Denna aspekt förefaller ha underskattats i tidigare bedömningar av fördelar och nackdelar med avseende på det skatterättsliga företrädaransvaret.

---

34. Det finns också studier som pekar på att det inte behöver vara gynnsamt med externa ledamöter, Hillman och Dalziel ”Boards of Directors and Firm Performance: Integrating Agency and Resource Dependence Perspectives”. Academy of Management Review Vol 28 (2003), Duchin, Matsusaka och Ozba ”When are outside directors effective”. Journal of Financial Economics (2010). Samtidigt visar studier att oberoende ledamöter med ett starkt eget nätverk kan ha stor betydelse för företagens ekonomiska utveckling, Fogel, Ma och Morck ”Powerful Independent Directors”. NBER Working Paper 19809 (2010).
35. Se Coles, Naveen och Naveen (2008). ”Boards: Does one size fit all?” Journal of Financial Economics 87 (2008) för en genomgång av några av dessa studier. Jag vill tacka Johan Kreicbergs som tillhandahållit dessa referenser.

Kapitel 4

OFFENTLIGA UTREDNINGAR OCH MYNDIGHETSUTREDNINGAR

Regelverket har inte endast utsatts för kritik av företrädare för näringslivet och av akademiker. I den omfattande statliga *skatteförfarandeutredningen* (som leddes av nuvarande domaren i EU-domstolen Carl Gustav Fernlund) adresserades reglerna om skatterättsligt företrädaransvar.

Skatteförfarandeutredningen anförde att ”ett ansvarsbeslut är en ingripande åtgärd. Beslutet kan avse stora belopp och innebär en skyldighet att betala en annan persons skatt”.[36] Utredningens analys landade i slutsatsen att det är ”ansvarsbestämmelserna som kan behöva förändras. För att lösa problemen krävs en genomgripande översyn av dessa bestämmelser”.[37] Utredningen fann dock att en sådan översyn inte var möjlig att göra inom ramen för uppdraget.[38]

Regeringen gav senare ett uppdrag åt Skatteverket att utreda det skatterättsliga företrädaransvaret samt att utreda reglerna om anstånd med betalningen av skatten. Syftet var att utföra en översyn om tillämpningen har blivit för hård och om bestämmelserna bör ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för att starta, driva och utveckla företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan. Skatteverket har lämnat sin rapport den 25 november 2015 i form av promemorian ”Det skatterättsliga företrädaransvaret, borgenärsanstånd och hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet”.

Skatteverkets redogörelse och uppfattning i promemorian kan sammanfattas enligt följande.

Skatteverket redovisar i promemorian de objektiva rekvisiten för att skatterättsligt företrädaransvar ska uppkomma på ett grundligt sätt. Redovisningen av innehållet i de

36. SOU 2009:58 s 631.
37. SOU 2009:58 s 630.
38. SOU 2009:58 s 630.

subjektiva rekvisiten (uppsåt eller grov oaktsamhet) redovisas däremot mindre tydligt.[39] På flera ställen i promemorian framhålls dock att det föreligger ett krav på att inleda verksamma åtgärder för en samlad avveckling av företagets samtliga fordringar med hänsyn till samtliga borgenärer senast på skatternas förfallodag.[40] Att inte inleda sådana åtgärder torde således enligt Skatteverket normalt utgöra ett grovt oaktsamt beteende.

Skatteverket redovisar vidare i promemorian tämligen kortfattat vilka s k befrielsegrunder som kan göras gällande.[41] Skatteverket anför i sammanhanget att domstolarna har tillämpat befrielsegrunderna med stor restriktivitet.[42] Myndigheten framhåller att ett utredningsansvar åligger Skatteverket att utreda om det kan finnas skäl för befrielse. Grundprincipen är dock att det är företrädaren som ska visa att det kan föreligga befrielsegrunder.[43]

Enligt statistik från Skatteverket, när det gäller utredningar om företrädaransvar som inte resulterar i en dom från domstol, är det 39 procent av dessa utredningar som inte leder till yrkande om företrädaransvar i domstol, som kan hänföras till att det bedöms föreligga befrielsegrunder.[44] Det finns också möjligheter för Skatteverket att träffa överenskommelser (förlikningar) med företrädare. Föreligger det befrielsegrunder är det en grund för Skatteverket att ingå sådan överenskommelse.[45] Enligt statistik från Skatteverket, när det gäller utredningar om företrädaransvar som inte resulterar i en dom från domstol, är det 22 procent av dessa som kan hänföras till ingången överenskommelse. Statistiken synes dock behäftad med vissa osäkerheter. T ex bygger statistiken på stickprov. Datakörningar synes inte ha varit möjliga att göra p g a problem med ärendehanteringssystemet ”Boris”.[46]

Det kan dock vara svårt för Skatteverket att klara av sitt utredningsansvar eftersom det i många fall förekommer att företrädare inte svarar på Skatteverkets utsända förfrågan.[47] Det finns ett inte obetydligt antal mål om företrädaransvar inför förvaltningsrätten i vilka företrädaren aldrig hörs av.[48] Skatteverket anför i promemorian att det är mycket viktigt att företrädaren medverkar i Skatteverkets utredning.[49]

Skatteverket finner också att många företrädare har bristande kunskap om det personliga ansvaret för skatter.[50] Skatteverket önskar höja den kunskapen.

Skatteverket framhåller att det skatterättsliga företrädaransvaret kan te sig hårt om en utvärdering bygger på praxis från domstolarna.[51] En viktig motbild till detta, enligt Skatteverket, är att framhålla att Skatteverket i sitt utredningsarbete sållar bort de

39. Promemorian avsnitten från och med 3.1.3.1 till och med 3.1.3.5.
40. Promemorian s 18, s 26 f och s 34 f.
41. Promemorian s 28 – 29.
42. Promemorian s 28.
43. Promemorian s 36.
44. Skatteverkets handling “Företrädare och betalningar”, Bilaga 1 Analys, 6 mars 2014 s 8.
45. Promemorian s 36.
46. Skatteverkets handling “Företrädare och betalningar”, Bilaga 1 Analys, 6 mars 2014 s 6.
47. Promemorian s 37.
48. Promemorian s 37.
49. Promemorian s 36.
50. Promemorian s 35.
51. Promemorian s 3 och s 36.

ärenden där det finns tveksamheter. Ansökan om företrädaransvar ska bara göras i de fall handläggaren gör bedömningen att samtliga rekvisit för ett utdömt ansvar föreligger. I detta inkluderas att bedöma om det föreligger s k befrielsegrunder. De fall som återstår är där förutsättningarna för att döma ut företrädaransvar bedöms vara uppfyllda, vilket avspeglas i domstolarnas prövning. Hårdraget anser Skatteverket således att det nära på aldrig fattar några felaktiga beslut. Skatteverket påtalar dock att Skatteverkets regioner inte synes tillämpa samma arbetssätt – det uttrycks att det skiljer sig åt mellan regionerna när det gäller ”ambitionsnivåer” samt att vissa regioner är mer restriktiva än andra när det kommer till att ingå överenskommelser.[52] I detta sammanhang kan även påpekas att ett ganska stort antal av företrädare frivilligt (utan avkunnad dom) betalar en skatteskuld – Skatteverket finner i sin utredning att ca hälften av de företrädare som mottar en skrivelse om företrädaransvar betalar hela eller delar av skatteskulden.[53]

Skatteverket anser det också relevant att påpeka att företrädaransvaret är ett viktigt verktyg för Skatteverkets arbete med att störa och försvåra ekonomisk brottslighet.[54] Företrädaransvaret har fått särskild fokus inom Skatteverkets utredningsinsatser mot den ekonomiska brottligheten som en möjlighet att återvinna brottsvinster i form av obetalda skatter och avgifter.

Skatteverket framhåller i sin rapport att det arbetar aktivt för att livskraftiga företag som har drabbats av en tillfällig likviditetskris ska ges möjlighet att lösa denna kris utan att det ska behöva drabbas av konkurs eller utan att företrädaren ska drabbas av skatterättsligt företrädaransvar.[55] Skatteverkets huvudsakliga medel i detta arbete är möjligheten att *ge anstånd* med betalningen av skatter. Det finns ett antal möjligheter att ge anstånd som redovisas.[56] Reglerna är samlade i 63 kap SFL. Den nya möjligheten att ge ”handläggningsanstånd” och ”borgenärsanstånd” anser Skatteverket har skapat större möjligheter att hjälpa företag i likviditetskris. Lagregeln återfinns i 63 kap 23§ SFL. Har Skatteverket beslutat om ett anstånd för en skattebetalning kan under den tiden inte företrädaransvar göras gällande för den skatten. Ett beslut om nekat handläggnings- eller borgenärsanstånd kan inte överklagas (66 kap 5§ SFL).

Har ett anstånd beviljats före ett förfallodatum för skatter, kan företrädaransvar göras gällande först om någon skatt inte betalas in när anståndet går ut. Företrädaren kan freda sig mot betalningsansvar om denne senast på samma dag som anståndet går ut vidtar aktiva åtgärder för avveckling.[57]

Har ett anstånd beviljats först efter att ett förfallodatum passeras kan under anståndstiden inget företrädaransvar göras gällande – det finns dock normalt ingen möjlighet för företrädaren att undvika ett företrädaransvar eftersom några verksamma avvecklingsåtgärder inte vidtagits senast på skatternas förfallodatum. Skatteverket påpekar dock att ett anstånd kan vara bra ändå, eftersom det kan ge företaget andrum

52. Skatteverkets handling ”Företrädare och betalningar”, Bilaga 1 Analys, 6 mars 2014 s 6.
53. Skatteverkets handling ”Företrädare och betalningar”, Bilaga 1 Analys, 6 mars 2014 s 9.
54. Promemorian s 4.
55. Promemorian s 3.
56. Promemorian från och med 3.1 till och med 3.1.2.4.
57. Promemorian avsnitt 3.1.3.

och möjlighet att betala av på skatteskulden under anståndstiden, och därmed undanröja det ”*latenta företrädaransvar*” som kan anses föreligga i en sådan situation.[58] Skatteverket anför dock att möjligheten till borgenärsanstånd kan te sig som ett något trubbigt instrument ur ett företrädaransvarsperspektiv p g a att ett sådant anstånd de facto förutsätter en slutlig full betalning av skatterna.[59] Sker ingen sådan betalning kan företrädaransvaret komma att aktualiseras i ett senare skede.

Skatteverket påpekar vidare att ett borgenärsanstånd endast kan beviljas om det är till fördel för det allmänna.[60] Det är fråga om ett strikt fiskalt perspektiv och frågan om det kan vara till fördel för företaget får inte beaktas. Det finns en möjlighet att ge kortare anstånd i en till två månader – men dessa anstånd anses av Skatteverket inte alltid vara verkningsfulla verktyg för att lösa ett företags betalningsproblem.

Skatteverket ifrågasätter vidare om det eventuellt skulle kunna bevilja ett s k handläggningsanstånd under tiden ett företag utreder åtgärder för att lösa en uppkommen ekonomisk kris.[61] Skatteverket menar att beviljandet av en sådan kortare betalningsfrist skulle kunna möjliggöra för företrädaren att t ex föra diskussioner med en rekonstruktör om möjligheten att ansöka om företagsrekonstruktion. Om företaget senare de facto ansöker om rekonstruktion, kan fortsatt anstånd vara möjligt. Skulle rekonstruktion eller ackord inte vara en tänkbar utväg, och inga andra förutsättningar till betalning föreligger, kan företrädaren försätta företaget i konkurs under anståndstiden och undvika risken för företrädaransvar. Det förutsätter dock att handläggningsanståndet medgavs före ursprunglig förfallodag för skattebetalningen. Det synes dock som Skatteverket är något osäker på om ett sådant beskrivet förfarande skulle vara möjligt idag.[62] Dessutom synes Skatteverket önska förbehålla sig en diskretionär möjlighet att p g a brist på ”förtroende” för företaget inte bevilja handläggningsanstånd, även i sådana fall företaget önskar tid för att utreda en ekonomisk kris. Reglernas utformning som s k ”rena befogenhetsbestämmelser” ger Skatteverket en stor makt över den praktiska tillämpningen.

Ett problem Skatteverket identifierar är att en begäran om anstånd många gånger kommer in efter att den kritiska tidpunkten (skattens förfallodag) passerat. Skatteverket redovisar en kvalitetsuppföljning av 209 s k borgenärsansökningsärenden – i endast fem av dessa ärenden hade en begäran om anstånd inkommit före den kritiska skatteförfallodagen.[63]

Skatteverket anför sammanfattningsvis att frågan om anstånd ofta uppkommer först efter att skatten eller avgiften urspungliga dag för betalning har passerat, vilket innebär att förutsättningarna för företrädaransvar redan kan vara uppfyllda (ett *latent företrädaransvar* föreligger).

58. Promemorian s 16.
59. Promemorian s 35.
60. Promemorian s 35.
61. Promemorian s 35.
62. Promemorian s 15 f.
63. Promemorian s 24 f.

Kapitel 5

SYNPUNKTER PÅ SKATTEVERKETS PROMEMORIA

Det kan först konstateras att Skatteverket bekräftar de akademiska studiernas slutsats med avseende på innebörden av det *skatterättsliga företrädaransvaret* – det får i allmänhet anses vara minst grovt oaktsamt att inte inleda avvecklingsåtgärder eller inleda rekonstruktion senast på förfallodagen för skatter, om skatten p g a likviditetsbrist inte kan betalas i rätt tid. Detta i det närmaste mekaniska eller schablonmässiga betraktelsesätt, som framförallt visas av underrättspraxis, kritiseras hårt i de akademiska rapporterna.

Det kan inte uteslutas att en trendförskjutning är på gång i den dynamiska rättstillämpningen. Ett tecken på det är att HFD i det relativt nyligen avgjorda målet HFD 2016 ref 16 menade att ett objektivt konstaterande av verksamma åtgärder inte vidtagits, inte räcker för att grov oaktsamhet ska anses föreligga. HFD synes möjligen signalera att en noggrann prövning av det subjektiva elementet bör ske. Å andra sidan är HFDs uttalande ganska självklart – frågan om vad för rättsfakta som kan exculpera företrädaren är fortfarande oviss.

Den närmare betydelsen för rättstillämpningen av HFDs dom är således mycket oklar. Teresa Simon uttrycker i en rättsfallskommentar till HFD 2016 ref 60 en ”förhoppning” att HFD på senare tid givit ”uttryck för en ansats att i rättstillämpningen strama upp innehållet i begreppet grov oaktsamhet, i syfte att reservera det för de mer klandervärda förfaranden, som ansvarsbestämmelserna ursprungligen var tänkta att träffa”.[64]

Hur HFDs framtida prejudikatbildning kan komma att se ut är inte given. Den kan gå i en lindrande riktning, men den kan lika gärna komma att bekräfta den strikta hållning som nu anses föreligga. Att HFD ser behov av klargörande prejudikat bekräftas av att domstolen beviljat prövningstillstånd i två mål, som gäller den intressanta och viktiga frågan hur den subjektiva prövningen ska ske.[65]

Skatteverket kommenterar i sin promemoria inte särskilt utförligt det subjektiva rekvisitet. Skatteverket lyfter däremot mer utförligt fram *befrielsegrunderna*.

64. Simon Almendal ”Företrädaransvar, plötsligt händer det”, Skattenytt 2017 s 646.
65. HFD beslut den 22 juni 2017.

Skatteverket hävdar att förekomsten av befrielsegrunder i enskilda fall många gånger leder till att Skatteverket inte initierar en process inför domstolen.

Skatteverket synes således vara av uppfattningen att dessa ger ett stort utrymme för att medge begränsningar av ansvaret. Motsägelsefullt anger dock Skatteverket att befrielsegrunderna tillämpas mycket strikt av domstolarna. Utan att det klart framgår i rapporten kan det tolkas som om att Skatteverket inte är lika strikt i sin hantering som domstolarna.

Det kan naturligtvis inte uteslutas att Skatteverket i sin handläggning i vissa fall undviker att driva en sak till domstol, trots att det objektivt sett kan antas föreligga grunder för framgång med sådan talan. Det saknas emellertid samlad publicerad kunskap om förekomsten av sådana fall. I muntliga uppgifter har det t ex hävdats att företrädaransvar inte aktualiseras för endast en eller ett fåtal försenade skattebetalningar, trots att lagregleringen möjliggör ansvar. Skatteverket antyder i sin rapport att enhetligheten inom myndigheten inte är den bästa – regionerna sägs ha olika ambitionsnivå samt variera i termer av att ingå överenskommelser med företrädare. Hur detta närmare ska förstås är oklart.

I termer av fiskal effektivitet är regelverket om skatterättsligt företrädaransvar uppenbart ett mycket bra system. Det är därför förståeligt att Skatteverket uppskattar regelverket. Bevisläget för Skatteverket är synnerligen gott. Skatteverket behöver endast visa att skatt inte är betald på förfallodagen. Bevisbördan övergår sedan i praktiken på företrädaren, som har att visa att uppsåt/eller grov oaktsamhet saknas eller att befrielsegrunder föreligger (vilket alltså är svårt att visa).[66]

Skatteverket har också rätt att i förekommande fall diskretionärt väcka talan mot vem som helst av ett antal företrädare och även välja den som har högst ekonomisk förmåga att betala. Rättsordningen lämnar sedan över till den enskilde att driva civilprocess om regress, vilket kan vara både dyrt och besvärligt för denne.

Företrädare som har varit föremål för talan om företrädaransvar kan med fog uppleva att det inte spelar så stor roll vad de anför gentemot Skatteverket inför domstolen – ett sådant regelsystem kan medföra att medborgarens tillit till systemet och myndigheten försämras. Forskningen visar att tilliten och legitimiteten till staten och dess myndigheter kräver system som möjliggör för medborgaren att lägga fram sina synpunkter och att dessa synpunkter också kan beaktas av myndigheten.[67] Rörande företrädaransvar är det hårdraget i princip irrelevant varför företrädaren inte betalade skatten i tid. Det kan tillspetsat argumenteras för att såväl oseriösa som seriösa skattebetalare med likviditetsproblem behandlas på samma hårda sätt.[68] Det kan inte

66. Simon Almendal menar att det är en form av presumtionsansvar som inträder efter att förfallodagen passerat, ”Företrädaransvar, plötsligt händer det”, Skattenytt 2017 s 655.
67. En av de främsta företrädarna för denna uppfattning är den amerikanske professorn Tom R Tyler, se hans studier ”Why People Obey the Law”, Princeton University Press 2006 och ”Why People Cooperate – The Role of Social Motivations”, Princeton University Press 2013. Tyler är psykolog men innehar en professur i rättsvetenskap vid Yale Law School i USA. Skatteverket har själv, i andra sammanhang, framhållit vikten av vad myndigheten kallar ”proceduriell rättvisa” (Anders Stridh och Lennart Wittberg ”Från fruktad skattefogde till omtyckt servicemyndighet” Skatteverket 2015).
68. Simon Almendal anför att det är ”uppenbart att reglerna också träffar seriösa näringsidkare”, s 234.

uteslutas att detta är förklaringen till att ett icke ringa antal företrädare inte bryr sig om att svara på Skatteverkets förfrågan eller inte ens senare i förfarandet skickar in en inlaga till förvaltningsdomstolen.

De hårda reglerna i kombination med att Skatteverket synes äga en faktisk makt att i viss mån diskretionärt underlåta att föra talan om företrädaransvar (eller välja den av flera som har den ekonomiska möjligheten men som i faktisk mening varit försumlig i lägre grad) ger Skatteverket en stor flexibilitet.[69] Det kan dock uppenbarligen leda till förekomsten av bristande likabehandling. Skatteverkets uppgift i rapporten, att variation i termer av antalet mål om företrädaransvar kan förklaras av budgetskäl, indikerar också förekomst av bristande likabehandling. Det kan svårligen argumenteras för att det är en lämplig ordning. Goda skäl talar för att den offentliga maktutövningen bör vara hårt regelstyrd eftersom det minskar utrymmet för bristande likabehandling. Samtidigt är det inte svårt att se varför Skatteverket kan se positivt på regelverket som sådant – Skatteverket som institution kan se möjligheten att utifrån sina egna önskemål och prioriteringar i viss mån arbeta efter eget gottfinnande. Det handlar naturligtvis inte om någon ”abstrakt viljeyttring” i myndigheten, utan det handlar om att anlägga ett institutionellt och organisationsteoretiskt synsätt och utifrån det söka förklara vissa fenomen.

Skatteverket ser i sin aktiva borgenärsroll helt klart ett stort värde i *anståndsreglerna* när det gäller ett proaktivt arbetssätt – Skatteverket anser sig kunna tillämpa dessa flexibelt och på ett sätt som kan anses stötta företag som hamnar i likviditetskris. Huruvida detta verkligen är möjligt, och i vilken utsträckning Skatteverket arbetar på det sättet, tydliggörs dock inte med hjälp av fakta. Det finns dock klart stöd i andra källor för att Skatteverket kan inta en positiv attityd i sitt borgenärsarbete.[70]

Skatteverket anför emellertid att anståndsreglerna, när det kommer till sambandet med företrädaransvaret, är trubbiga. Den enkla förklaringen till detta är att företrädaren oftast inkommer för sent med begäran om anstånd – och Skatteverket får egentligen ingen indikation på finansiell stress förrän försenade skattebetalningar registreras i systemet.[71] Uppenbarligen borde en reformåtgärd sikta in sig på att Skatteverket snabbare får kännedom om uppkomna likviditetsproblem.

Skatteverket synes generellt vara bekymrat över sitt kunskapsläge – de får för sent kännedom om problemen. När det gäller utredningarna om företrädaransvar har Skatteverket också svårigheter att få in uppgifter från företrädarna. Skatteverket synes utifrån vad som anges i sin rapport inte ha någon klar föreställning kring vad som skulle

69. Ett exempel på tillämpning av denna diskretionära makt är den allmänna ”amnesti” Skatteverket gav åt ett mycket stort antal företrädare under finanskrisen, se Skatteverkets skrivelse ”Tillfälliga anstånd och företrädaransvar” den 23 april 2010, dnr 131 276085-10/111.
70. Annina H Persson och Marie Tuula Karlsson i ”Är lagen om företagsrekonstruktion en papperstiger” s 71 anför t ex följande: ”det påstås att staten i många fall - därför att staten är ofta den största borgenären - är negativ till att gäldenären blir föremål för företagsrekonstruktion. Av den anledningen motsätter sig staten att förfarandet får pågå. Vår studie visar dock att det inte alls förhåller sig på det sättet. Staten har endast i ett mycket begränsat antal fall motsatt sig rekonstruktionen”.
71. P g a tekniken för skattekontot och avstämningen av kontot synes det kunna bli fråga om relativt lång eftersläpning.

kunna göras åt problemet. Skatteverket framhåller att det bör informera mera om förekomsten av det skatterättsliga företrädaransvaret.

Skattebrottslighet måste naturligtvis bekämpas och Skatteverket har utan tvivel en viktig uppgift på området. Skatteverket framhåller det skatterättsliga företrädaransvaret som viktigt för den uppgiften. Skatteverket nämner dock inte i rapporten att såväl akademiker som offentliga utredningar framhållit att det skatterättsliga företrädaransvaret faktiskt har brister när det kommer till att bekämpa de brottsliga förfarandena.[72] Det är endast företrädare som kan påföras ansvar för skatter – inte skattebrottslingar som saknar ställning som företrädare. Ett sådant rättsläge är naturligtvis inte tillfredställande.

Sammanfattningsvis får Skatteverkets utredning bl a anses visa att regelverken och dess tillämpning har vissa brister. Skatteverkets utredning bekräftar således implicit till viss del den kritik som framförts tidigare. Skatteverket är dock positivt till regelverket. Förklaringen torde ligga i att regelverkets fiskala effektivitet kan anses mycket hög, samt att Skatteverket synes ha uppfattningen att regelverket på myndighetsnivå kan tillämpas mer flexibelt och nyanserat än vad domstolspraxis visar.

Det skulle således kunna finnas administrativ praxis som, jämfört med domstolspraxis, kan vara mer generös. Det bör i sammanhanget framhållas att det finns möjlighet att träffa överenskommelser om företrädansvar, en möjlighet som i svensk skattekontext annars är främmande.[73] Den möjligheten kan emellertid leda till en ”förhandlingskultur”. Nackdelen med ett sådant förhållande är att transparensen kan bli lidande, att likabehandlingen kan påverkas negativt samt att en risk för s k ”sweetheart deals” kan uppkomma. Det handlar naturligtvis inte om att enskilda befattningshavare gör något felaktigt eller olämpligt – det handlar helt och hållet om den institutionella kontexten som myndigheten verkar i och vad denna institutionella kontext kan få för faktiska och reella konsekvenser.

Skatteverket anger i sin rapport att likabehandlingen har brister, vilket kan uppfattas som ett indicium på att problem av den ovan nämnda naturen skulle kunna förekomma. Skatteverkets beskrivning av sin verksamhet i termer av flexibel tillämpning av anståndsreglerna indikerar också på risk för förekomst av diskretionär och subjektiv tillämpning. Skatteverket anser sig behöva ha ”förtroende för företaget och dess vilja att” göra rätt för sig – en förståelig önskan men en önskan som kan vara utmanande att hantera inom en regelstyrd förvaltning som enligt grundlagen måste vara strikt objektiv. Medborgare bör ha förtroende för myndigheter – men på vilket sätt ska en myndighet kunna få eller känna förtroende för en medborgare? God förvaltningskultur antas så gott det går söka hålla sig ifrån osäkra och subjektiva bedömningar.

72. Svernlöv och Persson Österman s 38, Simon Almendal s 217 och Skatteförfarandeutredningen, SOU 2009 s 685 ff.

73. Simon Almendal s 77 konstaterar att fordran ”är av civilrättslig art” vilket medger förhandling. Vad som från början var en tvångsmässigt grundad skatt konverteras således på ett inte helt självklart sätt till att utgöra en civilrättslig fordran. Till saken hör också att regelverket inte bedöms av de allmänna domstolarna, som hanterar civilrätten, utan av förvaltningsdomstolarna.

Kapitel 6

REGERINGENS BESLUT OM NY UTREDNING

Regeringen har under 2017 beslutat att ge Statskontoret i uppdrag att utreda företrädaransvaret.[74] Utredningen ska titta närmare på vissa delar av reglerna, som avser hel eller delvis befrielse från företrädaransvar samt möjligheterna till anstånd. Det framgår av uppdragsbeskrivningen att Statskontoret inte får analysera förutsättningarna för företrädaransvar, förfarandet, överenskommelse om företrädaransvar eller regressrätt. I uppdraget ingår inte heller att överväga ett slopande av bestämmelserna. Enligt uppgift kommer vissa delar av utredningsarbetet hanteras av konsulter som Statskontoret arbetar med. Vilka konsulter som ska vara verksamma är i skrivande stund inte känt. Uppdraget ska redovisas senast 31 maj 2018. Det återstår således att se vad Statskontoret kommer att komma fram till.

74. Statskontoret dnr 2017/196, den 8 september 2017.

Kapitel 7

FÖRSLAG PÅ ÅTGÄRDER

7.1 Utgångspunkter för en reform

Det kan konstateras att det skatterättsliga regelverket med avseende på företrädaransvaret har en klar karaktär av piska. Det handlar om påbud och hård sanktion.[75] Det allmänna tar tack vare regelverket en begränsad risk (jämfört andra borgenärer) i termer av en juridisk persons skatteskulder. Ansvaret för en försenad skattebetalning hoppar snabbt över till den fysiske person som är företrädare för den juridiska personen – risken som kvarstår är hänförlig till den fysiske personens betalningsförmåga. Med ett lån från civilrätten skulle det kunna sägas att företrädaren automatiskt går i borgen för skatteskulden. Den extra risk det kan sägas utgöra att ha att göra med en juridisk person, är inget det allmänna utsätts för.

Reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret måste emellertid anses brista på ett stort antal punkter. Den massiva kritiken från akademiskt håll, i kombination med Skatteverkets redovisning av befintliga svagheter, talar starkt för att specialreglerna om skatterättsligt företrädaransvar bör tas bort. Det bör nämnas att EU-domstolen i ett mål om solidariskt betalningsansvar med avseende på mervärdesskatt avvisat ett system som i praktiken innebär strikt ansvar.[76]

HFD har förklarat (RÅ 2009 ref 72) att det krävs en *nyanserad och inte alltför strikt tillämpning* av reglerna för att EU-rättens krav ska vara uppfyllda – det är dock mycket osäkert om rättstillämpningen verkligen har mjukats upp. De empiriska undersökningarna av svensk underrättspraxis som utförts i de studier som refererats ovan visar inte på någon sådan uppmjukning. Det kan klart argumenteras för att det svenska systemet i praktiken närmast innebär ett strikt ansvar. Skatteverket hävdar inte heller att de anpassat sig till europarättens krav.

Ett avskaffande av det skatterättsliga företrädaransvaret bör dock åtföljas av andra regeljusteringar. Det är dock inte en enkel uppgift att ta fram ett förslag på lämpliga förändringar – ansvar för skatteskulder är en frågeställning som berör skatterätt, associationsrätt och insolvensrätt. Även europarätten kan få betydelse till följd av arbete med sekundärrätt på området.[77]

75. HFD anger i HFD 2016 ref 60 att reglerna har ett handlingsdirigerande syfte.
76. Mål C-884/04 Federation of Technological Industries m fl.
77. Se förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att göra förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning effektivare och om ändring av direktiv 2012/30/EU, KOM/2016/0723 slutlig.

Det tycks finnas en gemensam nämnare när det kommer till ett företags ekonomiska problem som kan tjäna som en utgångspunkt för en diskussion om regelförändringar. Det synes vara ett generellt problem att företrädare för juridiska personer *tar för lång tid* på sig att göra något åt en uppkommen finansiell stress. Det påpekas av Skatteverket och det påpekas av andra bedömare.[78] En företrädare (gäldenär) bör igångsätta räddningsåtgärder i god tid, och där finns klara brister idag.

Det finns sannolikt ett antal skäl bakom detta förhållande. Det kan handla om samhällets värderingar kring att misslyckas eller att vara skuldsatt. Att ändra sådana värderingar kan vara svårt eller nära på omöjligt – däremot är det fullt möjligt att resonera kring vad som kan göras för att se till att företrädare agerar snabbare i en situation av finansiell stress. I kontemporär diskurs nämns ofta ”Nudge Theory”.[79] Enligt denna teori kan det vara mer verkningsfullt att använda andra medel (”morötter”) än direkta lagregler (påbudsregler) eller negativa sanktioner (t ex straff) när det handlar om att effektivt påverka personers beteenden. En ”nudge” är typiskt sett en möjlighet – inte ett påbud.

> *Skatter följer av lag och måste betalas. Det kan naturligtvis hävdas att det helt enkelt är en form av tvång och att det därmed främst blir en fråga om att det finns negativa sanktioner för den som inte följer tvånget. Så till vida är skatten såsom en skuld av särskild natur. Det finns därmed ett begränsat utrymme för positiva sanktioner. Den samhällsvetenskapliga forskningen har emellertid funnit att skattebetalning i hög grad kan antas ske frivilligt – de flesta skattebetalare vill helt enkelt göra rätt för sig. Graden av denna frivillighet kan variera i olika länder, men det är sällan graden av tvång i samhället som har störst betydelse för den korrekta skatteinbetalningen. Det är istället andra faktorer som påverkar skattemoralen. Viktiga faktorer är förtroendet för själva skattemyndigheten, förtroendet för befattningshavarna i myndigheten och förtroendet för det rättsliga systemet. Ett stort antal forskare betonar vikten av hur myndigheten agerar och de institutionella förhållandena.[80] Processuell rättssäkerhet är således*

78. Annina H Persson och Marie Tuula Karlsson ”Är lagen om företagsrekonstruktion en papperstiger” s 69 f.
79. Litteraturen är omfattande. Ett välkänt verk är ”Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness” av Richard H Thaler och Cass R Sunstein.
80. Litteraturen på området är synnerligen omfattande. Se som några exempel Boberts, Roberts, Sweeney ”The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States” Journal of Business Ethics (2007) 74: s 49 ff, Lago-Penas & Lago-Penas ”The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries”, European Journal of Political Economy 26 (2010) s 443 ff, Sheffrin and Triest ”Can Brute Deterrence Backfire? Perceptions and Attitudes in Taxpayer Compliance”, i Why People Pay Taxes. 1992, ed. Slemrod Ann Arbor, University of Michigan Press, 136-159, Scholz & Pinney ”Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior”, American Journal of Political Science, vol 39, no 2, 1995 s 490-512, Trivedi, Shehata, Lynn ”Impact of Personal and Situational Factors on Tax Payer Compliance” Journal of Business Ethics 2003 175 -197, Frey, Torgler ”Tax Morale and Conditional Cooperation”, Journal of Comparative Economics” 35 (2007), Ruiu, Lisi ”Tax Morale, Slippery-Slope Framework and Tax Compliance: A Cross-section Analysis” 5/2011 Dipartemente di Scienze Economiche, Universita di Cassino, ”The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization”, Prinz, Muelbacher, Kirchler, Journal of Economic Psychologi, (40) 2014 s 20-34.

mycket viktigt (se ovan referensen till Tyler). Högt förtroende för myndigheten påverkar skattemoralen och högt förtroende leder sannolikt till en högre frivillig regelefterlevnad.

Det framstår tydligt att reglerna som ger Skatteverket möjlighet att i situationer av finansiell stress bevilja *anstånd med skattebetalningen* kan användas på ett konstruktivt sätt. Skatteverkets s k proaktiva borgenärsarbete har klart potential av att vara förtroendeskapande, under förutsättning av att det hanteras på rätt sätt.

Förekomsten av anståndsreglerna innebär också en möjlighet åt en företrädare att själv vara aktiv och ta kontakt med Skatteverket. Det är alltså fråga om regler som ger incitament åt företagaren.

Anståndets potential bör tas tillvara och regeljusteringar bör därmed inriktas på att öka incitament till att agera snabbare. Det ska gälla såväl Skatteverket som företagens företrädare. Det handlar om att stärka de möjliga positiva konsekvenserna av att ta kontakt. Kontakt bör tas så fort som möjligt – kanske redan vid en reell risk för att likvida medel för att betala skatten inte kommer att finnas tillgängliga.

Den komparativa utblicken redovisad ovan kan ge viss vägledning för vad som kan göras. Att såsom danskarna enbart förlita sig på ett allmänt ersättningsansvar torde inte vara aktuellt för svensk del. Att helt enkelt välja det finska (kriminalisering) utan andra justeringar bör inte heller vara aktuellt – det bygger på att straffansvar åtföljs av skadeståndsansvar – ett synsätt som den svenska Högsta domstolen torde ha avvisat.[81] Det norska systemet är av intresse. Det synes karakteriseras av en helhetssyn i vilket straffrätt, skatterätt och associationsrätt tycks integrerat. I det fortsatta ges ett förslag som bygger på vad som framkommit i analysen ovan.

7.2 Förslag som syftar till att få åtgärder att ske snabbare på såväl myndighets- som individnivå

Det förekommer inte sällan att betydande belopp som kan vara föremål för skatterättsligt företrädaransvar handlar om skatter knutna till personalkostnader. Det handlar om personalens källskatter och arbetsgivaravgifter.

Det finns anledning att överväga om det kan finnas en fördel i att skattebetalningen tidsmässigt kan knytas närmare till löneutbetalningen. Systemet skulle kunna se ut på följande sätt.

Svenska arbetsgivare ska i nära anslutning till löneutbetalningen för i Sverige obegränsat skattskyldiga personer inbetala den avdragna källskatten och den arbetsgivaravgift som är hänförlig till löneutbetalningen till ett särskilt skattekonto i Skatteverket. Det är lämpligt att låta Skatteverket administrera kontot. Att låta enbart svenska banker administrera kontot kan nämligen vara i strid med unionsrätten, och att låta även utländska banker administrera kontot kan vara behäftat med praktiska

81. NJA 1957 s 757, NJA 1957 s 761 och som torde bekräftas av NJA 2003 s 390.

kontrollproblem. Kontot ska med hjälp av IT-stöd kunna innehålla uppgifter om för vem (med angivande av personnummer) som källskatt och arbetsgivaravgifter avdragits och inbetalts. Det handlar om att arbeta med den ”*digitaliserade informationskedjan*” eller vad som på engelska kallas ”*tax compliance by design*”.

Ränteavkastning under perioden gottskrivs kontot till förmån för arbetsgivaren. När skatterna förfaller till betalning dras medlen från det särskilda kontot. Behållningen på kontot bör lämpligen inte kunna tas i anspråk av andra borgenärer i händelse av obestånd. En sådan regel kan dock behöva analyseras utifrån ett insolvens- och sakrättsligt perspektiv.[82]

Förslaget *skjuter alltså fram tidpunkten för inbetalningen av ”personalskatterna” till att i princip sammanfalla med utbetalningen av lönen till personalen.* Att källskatten avskiljs direkt kan motiveras – det kan sägas vara fråga om en förskottsbetalning av den anställdes skatteskuld. När det gäller arbetsgivaravgiften kan framhållas att i ett redovisningsrättsligt perspektiv uppstår skulden redan vid tidpunkten för löneutbetalningen. Arbetsgivaravgiften är till stor del att se som en premie för ett antal viktiga individuella och kollektiva förmåner som de anställda åtnjuter (pension, sjukförsäkring, föräldraförsäkring) och den kan därför rimligen behandlas på samma sätt som andra premier. Inbetalningar för tjänstepensionsförsäkringar (ITP-plan) torde normalt betalas månatligen i de olika tryggandeformerna eller annars kreditförsäkras (normalt med avstämning i slutet på året). Detta är för att de anställdas rättigheter ska tryggas vid obestånd. Regeljusteringen skapar således en för företaget och den enskilde ökad neutralitet med avseende på behandlingen av betalningen för olika former av privata och offentliga pensionsåtaganden. Det finns ett progressivt inslag i arbetsgivaravgiften – men regeljusteringen ökar inslaget av ”raka rör” mellan avgift och förmån. Den anställde kan i anslutning till att ”personalskatterna” insätts på kontot därmed få både snabbt och korrekt besked om hela den skatt som betalas för dennes räkning.

Det kan uppstå en negativ engångseffekt i termer av likviditet vid införandet av regeln. På sikt bör dock ingen negativ effekt uppstå. Administrativt skapas merarbete för företaget men det bör kunna bemästras eftersom det ändå har att göra en individualiserad löneutbetalning på konto i bank. Det normala i Sverige får anses vara månadsbetalning av lön varför det ofta blir fråga om månatliga avstämningar.

Det är motiverat att låta företaget (arbetsgivaren) få avkastningen på kontot (i Norge tillfaller avkastningen automatiskt företaget). Idag är ränteläget lågt – det är dock inte osannolikt att ränteläget når vad som kan sägas vara ett i historiskt perspektiv mer normalt läge. Det kan vidare synas olämpligt att ett företag investerar likvida medel som krediterats som skuld för riskabla investeringar.

Framflyttandet av inbetalningen av skatter har en fördel på så sätt att Skatteverket mycket snabbt (genom att ligga on-line) får kunskap om avvikelser i betalningsmönster. Skatteverket kan därmed snabbare vidta åtgärder. Det kan övervägas om att införa

82. Jfr ett förslag om ”uppsamlingskonton” i SOU 2004:81 s 23 och de senare framförda synpunkterna på det förslaget.

en formell handlingsplikt för Skatteverket att omedelbart skicka ut en förfrågan vad som ligger bakom en bristande inbetalning av personalskatterna.

Förslaget ligger i god linje med de nya bestämmelserna om att arbetsgivardeklarationerna ska innehålla uppgift om lön och avdragen skatt på individnivå.[83]

Skatteverket får alltså möjlighet till betydligt snabbare kunskap om för vilken individ som källskatt/arbetsgivaravgifter dragits av och betalats in (dagens system ger samma kunskap men med eftersläpning). Det samlade systemet har fördelen att kunna minska förekomsten av andra förekommande problem – t ex oriktiga påståenden om att vissa personer varit anställda och erhållit lön.

Skatteverket ges således möjlighet och incitament till att agera snabbt. Den betalningsskyldige individen får också incitament till att agera skyndsamt. Det blir i praktiken inte heller möjligt att ”låna” av de personalrelaterade skatter som ska inbetalas till det allmänna vilket i praktiken minskar själva företeelsen av grundproblemet.

Mervärdesskatt är också ofta föremål för det skatterättsliga företrädaransvaret. Mervärdesskatten är hög i Sverige vilket får effekten av att den faktiska omsättningen till en icke ringa del består av mervärdesskatt. Det är dock inte lämpligt att framflytta tidpunkten för inbetalning av mervärdesskatt – det är redan i det befintliga systemet så att mervärdesskatt kan behöva betalas in före det att företaget fått betalt. Om möjligt borde övervägas att generellt reglera så att skatteinbetalning inte ska behöva ske före det att företaget själv fått betalt.

Slutligen kan övervägas att förbättra informationsöverföring mellan myndigheter och enskilda företrädare (t ex styrelseledamöter). En idé är att skicka betalningspåminnelser som kopia till ledamöters digitala brevlåda (Min myndighetspost) om dessa frivilligt tecknat sig för det, och under förutsättning av den juridiska personen medgivit det.

7.3 Förslag om justering av anståndsreglerna

Anståndsreglerna har potential att användas ännu mer konstruktivt i en uppkommen situation av finansiell stress. Skatteverkets möjligheter att arbeta proaktivt med anståndsreglerna bör därför stärkas. Skatteverket bör i tydlig lagreglering ges möjlighet att också beakta andra intressen än det allmännas kortsiktiga fiskala intresse. Det kommer att underlätta för Skatteverket att utveckla tillämpningen av anståndsreglerna i en konstruktiv riktning.

Det hävdas inte sällan att skatteskulder har en annan karaktär än andra skulder.[84] Att betala skatt är onekligen en förpliktelse av särskilt slag, en ensidig skyldighet som inte uppstår i en kontraktuell kontext. Skattens speciella karaktär kan inte gärna förändras

83. Prop 2016/17:58 Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen, och Skatteutskottets betänkande 2016/17:SkU21.
84. Skatteverket hävdar ibland att det inte väljer sina gäldenärer. Den andra sidan av myntet är naturligtvis att företagaren inte kan välja bort borgenären Skatteverket.

bara för att den i beskattningsförfarandet har fastställts och förfallit till betalning.[85] Det är fortfarande fråga om en ensidig skyldighet varför en hög grad av processuell rättssäkerhet för en enskild måste anses motiverad. Det framgår ovan att forskningen visar att den processuella rättssäkerheten är helt central för att enskilda individer ska känna förtroende för en myndighet och för att de ska vilja göra rätt.

Det synes finnas ett behov av att stärka rättssäkerheten samt likabehandlingen av skattegäldenärerna när det gäller tillämpningen av anståndsreglerna. Anståndsreglerna bör därför omformuleras från att vara rena befogenhetsbestämmelser till att bli ”rättighetsregler”. Reglerna kan dessutom lämpligen i lag preciseras. Detta kan ske genom exemplifieringar på situationer när anstånd bör kunna ges, t ex om kontakt med rekonstruktör eller konkursförvaltare tagits vid fara för likviditetsbrist. Anståndet kan formuleras som tidsbegränsat men med avstämningar och möjliga förlängningar. Rättigheten bör villkoras av att det kan finnas skäl emot anstånd. Vad som kan vara sådana skäl kan lämpligen föras ett resonemang om i förarbetena. Några risker för det allmänna torde därmed inte uppstå.

Signalvärdet av att det införs en ”rättighet” kan vara betydande och förekomsten av rättigheten kan mycket sannolikt fungera incitamentsstärkande. Det kan leda till att en person i finansiell stress i god tid tar kontakt med Skatteverket. Rättigheten blir en möjlighet att ta vara på – en ”nudge”.

Avslag på ansökningar om borgenärsanstånd kan i dagsläget inte överklagas varför sedvanlig oberoende kontroll av förvaltningsdomstol inte är möjlig. Omprövning kan visserligen ske men det kan vara otillräckligt som en rättssäkerhetsgaranti. Möjligheten för domstolen att agera är naturligtvis mycket liten om bestämmelsen även fortsättningsvis formuleras som en ren befogenhetsbestämmelse. Formuleras bestämmelsen som en villkorad rättighetsregel kan dock effektiv rättslig kontroll ske. En domstolskontroll är tidskrävande och det är inte säkert att det kan hjälpa en person som fått avslag. Att möjligheten till oberoende domstolskontroll finns torde dock kunna ha positiv inverkan på beslutens kvalitet. Förtroendet för regelsystemet som sådant borde också i väsentlig grad öka om det ges en möjlighet till en oberoende kontroll i efterhand.

Ett alternativ som kan ha vissa fördelar är att en annan myndighet ges uppdrag att årligen granska Skatteverkets beslut om anstånd (jfr den översyn *Inspektionen för socialförsäkringen* idag har över vissa av Skatteverkets beslut).

7.4 Straff- och ansvarsreglerna

Det skatterättsliga företrädaransvaret i SFL tas bort. Simon Almendal visar övertygande i sin ovan redovisade studie att bakgrunden till det skatterättsliga företrädaransvaret står att finna i straffrätten. Det finns således ett klart inslag av straff (som antas vara

85. Observera dock den inte självklara ”metamorfos” som det innebär att den fordran som grundas på det skatterättsliga företrädaransvaret (och alltså ytterst är grundad på tvånget att betala skatt) anses kunna vara civilrättslig till sin natur (ovan not 63).

allmänpreventivt) i företrädaransvaret. Om karaktären av sanktionen är tillräckligt lik ett straff med resultatet att Europakonventionens människorättighetsregler aktiveras, är osäkert men kan inte uteslutas.

Det synes förekomma att Skatteverket inte sällan upplever tillämpningsproblem med avseende på reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret. Det handlar framförallt om att myndigheten upplever att utredningsarbetet är svårt. Skatteverket ansvarar visserligen för att påföra skattetillägg (en form av straff) – men det är typiskt sett inte så besvärligt att objektivt fastställa huruvida en deklarationsskyldig lämnat en oriktig uppgift (kravet i SFL är nämligen att alla uppgifter måste lämnas för att ett skattebeslut ska kunna bli korrekt).

Skatteverket ser det också som bekymmersamt att kunskapen om reglerna bland företagare är låg. Mot bakgrund av hur länge reglerna gällt kan det anses anmärkningsvärt och det synes osäkert i vad mån några nya informationsinsatser verkligen skulle få så stor effekt. Sannolikt handlar det om att de olika regelverken med avseende på ansvarsgenombrott i juridisk person inte befinner sig i rättslig harmoni vilket försvårar förståelsen av vad som faktiskt gäller. Inte ens experter har alltid korrekt kunskap om hur reglerna fungerar.

Ansvaret är enligt gällande rätt (såsom fastställt i domstolspraxis) mycket hårt, vilket Skatteverket vidimerar. Det framskymtar emellertid att Skatteverket i sin tillämpning på myndighetsnivå anser sig i viss mån kunna göra avsteg från den strikta tillämpningen. Det finns emellertid institutionella risker med ett sådant förfarande. Det kan uppstå bristande likabehandling. Skatteverkets rapport visar också att bristande likabehandling förekommer vilket sannolikt till viss del kan förklaras av de svårigheter myndigheten möter. Omfattningen av tillämpningsproblemen är dock oklar. Mot bakgrund av att anståndsreglerna också ger Skatteverket ett stort skön (eftersom det handlar om rena befogenhetsbestämmelser) synes det föreligga stora behov av att allmänt stärka rättssäkerheten på området (vilket ligger helt i linje med Simon Almendals uppfattning).

Sammanfattningsvis framstår det skatterättsliga företrädaransvaret som en straffsanktion vars syfte är att vara såväl allmänpreventivt som individualpreventivt. Det är dock Skatteverket och de administrativa domstolarna som hanterar regelverket. Detta har skapat ett flertal obestridliga problem med avseende på rättsäkerheten. Ett resolut grepp är att helt enkelt överföra ansvaret för den straffliknande påföljden på den polisiära myndigheten och att återkriminalisera underlåten skatteinbetalning (*skatteinbetalningsbrott/skatteborgenärsbrott*). Samma skatter som idag omfattas av skatterättsligt företrädaransvar skulle omfattas av brottsbestämmelsen. Det finns idag en bestämmelse i brottsbalkens 11 kapitel 3§ om vårdslöshet mot borgenärer vars brottsrubricering delvis kan anses täcka det nu föreslagna brottet. Det nu framlagda förslaget kan lämpligen vara en lex specialis. Den närmare samordningen mellan reglerna behöver ses över. Det synes som brottsbalken 11 kapitel 3§ ytterligt sällan tillämpas varför det vid första påseende får anses vara nödvändigt med en specialbestämmelse med avseende på skatter.

Det kan framstå som paradoxalt att en skärpning av regelverket de facto har fördelaktiga effekter. En justering av skatteavdragsbrottet till att avse även inbetalning av förfallna skatter torde emellertid ha en mycket positiv inverkan på rättssäkerheten och på utredningsmöjligheterna. Det är den företrädare som faktiskt har begått den klandervärda handlingen som kan bestraffas. Bevisbördan flyttas i sin helhet från den skattskyldige till det allmänna. En utredning kan bedrivas med hjälp av polisiära befogenheter. Resurser kan inriktas på de allvarliga och samhällsfarliga försummelserna. Den allmänna domstolen är mer van av att hantera bevisfrågor inom ramen för en muntlig förhandling vilket stärker kvaliteten i den oberoende kontrollen. Rättshjälp kan också erbjudas.

En kriminalisering är vidare tydlig och enkel att kommunicera. Det torde dessutom öka systemlegitimiteten att allvarliga försummelser faktiskt är straffbara – kampen mot den ekonomiska brottsligheten bör föras mest effektivt i såväl allmänpreventivt som individualpreventivt hänseende med hjälp av straffrättsliga bestämmelser. Läran om *responsive regulation* förespråkar att det ska finnas en ”trappa” av sanktioner att ta till, där en mjuk respons går mot en hårdare.[86] Ett straff är det strängaste steget och bör kunna påföras i de allvarligaste fallen. Det strängaste steget bör samtidigt vara förbehållet de allvarligaste beteendena.

Skatteverket har en viktig uppgift att arbeta brottsbekämpande – det kan dock ske på sedvanligt sätt genom samarbete med andra myndigheter (som t ex Ekobrottsmyndigheten). Den myndighetssamverkan som kretsar kring den grova ekonomiska brottsligheten uppfattas vara väl fungerande och framgångsrik.[87]

Förfarandet borde vidare snabbas upp eftersom det normalt sett endast förekommer en domstolsprövning i den allmänna domstolen (krav föreligger generellt på prövningstillstånd i hovrätten). I dag har alla företrädare rätt till prövning i två instanser (förvaltningsrätt och kammarrätt) när det gäller skatterättsligt företrädaransvar vilket innebär att det kan ta ganska lång tid att få fram en lagakraftvunnen dom.

Det ska vara företrädaren för en juridisk person som ska kunna hållas ansvarig. Lämpligen kan föreskrivas att åtal endast ska väckas om det kan anses påkallat ur allmän synpunkt.

I samband med återkriminaliseringen ska i förarbetet klarläggas att det ska vara fråga om en normaljuridisk bedömning av huruvida rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet är uppfyllda. I bedömningen ska ligga att utreda om företrädaren tagit kontakter med Skatteverket vid risk för betalningssvårigheter och huruvida anstånd sökts och eventuellt beviljats, samt om kontakter tagits med rekonstruktörer eller konkursförvaltare. Det föreslås ovan att Skatteverket får en handlingsplikt att undersöka bristande skattebetalning (mot bakgrund av förslaget att framflytta förfallodagarna för personalskatterna). Det ska därför vara relevant i den subjektiva prövningen på vilket sätt Skatteverket agerat i sin borgenärsroll. Har Skatteverket förhållit sig passiv

86. ”Enforcement and Compliance Strategies”, Neil Gunningham, The Oxford Handbook of regulation (ed Baldwin, Cave, Lodge), 2010 s 120 ff.
87. Ekobrottsmyndighetens årsredovisning 2016 s 29.

ska en företrädare inte kunna klandras. Det skulle också kunna övervägas att en betalningspåminnelse kombineras med en kort frist under vilken straffansvar inte skulle kunna aktualiseras.

Det ska inte anses utgöra grov oaktsamhet att underlåta att senast på förfallodagen för skatten inleda avvecklingsåtgärder eller ansöka om rekonstruktion. Förslaget ska naturligtvis ses mot bakgrund av förslaget om framflyttning av tidpunkt för betalningen av de viktiga personalskatterna. Det kan också påpekas att en förändring av föreslagen beskaffenhet innebär att den som inleder avvecklingsåtgärder på förfallodagen, beroende på övriga omständigheter, väl kan anses ha haft uppsåt eller ha agerat grovt oaktsamt. Det schablonmässiga djupt problematiska rättsläget, ersätts av ett allsidigt och nyanserat rättsläge. En seriös men illikvid företagare kommer däremot normalt sett inte att lagföras. Sanktionen blir betydligt mer träffsäker och effektiv även i ett allmänpreventivt perspektiv.

Ett brott som kan anses utföras med syftet att uppnå en ekonomisk vinning bör straffas. I samband med utkrävande av straffet bör även ett ekonomiskt ansvar kunna utkrävas. Det är en uppenbar anomali att ett ekonomiskt ansvar inte alltid kan utkrävas av personer som begår skattebrott. Skadeståndslagen bör därför ses över på sådant sätt att ekonomiskt ansvar kan uppstå i alla de situationer som skattebrott har begåtts. Det är lämpligt att ta avstamp ifrån det förslag som lades i skatteförfarandeutredningen (SOU 2009:58 s 685 ff). I samband med att åtal väcks för skattebrott ska åklagare givetvis regelmässigt initiera en skadeståndsprocess. Simon Almendal använder termen ”skatteskador” som träffande illustrerar vad det är fråga om.[88]

Det är faktiskt förfallen skatt som bör betalas in under straffansvar (skatteinbetalningsbrott), inte som enligt dagens regelverk skatt enligt ”ursprunglig förfallodag”. Regeländringen tar bort vissa komplicerade tillämpningsproblem som förekommer i dagens system. Förändringen möjliggörs av att de övriga ovan föreslagna regeländringarna medför att det inte kommer att föreligga något behov av att knyta ansvaret till den ursprungliga förfallodagen. En inledning av avvecklingsåtgärder senast på förfallodagen kommer inte längre automatiskt att freda en företrädare från ansvar. Ett begånget skattebrott kommer att föranleda ett ekonomiskt skadeståndsansvar som normalt uppstår vid tidpunkten för brottet (den försumliga gärningen), inte tidpunkten för inbetalningen av skatt.

88. Simon Almendal s 236.

Kapitel 8

SAMMANFATTNING I PUNKTFORM

8.1 Lättnader

• Det skatterättsliga företrädaransvaret tas bort

• Möjligheterna till att få anstånd med inbetalning av skatter vid illikviditet ökar

• Den formella rättssäkerheten för skattebetalaren ökar när det gäller beslut om att medge anstånd med inbetalning av skatt

8.2 Skärpningar

• Inbetalning av personalens källskatt ska ske i anslutning till löneutbetalning till speciellt konto i Skatteverket med angivande av den anställdes uppgifter

• Inbetalning av personalens arbetsgivaravgifter ska ske i anslutning till löneutbetalning till speciellt konto i Skatteverket med angivande av den anställdes uppgifter

• Ett skatteinbetalningsbrott/skatteborgenärsbrott införs

• Ett generellt ekonomiskt ansvar för skatteskador som uppstår till följd av skattebrott införs

REFERENSER

Bobek, D, R Roberts och J Sweeney (2007), ”The Social Norms of Tax Compliance: Evidence from Australia, Singapore, and the United States” *Journal of Business Ethics*, vol 74, s 49-64.

Coles, J, N Daniel och L Naveen (2008), ”Boards: Does one size fit all?”, *Journal of Financial Economics*, vol 87, s 329-356.

Duchin, R, J Matsusaka och O Ozbas (2010), ”When are outside directors effective?”, *Journal of Financial Economics*, vol 96, s 195-214.

Ekobrottsmyndighetens årsredovisning (2016).

Fogel, K, L Ma och R Morck (2014), ”Powerful Independent Directors”, National Bureau of Economic Research, Working Paper no. 19809.

Forskningsnyheter 19 januari (2016), Örebro universitet (www.oru.se, avläst 1 juni 2016).

Frey, B och B Torgler (2007), ”Tax morale and conditional cooperation”, *Journal of Comparative Economics,* vol 35, s 136-159.

Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om ramar för förebyggande omstrukturering, en andra chans och åtgärder för att göra förfaranden för omstrukturering, insolvens och skuldavskrivning effektivare och om ändring av direktiv 2012/30/EU (2016), KOM/2016/0723 slutlig.

Gunningham, N (2010), ”Enforcement and Compliance Strategies”, Baldwin, R, M Cave och M Lodge (red), *The Oxford Handbook of Regulation*, Oxford University Press, 2010, s. 120-145.

HFD (2015), ref 58.

HFD (2016), ref 60.

HFD beslut om prövningstillstånd (2017), den 22 juni.

Hillman, J och T Dalziel (2003), ”Boards of Directors and Firm Performance: Integrating Agency and Resource Dependence Perspectives”, *The Academy of Management Review*, vol 28, s 383-396.

Kammarrätten i Jönköpings dom (2016), den 29 april i mål nr 2017-15.

Lago-Penas, I och S Lago-Penas (2010), ”The determinants of tax morale in comparative perspective: Evidence from European countries”, *European Journal of Political Economy*, vol 26, s 443-453.

Michelsen, A, S Askholt, J Bolander, J Engsig, L Madsen, A Norgaard Laursen och I Langhave Jeppesen (2015), *Laerebog om indkomstskat*, 16 uppl, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Mål C-884/04 Federation of Technological Industries m fl (EU-domstolen).

NJA (1957), s 757.

NJA (1957), s 761.

NJA (2003), s 390.

Persson Österman, R (2017) ”Vad kan göras åt företrädaransvaret?”, Festskrift till Christina Moëll, Juristförlaget i Lund, s 537-560.
Persson, A H (2015), ”Study on a new approach to business failure and insolvency - country report for Sweden”, Annina H Persson (Just/2014/JCOO/PR/CIVI/0075), i Study on Substantive Insolvency law, First questionnaire Analysis Tables by Mc Cormack, G, A Keay, S Brown och J Dahlgreen, School of Law, University of Leeds and European Commission. Directorate-General: Justice, 28 October.
Persson, A H och M Karlsson (2001/02), ”Är lagen om företagsrekonstruktion en papperstiger”, *Juridisk Tidskrift,* s 76-88.
Prinz, A, S Muelbacher och E Kirchler (2014), “The slippery slope framework on tax compliance: An attempt to formalization”, *Journal of Economic Psychology*, vol 40, s 20-34.
Proposition 2015/16:125 ”Skuldsanering – bättre möjligheter för överskuldsatta att starta om på nytt”.
Proposition 2016/17:58 ”Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen”.
Påhlsson, R (2016), ”Anmälan av Simon-Almendal, Teresa, Företrädaransvar” Skattenytt, s 87-89.
Ruiu, G och G Lisi (2011), ”Tax Morale, Slippery-Slope Framework and Tax Compliance: A Cross-section Analysis”, Working Paper publicerat juli 2011, Dipartemente di Scienze Economiche, Universita di Cassino.
RÅ (2009), ref 72.
Scholz, J och N Pinney (1995), ”Duty, Fear, and Tax Compliance: The Heuristic Basis of Citizenship Behavior”, *American Journal of Political Science,* vol 39, s 490-512.
Sheffrin, S och R Triest (1992), ”Can Brute Deterrence Backfire? Perceptions and Attitudes in Taxpayer Compliance”, Slemrod, J (red), *Why People Pay Taxes: Tax Compliance and Enforcement*, University of Michigan Press, s 136-159.
Simon-Almendal, T (2017), ”Företrädaransvar, plötsligt händer det! – Eller, proportionalitet och begreppsutfyllnad i HFD, Skattenytt, s. 631-657.
Simon-Almendal, T (2015) ”Företrädaransvar”, Norstedts Juridik.
Skatteetaten.no (2017), skatteetaten.no/no/taxnorway/Felles-innhold-benyttes-i-flere-malgrupper/Artikler/Opprette-skattetrekkskonto/ (avläst 15 september 2017)
Skatteutskottets betänkande 2016/17:SkU21.
Skatteverkets skrivelse (2010), ”Tillfälliga anstånd och företrädaransvar” den 23 april, dnr 131 276085-0/111.
Skatteverkets utredning (2014), “Företrädare och betalningar”, Bilaga 1 Analys, 6 mars 2014.
SOU 2004:81, Ett steg mot ett enklare och snabbare skuldsaneringsförfarande.
SOU 2009:58, Skatteförfarandet.
SOU 2010:2, Ett samlat insolvensförfarande förslag till ny lag.
SOU 2013:62, Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor.
Statskontoret (2017), beslut den 8 september, dnr 2017/196.
Stridh, A och L Wittberg, (2015), ”Från fruktad skattefogde till omtyckt servicemyndighet”, Skatteverket.

Svensktnaringsliv.se (2017), svensktnaringsliv.se/migration_catalog/Rapporter_och_opinionsmaterial/Rapporters/skatterattsligt-foretradaransvar_573740.html/BINARY/Skatter%C3%A4ttsligt%20f%C3%B6retr%C3%A4daransvar (avläst 15 september 2017), citeras ”Svernlöv och Persson Österman”.

Thaler, R och C Sunstein (2009), *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*, Penguin Books.

Trivedi, V U, M Shehata och B Lynn (2003), ”Impact of Personal and Situational Factors on Tax Payer Compliance: An Experimental Analysis”, *Journal of Business Ethics*, vol 47, s 175-197.

Tyler, T R (2013), ”Why People Cooperate – The Role of Social Motivations”, Princeton University Press.

Tyler, T R (2006), ”Why People Obey the Law”, Princeton University Press, (nyutgåva).

Östre Landsret 17 afd. B-2859-03 (Danmark).

Det s k företrädaransvaret innebär att företrädare för aktiebolag under vissa förutsättningar kan göras personligen ansvariga för bolagets skatteskulder. Det medför att om medel att betala skatteskulder saknas måste avvecklingsåtgärder vidtas senast på förfallodagen. Varje företrädare (t ex styrelseledamöter och vd) är solidariskt ansvariga för bolagets skatteskulder. Skatteverket kan därmed välja att driva in skulden från den företrädare som har störst betalningsmöjligheter, något som kan röra sig om mångmiljonbelopp.

I rapporten diskuteras konsekvenserna av företrädaransvaret genom att författaren gör en bred genomlysning av gällande rätt. Dessutom ges konkreta förslag på korrigeringar av nuvarande regelverk i ett försök att stärka rättssäkerheten för den enskilde.

Rapporten är författad av Roger Persson Österman, professor juridiska fakulteten vid Stockholms universitet.

FORSKNING NÄTVERK DEBATT
ENTREPRENÖRSKAPS FORUM

WWW.ENTREPRENORSKAPSFORUM.SE