

Det skatterättsliga företrädaransvaret,
borgenärsansånd och hel eller delvis befrielse
från betalningsskyldighet

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
1 Bakgrund till uppdraget	5
2 Det skatterättsliga företrädaransvaret	6
2.1 Bakgrund och rättslig reglering	6
2.2 Skatteverkets uppdrag	7
2.2.1 Urvalsprocessen	8
2.2.1.1 Statistik och urvalsunderlag	8
3 Möjlighet till anstånd med betalning av skatt och avgift	10
3.1 Bakgrund och rättslig reglering	10
3.1.1 Anstånd som är till fördel för det allmänna, s.k. borgenärsanstånd	10
3.1.2 Andra möjligheter till anstånd	12
3.1.2.1 Deklarationsanstånd	12
3.1.2.2 Ändringsanstånd	12
3.1.2.3 Anstånd för att undvika betydande skada	13
3.1.2.4 Anstånd på grund av synnerliga skäl	13
3.1.3 Anstånd och företrädaransvar	13
3.1.3.1 Objektiva förutsättningar och anstånd	16
3.1.3.2 Företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL	16
3.1.3.3 Företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL	19
3.1.3.4 Företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § SFL	20
3.1.3.5 Subjektiva förutsättningar och anstånd	21
3.2 Skatteverkets rättsliga vägledning	22
3.3 Skatteverkets arbetsbeskrivning m.m.	23
3.3.1.1 Skatteverkets riktlinjer för skattebetalning	23
3.3.1.2 Skatteverkets arbetsbeskrivning för borgenärsarbetsuppgifter	23
3.4 Utbildning och kompetens	24
3.5 Resultat av rättsliga kvalitetsuppföljningar	24
3.6 Borgenärsutredning	25
3.7 Betydelsen av betalningsinställelse	26
4 Hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet	28
4.1 Bakgrund och rättslig reglering	28
4.1.1 Särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet	28
4.1.2 Vad har ansetts vara särskilda skäl för befrielse?	28
4.1.3 Vad har inte ansetts vara särskilda skäl för befrielse?	29
4.1.4 Hur arbetar Skatteverket med hel eller delvis befrielse i ärenden och mål om företrädaransvar?	30
4.2 Skatteverkets rättsliga vägledning	31
4.3 Skatteverkets arbetsbeskrivning m.m.	31
4.3.1.1 Skatteverkets riktlinjer för skattebetalning	31

4.3.1.2.....Skatteverkets arbetsbeskrivning för borgenärsarbetsuppgifter	32
4.4Utbildning och kompetens	32
5.....Avslutande redogörelse	34

Sammanfattning

Skatteverket arbetar aktivt för att livskraftiga företag som har drabbats av en tillfällig likviditetskris ska ges en möjlighet att lösa likviditetskrisen utan att företaget försätts i konkurs eller att företrädaren riskerar företrädaransvar. De medel som står till buds för Skatteverket i detta arbete är i huvudsak anstånd med betalning av skatter och avgifter. Det nya anståndsinstitutet i 63 kap. 23 § SFL, s.k. borgenärsanstånd, har gett Skatteverket större möjligheter att hjälpa företag att lösa en likviditetskris.

Frågan om anstånd uppkommer ofta först efter att skatten eller avgiften ursprungliga dag för betalning har passerat vilket innebär att förutsättningarna för företrädaransvar i och för sig redan kan vara uppfyllda.

Ett företag kan medges borgenärsanstånd om det bedöms att företaget under anståndstiden kan lösa likviditetskrisen och betala den aktuella skulden samt löpande skatter och avgifter. I förhållande till företrädaransvaret innebär det att om företaget följer betalningsuppgörelsen kommer aktuella skatter och avgifter vara betalda vid anståndstidens slut och då finns inte längre grund för företrädaransvar. Detta gäller också när anstånd medges på andra grunder.

Om anstånd beviljas före den ursprungliga tidpunkten för betalning av skatten eller avgiften kan företrädaransvar bli aktuellt först efter att anståndet har löpt ut.

I samband med att Skatteverket utreder förutsättningarna för företrädaransvar ska Skatteverket bland annat utreda om det finns förutsättningar för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten för aktuella skatter och avgifter. Upptäcks det redan på utredningsstadiet att det finns skäl för hel befrielse kommer det inte att startas något ärende om företrädaransvar alternativt avslutas det påbörjade ärendet. Om det visar sig att det finns skäl för delvis befrielse undersöker Skatteverket möjligheten att träffa en överenskommelse om betalningsskyldigheten med företaget och företrädaren. . Skulle det av någon anledning inte finnas intresse att ingå en överenskommelse ska Skatteverket beakta skälen för befrielse i ansökan om företrädaransvar. Befrielsegrunderna är något som Skatteverket arbetar aktivt med att lyfta fram i Skatteverkets Vägledning och i andra informationsinsatser till handläggarna.

Det skatterättsliga företrädaransvaret har utsatts för mycket kritik. Det har bland annat gjorts gällande att det nästintill är ett strikt ansvar. I samband med denna kritik brukar det faktum att Skatteverket har en hög bifallsfrekvens på ansökningar om företrädaransvar lyftas fram. En viktig motbild till denna kritik är att det finns väldigt många företrädare för juridiska personer med skatteskulder som aldrig blir föremål för företrädaransvar. I Skatteverkets utredningsarbete ingår att sälla bort de ärenden där det finns tveksamheter, t.ex. då det inte skulle vara processekonomiskt försvarbart att ansöka om företrädaransvar, det föreligger skäl för befrielse eller att Skatteverket skulle få svårt att styrka det subjektiva rekvisitet. Detta har sin grund i Skatteverkets inställning att en ansökan om företrädaransvar bara ska göras där handläggaren gör bedömningen att samtliga rekvisit för ett utdömt ansvar föreligger. De fall som återstår är då fall där förutsättningarna för att döma ut företrädaransvar bedöms vara uppfyllda, vilket avspeglas i domstolarnas prövning.

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

1 Bakgrund till uppdraget

Skatteverket har fått i uppdrag av regeringen att redogöra för hur de s.k. borgenärsanstånden används, och kan användas, i situationer där det kan bli aktuellt med företrädaransvar samt hur Skatteverket beaktar reglerna om hel eller delvis befrielse från företrädaransvar vid bedömning av vilka fall som ska föras till domstol och hur talan i domstol ska utformas (Fi2015/02473/S3 [delvis] och Fi2015/04393/S3 [delvis]).

Bakgrunden till regeringsuppdraget är att riksdagen har gett regeringen till känna (2014/15:SkU20, rskr. 2014/15:169) att det finns anledning att snarast se över reglerna om det skatterättsliga företrädaransvaret. Översynen ska avse 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.

För att kunna göra den översyn som riksdagen gett regeringen till känna är det av intresse för regeringen att se hur möjligheten till hel eller delvis befrielse tillämpas i praktiken, inte bara i de fall som drivs i domstol utan också vid Skatteverkets bedömning om talan ska väckas eller inte. Det är också av intresse hur vissa anståndsbestämmelser, de s.k. borgenärsanstånden, tillämpas och hur de skulle kunna användas.

2 Det skatterättsliga företrädaransvaret

2.1 Bakgrund och rättslig reglering

Det skatterättsliga företrädaransvaret för skatter och avgifter har funnits länge i svensk rätt. Ursprunget till dagens regler infördes i uppbördsförordningen (1953:272), förkortad UF, som genom SFS 1974:771 ändrade rubrik till uppbördslagen, förkortad UBL. I 77 a § UF infördes år 1968 en bestämmelse som angav att om den som företrädde en arbetsgivare, som var en juridisk person, verkställde ett skatteavdrag men uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlät att betala det innehållna beloppet i rätt tid och ordning, var denne tillsammans med arbetsgivaren betalningsskyldig för skattebeloppet. Betalningsskyldigheten fick jämkas eller efterges om det förelåg särskilda skäl. 1974 infördes motsvarande ansvarsbestämmelser för mervärdesskatt i dåvarande lagen (1968:430) om mervärdesskatt, 1980 infördes ansvarsbestämmelser för arbetsgivaravgifter i lagen (1959:552) om uppbörd av vissa avgifter enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring m.m. och 1984 infördes även ansvarsbestämmelser i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, förkortad LPP. UBL var även tillämplig på sjömansskatt enligt 17 § 1 mom. lagen (1958:295) om sjömansskatt. I samband med införandet av skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL, infördes en generell och enhetlig betalningsskyldighet för den som var skyldig att betala in skatter och avgifter som skulle omfattas av skattekontosystemet. Punktskatterna införlivades i skattekontosystemet och därmed i SBL den 1 januari 2003. Den 1 januari 2012 ersattes SBL av skatteförordningen (2011:1244), förkortad SFL.

Det skatterättsliga företrädaransvaret överfördes från SBL till SFL i stort sett oförändrat och finns idag reglerat i 59 kap. 12 – 21 §§ SFL. Bestämmelserna innebär att den som är företrädare för en juridisk person kan bli personligt betalningsansvarig, tillsammans med den juridiska personen, för den juridiska personens skatter och avgifter. Betalningsansvar för skatten eller avgiften kan utkrävas enligt tre grunder som anges i 59 kap. 12 – 14 §§ SFL. Den första grunden avser fall där en företrädare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt enligt 10 kap. Enligt 14 § SFL är företrädaren då tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten eller avgiften. Den andra grunden avser fall då en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte betalar skatt eller avgift senast på ursprunglig tidpunkt för betalning. Den tredje grunden avser fall då en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoskjutits överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med för stort belopp, eller om ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp. Företrädarens skyldighet att betala är knuten till när skatteavdrag eller anmälan om F-skatt skulle ha gjorts, när skatten ursprungligen skulle ha betalats eller, om flera redovisningsperioder har hänförs till en period, tidpunkten för betalning för skatt eller avgift som redovisas i den perioden, eller när den oriktiga uppgiften lämnades.

Det är förvaltningsrätten som beslutar om företrädaransvar efter ansökan av Skatteverket.

Av 59 kap. 19 § SFL framgår att Skatteverket får träffa en överenskommelse med en företrädare för en juridisk person om betalningsskyldighet, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. För att Skatteverket ska träffa en överenskommelse bör det föreligga omständigheter som kan motivera att verket endast gör gällande betalningsskyldighet för en del av den totala skulden. Exempel på sådana omständigheter är att det finns skäl för delvis befrielse (prop. 2002/03:128 s. 54) eller att den erbjudna överenskommelselikviden överstiger utmätningsbara tillgångar.

Fram till den 1 januari 2004 väcktes talan om företrädaransvar vid allmän domstol och målen handlades där som dispositiva tvistemål i vilka förlikning är tillåten. I samband med att processen flyttades från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol krävdes det att förlikningsmöjligheterna reglerades i lag, vilket kom till uttryck i 12 kap. 7 c § SBL (jfr. prop. 2002/03:128 s. 34 ff.).

2.2 Skatteverkets uppdrag

Det framgår av Skatteverkets regleringsbrev av den 18 december 2014, Fi2013/2986 och Fi2014/4482 (delvis), att all uppbörd ska uppbäras effektivt och att fastställda belopp ska betalas i sin helhet inom utsatt tid. Skillnaden mellan fastställda belopp och betalda belopp (uppbördsförlusterna) ska minimieras.

För att minimera uppbördsförlusterna är det viktigt att Skatteverket utnyttjar de instrument som myndigheten förfogar över som borgenär. Enligt 1 § punkten 9 förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket ansvarar myndigheten för frågor om borgenärsuppgifter m.m. enligt lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, förkortad BorgL. Denna borgenärsroll omfattar alla statliga fordringar som drivs in som allmänna mål hos Kronofogdemyndigheten, med undantag för studiestödsfordringar. Det innebär att Skatteverket kan företräda även fordringar som debiterats av andra statliga myndigheter. Denna utökade borgenärsroll syftar till att Skatteverket mera generellt ska arbeta för att tillgodose det allmännas intresse av att få betalt för sina fordringar.

Om det står klart att en fordran som omfattas av BorgL inte kommer att bli betald så ska Skatteverket göra den utredning om gäldenärens ekonomiska förhållanden som krävs för att lämplig åtgärd enligt BorgL ska kunna bestämmas (s.k. borgenärsutredning, se 2 § BorgL). En sådan åtgärd kan t.ex. vara att ansöka om konkurs (6 § BorgL). I uppdraget som borgenärsföreträdare för det allmänna ingår även att föra talan om betalningsansvar för någon annans skulder enligt skatteförfarandelagen eller någon annan författning (8 § BorgL). I detta sammanhang är det skatterättsliga företrädaransvaret av särskild betydelse. Att arbeta aktivt med detta instrument kan antas ha en betydande preventiv effekt och är därmed av stor betydelse för att minimera uppbördsförlusterna för juridiska personer, inte minst vad gäller aktiebolag.

2.2.1 Urvalsprocessen

I Skatteverkets löpande borgenärsarbete med att utreda juridiska personer som har skatte- och avgiftsskulder ingår bland annat att informera företrädarna om det skatterättsliga företrädaransvaret. Under 2014 har Skatteverket förändrat sättet att genomföra denna information. Varje utskickad information registreras som ett informationsärende, bland annat för att underlätta uppföljning. 2015 sattes ytterligare fokus på detta arbetssätt genom att verket höjde målsättningen för antalet inledda informationsärenden jämfört med föregående år. Bakgrunden till att Skatteverket har fokuserat på detta arbetssätt med ökad information är att Skatteverkets interna analysarbete har visat att regelverket inte är känt hos alla företagare (se bilaga 1), vilket även har bekräftas av externa rapporter. Under perioden januari till september 2015 har 1 248 informationsärenden skapats.

En djupare utredning om företrädaransvar startar oftast i samband med ett konkursutbrott för en juridisk person, även om en utredning om företrädaransvar kan påbörjas tidigare om det bedöms som en lämplig åtgärd. I samband med konkursutbrotten utreder handläggaren bland annat om det finns obetalda skatter och avgifter med ursprunglig förfallodag före konkursbeslutet och storleken på dessa. Vidare utreds vem eller vilka som var företrädare för den juridiska personen vid förfallotidpunkten samt företrädarnas betalningsförmåga. Om det bedöms lämpligt att inleda ett ärende om företrädaransvar så registreras ett sådant ärende i handläggningssystemet Boris. Därefter skickas en förfrågan till företrädaren. I förfrågan ombeds företrädaren att svara på ett antal frågor och att redogöra för sin inställning till frågan om företrädaransvar. Redan på detta stadium avslutas många av ärendena, beroende på att det framkommer omständigheter som talar mot att ansöka om företrädaransvar. Dessa omständigheter kan vara sådant som pekar på att företrädaren inte har agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet eller att detta är svårt att bevisa att det finns processekonomiska skäl som talar emot att fortsätta ärendet eller att det finns andra skäl, t.ex. befrielsegrunder, för att avsluta ärendet (mer om detta i avsnitt 4).

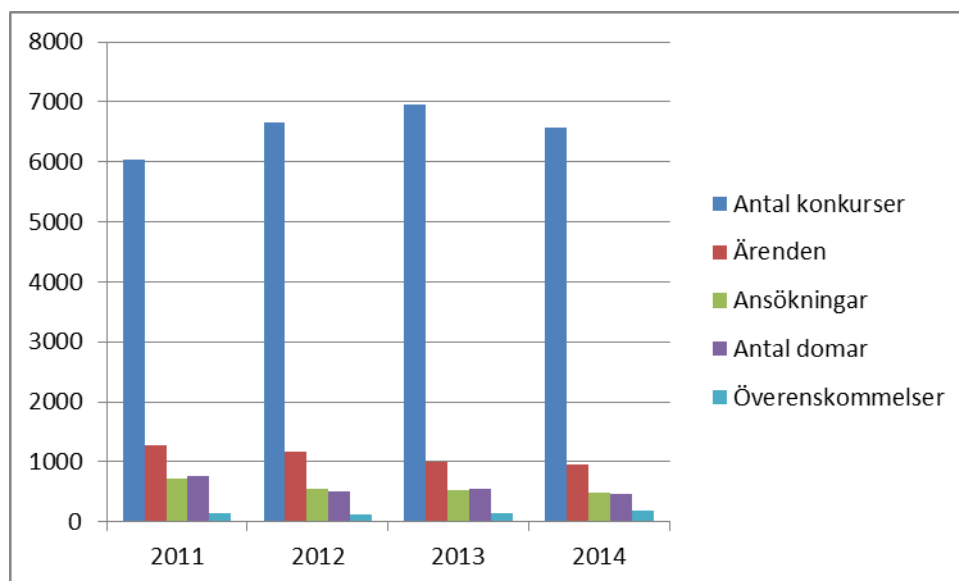
2.2.1.1 Statistik och urvalsunderlag

Skatteverket skickar ca 170 000 betalningskrav till juridiska personer varje år där förfallodagen har passerats och där det föreligger risk för att fordran ska överlämnas för Kronofogdemyndigheten för indrivning om inte fordran betalas före nästankommande avstämning av skattekontot. Skatteverket överlämnar varje år något över 70 000 skattekontounderskott, avseende juridiska personer, till Kronofogdemyndigheten för indrivning.

De senaste åren har mellan 6 000 och 7 000 juridiska personer försatts i konkurs varje år. I Skatteverkets roll som borgenär ingår att utreda om det finns några åtgärder som Skatteverket ska vidta med anledning av den juridiska personens skuldsättning och konkurs. En sådan åtgärd kan vara att utreda om det finns förutsättningar för företrädaransvar. Om förutsättningar för företrädaransvar bedöms föreligga inleds ett ärende med en förfrågan. En sådan förfrågan kan även sändas ut till en företrädare för en juridisk person som inte är försatt i konkurs. För det fall Skatteverket även efter förfrågan gör bedömningen att förutsättningar för företrädaransvar föreligger så kommer en

ansökan om företrädaransvar att lämnas till förvaltningsrätten. Det kan också vara så att förutsättningar för företrädaransvar anses föreligga men företrädarkaren har anfört sådana särskilda skäl som kan ge delvis befrielse. I dessa fall träffas många gånger en överenskommelse med företrädarkaren.

I nedanstående diagram redovisas antalet konkurser, inledda ärenden om företrädaransvar, ansökningar om företrädaransvar, domar om företrädaransvar och överenskommelser om företrädaransvar under åren 2011 till 2014.



Statistiken över antalet konkurser kommer från UC. Antalet ärende om företrädaransvar har hämtats från ärendehanteringssystemet Boris. Antalet domar och överenskommelser är från manuellt förd statistik. Antalet domar avser både bifall och avslag på Skatteverkets ansökan om företrädaransvar samt domar från kammarrätten. En överenskommelse kan träffas före det att ansökan har lämnats till förvaltningsrätten, efter att ansökan har lämnats samt efter dom från förvaltningsrätt. En överenskommelse som träffas efter dom redovisas i statistiken både under dom och överenskommelse.

3 Möjlighet till anstånd med betalning av skatt och avgift

3.1 Bakgrund och rättslig reglering

3.1.1 Anstånd som är till fördel för det allmänna, s.k. borgenärsanstånd

Om det kan antas vara till fördel för det allmänna, får Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift enligt 63 kap. 23 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Enligt 63 kap. 2 § SFL får ett sådant anstånd beviljas utan ansökan. Bestämmelsen kan sägas ha två huvudsakliga funktioner. Den första avser s.k. handläggningsanstånd som är ett kortare tillfälligt anstånd, i avvaktan på en kommande anståndsprövning eller i avvaktan på att betalning ska registreras på den betalningsskyldiges skattekonto. Den andra ger Skatteverket möjlighet att medge en betalningsuppställning. Denna funktion benämns som borgenärsanstånd av Skatteverket. I det följande behandlas i huvudsak möjligheten till s.k. borgenärsanstånd.

En befogenhetsbestämmelse

Bestämmelsen om anstånd är en ren befogenhetsbestämmelse. Teoretiskt skulle Skatteverket kunna bevilja anstånd även utan en ansökan från den betalningsskyldige. För att i praktiken kunna ge ett anstånd krävs det emellertid att den betalningsskyldige kontaktar Skatteverket och redogör för sina betalningsproblem och varför ett anstånd skulle förbättra statens möjlighet att få betalt. Eftersom ett anstånd förutsätter att den betalningsskyldige har möjlighet att betala sin skuld fullt ut så krävs det för ett bifall att Skatteverket har gjort en s.k. borgenärsutredning, som innebär en motsvarighet till den gäldenärsutredning som Kronofogdemyndigheten enligt 6 § lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m., förkortad IndrL, ska göra för att kunna bedöma en fråga om uppskov m.m. I fråga om utredningens omfattning och inriktning är det viktigt att skulderna storlek och orsak blir klarlagda samt att en prognos görs av den framtida betalnings- och överlevnadsförmågan. Prognosbedömningen ska göras med utgångspunkt i ekonomiska analyser av företaget för att förbättra möjligheten för handläggaren att göra en rimlighetsbedömning av företagets lösningsförslag.

Bakgrund till bestämmelsen

Möjlighet att bevilja borgenärsanstånd kom i samband med införandet av SFL år 2012. Det fanns inte någon motsvarighet till borgenärsanstånd i skattebetalningslagen (1997:483), förkortad SBL. Bakgrunden till bestämmelserna om borgenärsanstånd är att Skatteverket den 1 januari 2008 tog över ett antal s.k. offensiva borgenärsuppgifter från Kronofogdemyndigheten. Med anledning av denna utökade borgenärsroll framkom ett behov för Skatteverket att i större utsträckning än tidigare kunna ingå betalningsuppställningar med betalningsskyldiga, inte minst som ett möjligt alternativ till en ansökan om konkurs. Möjligheten till att få till stånd en

betalningsuppgörelse var emellertid förbehållen Kronofogdemyndigheten inom ramen för uppskovsinstitutet i 7 § IndrL. Propåer om att inrätta en liknande möjlighet för Skatteverket fördes fram till Skatteförfarandeutredningen, som i sitt slutbetänkande hade med ett förslag om att Skatteverket skulle kunna medge anstånd som var till fördel för det allmänna (SOU 2009:58 s. 643 – 644 och 1404 – 1406). Detta förslag var dock begränsat på så vis att anståndsmöjligheten endast omfattade skatter och avgifter som inte hade lämnats för indrivning. Ett effektivt utnyttjande av borgenärsarbetsuppgifterna förutsätter dock att verket ges möjlighet att meddela betalningsanstånd även beträffande skulder som överlämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Sedan Skatteverket påpekat detta i sitt remissvar kom SFL att omfatta även sådana skulder som lämnats till Kronofogdemyndigheten för indrivning. I förarbetena betonas det dock att befogenheten att bevilja anstånd i första hand bör gälla sådana skulder som inte lämnats för indrivning och avse fall där förutsättningarna för att skulden kommer att betalas förbättras om ett överlämnande för indrivning får avvakta (prop. 2010/11:165 s. 570 – 571 och 1043 – 1044).

Anstånd i stället för verkställighetsåtgärder

Av författningstexten framgår att ett anstånd ska vara till fördel för det allmänna. I förarbetena hänvisas det till de uttalanden som gjordes vid tillkomsten av uppskovsbestämmelsen i 7 § IndrL. Där angavs bland annat att ett uppskov kan antas vara till fördel för det allmänna om uppskovet ger ett bättre ekonomiskt utfall än om verkställighetsåtgärder vidtas omedelbart (prop. 1992/93:198 s. 87). På samma sätt gäller vid tillämpningen av 63 kap. 23 § SFL att ett borgenärsanstånd ska förbättra utsikterna för att den betalningsskyldige kommer att betala skulden. Att medge ett borgenärsanstånd kan i vissa lägen framstå som ett bättre alternativ än att överlämna skulden till Kronofogdemyndigheten för indrivning. Så kan vara fallet om ett överlämnande för indrivning och registrering i utsöknings- och indrivningsdatabasen skulle försämra den betalningsskyldiges möjlighet att fortsätta sin verksamhet eller ta lån och därmed betala sin skuld. Finns det redan en eller flera restförda skatte- och avgiftsskulder så kan ett överlämnande för indrivning av ytterligare en skuld normalt inte anses påverka möjligheterna att få betalat negativt (prop. 2010/2011:165 s. 1044).

Med vilket belopp och hur lång tid får anstånd beviljas?

Hur stort belopp anståndet ska omfatta och hur lång anståndstiden ska vara styrs enbart av vad som kan anses vara till fördel för det allmänna. Förhållandena kan vara sådana att Skatteverket kräver att en viss del ska betalas omedelbart medan anstånd beviljas för resterande belopp. Vad som anges i 63 kap. 16 § SFL om skäligt anståndsbelopp gäller inte vid borgenärsanstånd (prop. 2010/11:165 s. 1044). Huvudregeln är att anstånd beviljas för högst ett år. Anstånd för längre tid än så kan ges i undantagsfall (jfr 8 § andra stycket IndrL och 3 § KFMFS 2008:1). Även om det vid utredningstidpunkten finns grund för bedömningen att den betalningsskyldige på sikt har möjlighet betala såväl anståndsbelopp som löpande skatter och avgifter, är detta något som snabbt kan förändras. Att göra en prognos för längre tid kan vara förenat med stor osäkerhet och det är inte meningen att Skatteverket med sitt anstånd ersätter den roll som kreditinstitutet normalt har.

Ett borgenärsanstånd som avser längre tid än två månader bör alltid förenas med delbetalningar, dvs. innehålla en avbetalningsplan (jfr 3 § KFMFS 2008:1).

3.1.2 Andra möjligheter till anstånd

I 63 kap. SFL finns ett antal andra grunder för anstånd med betalning än de som redovisas i avsnitt 3.1.1. I 3.1.2.1 till 3.1.2.4 redogörs kort för några av de anståndsbestämmelser som också kan ha betydelse för tillämpningen av bestämmelserna om företrädaransvar.

3.1.2.1 Deklarationsanstånd

Enligt 36 kap. 5 § SFL ska Skatteverket i vissa fall bevilja anstånd med att lämna skattedeklaration om det finns särskilda skäl. Exempel på vad som kan bedömas som särskilda skäl kan vara datorfel i nära anslutning till att skattedeklarationen ska lämnas in eller sjukdom eller olycka hos den som är behörig att underteckna skattedeklarationen i nära anslutning till inlämningstidpunkten. Hindren att lämna deklarationen ska ha uppstått i nära anslutning till deklarationstidpunkten. Hindren ska inte heller ha varit möjliga att förutse eller åtgärda på annat sätt. En ansökan om anstånd med att lämna skattdeklaration måste vara Skatteverket till handa före ordinarie dag för deklaration. Efter ordinarie dag för deklaration får inte anstånd beviljas.

Av 63 kap. 3 § SFL framgår att om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna skattedeklaration enligt 36 kap. 5 § SFL, får verket också bevilja motsvarande anstånd med betalning av den skatt och de avgifter som ska redovisas i deklarationen. En deklarationsskyldig som har fått anstånd med att lämna skattedeklaration har inte någon ovillkorlig rätt att få anstånd med hela den motsvarande skatte- eller avgiftsbetalningen (prop. 1996/97:100 s. 611). Anstånd med betalning bör inte medges p.g.a. omständigheter som endast har betydelse för möjligheten att lämna skattedeklaration, t.ex. datorfel som har betydelse för möjligheten att upprätta själva skattedeklarationen.

3.1.2.2 Ändringsanstånd

Skatteverket ska enligt 63 kap. 4 § SFL bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Skälet till tveksamheten kan vara en omprövning, ett överklagande eller att Skatteverket överväger en betalningsuppgörelse. Varje initiativ som väcker frågan om hur mycket skatt eller avgift som den betalningsskyldige i slutändan ska betala omfattas av ordalydelsen. Med beviskravet tveksamt ska förstås att det är minst lika sannolikt att kravet kommer att kvarstå som att det kommer att sättas ned. Det behöver inte väga helt jämt för att anstånd ska beviljas. Anstånd får beviljas även i ärende där sannolikheten för att det inte blir någon nedsättning väger över något (prop. 2010/11:165 s. 1032). Vid prövningen av om ändringsanstånd ska beviljas spelar det ingen roll om det är Skatteverket eller den betalningsskyldige som väcker frågan om nedsättning av skatt eller avgift, eller hur frågan väcks (prop. 2010/11:165 s. 1031).

3.1.2.3 Anstånd för att undvika betydande skada

Skatteverket ska enligt 63 kap. 5 § SFL bevilja anstånd om den som är betalningsskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften innan beslutet fått laga kraft.

Det är effekten av att kräva betalning innan sakfrågan är avgjord som står i fokus för bedömningen av om anstånd ska medges. Den betalningsskyldige behöver inte visa att sakfrågan är tveksam för att anstånd ska beviljas, det räcker med att det inte är uteslutet att skatten eller avgiften ska sättas ned. Bakgrunden till bestämmelsen är att hindra verkställighet av beslut som inte har fått laga kraft om verkställighet skulle få oskäliga konsekvenser för den betalningsskyldige. Det kan till exempel handla om att den betalningsskyldige tvingas avyttra en näringsfasighet som är av avgörande betydelse för den fortsatta verksamhet som den betalningsskyldige får sin försörjning av (prop. 2010/11:165 s. 1033 och 1989/90:74 s. 342 f.).

3.1.2.4 Anstånd på grund av synnerliga skäl

Av 63 kap. 15 § SFL framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd om det finns synnerliga skäl.

Syftet med bestämmelsen är att en betalningsskyldig som har råkat ut för tillfälliga betalningsproblem ska få en kortare tids rådrum för att skaffa fram pengar för att betala skatten eller avgiften. Till skillnad från anstånd enligt 63 kap. 4 och 5 §§ SFL handlar det inte om en osäkerhet huruvida skatten eller avgiften kommer att sättas ned eller inte utan fokus ligger på att bedöma om den betalningsskyldige kan antas vara behjälpt av en kortare tids anstånd. Bestämmelsen tar sikte på betalningsskyldiga som vid något enstaka tillfälle oförvållat har hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter men som har goda möjligheter att betala efter en kortare tids anstånd. Av förarbetena framgår att bedömningen ska vara restriktiv. Särskild restriktivitet bör iakttas om anstånd söks av näringsidkare, anståndet avser obetald mervärdesskatt eller för betydande belopp. I fråga om näringsidkare bör genom korta anståndstider, i regel längst en eller två månader, den skattskyldige söka förmås att i annan ordning få till stånd en lösning på sina betalningsproblem (prop. 2010/11:165 s. 1041 och prop. 1996/97:100 s 420 ff). Anstånd med betalning på grund av synnerliga skäl innebär inte att den betalningsskyldige får anstånd med en specifik skatt eller avgift utan anståndet avser ett, i beslutet om anstånd, preciserat belopp.

3.1.3 Anstånd och företrädaransvar

Det skatterättsliga företrädaransvaret är accessoriskt med huvudfordringen om inget annat sägs i lag, ”företrädaren [är] tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala” som det uttrycks i 59 kap. 12 – 14 §§ SFL. Det innebär att företrädarens betalningsskyldighet inte sträcker sig längre än den juridiska personens betalningsskyldighet (prop. 2002/03:128 s. 37). Dock har enligt 59 kap. 21 § SFL en företrädare som har betalat skatt eller avgift på grund av företrädaransvar rätt att kräva den juridiska personen på beloppet.

Denna regressrätt gäller även avseende beslut om överenskommelse (prop. 2010/11:165 s. 1009). Av 68 kap. 1 § SFL framgår att ett beslut om skatt eller avgift enligt SFL gäller omedelbart. Det betyder emellertid inte att alla beslut enligt SFL ska verkställas omedelbart. Att ett beslut om att skatt eller avgift ska betalas betyder inte att den betalningsskyldige omgående måste betala skatten eller avgiften för att undvika indrivning. Skatten eller avgiften ska betala senast den förfallodag som följer av bestämmelserna i 62 kap. SFL. Att besluten gäller omedelbart innebär alltså inte mer än att det gäller omedelbart enligt sitt innehåll (prop. 2010/11:165 s. 1167).

Anstånd före ursprunglig dag för betalning

Anstånd med betalning av skatt eller avgift påverkar inte huvudfordringens bestånd, det innebär endast att den betalningsskyldige har medgett en tillfällig betalningsbefrielse. Ett beslut om anstånd med betalning kan ha betydelse för bedömningen om huruvida ansvar enligt reglerna om företrädaransvar är tillämpligt eller inte. Till att börja med så kan inte företrädaransvar göras gällande så länge den juridiska personen har anstånd med betalning av skatten eller avgiften (prop. 2002/03:128 s. 37). Anstånd med betalning av skatt eller avgift kan också ha betydelse för vilken ansvarstidpunkt som är relevant vid bedömningen om de objektiva förutsättningarna för företrädaransvar är uppfyllda. Om anstånd medges före skatten eller avgiftens ursprungliga dag för betalning kan inte Skatteverket ansöka om företrädaransvar under anståndstiden eftersom den juridiska personen inte har underlåtit att betala någon skatt eller avgift. I och med att den ursprungliga dagen för betalning genom anståndet har skjutits upp anser Skatteverket att den relevanta ansvarstidpunkten för ett eventuellt företrädaransvar är förfallodagen vid anståndstidens utgång (mer om detta nedan). Detta anser verket gäller oavsett om det är fråga om anstånd med en viss preciserad skatt eller avgift enligt bestämmelserna i 63 kap. 3 – 5, 7 §§ SFL eller anstånd med ett visst belopp enligt bestämmelserna i 63 kap. 15 och 23 §§ SFL.

Anstånd efter ursprunglig dag för betalning

Om ett beslut om anstånd meddelas efter skatten eller avgiftens ursprungliga förfallodag så påverkar det inte ansvarstidpunkten för företrädaransvaret. Under anståndstiden kan inte företrädaransvar utverkas eftersom företrädares ansvar inte kan sträcka sig längre än den juridiska personens ansvar. Om inte huvudbetalaren är skyldig att betala kan inte heller sidobetalaren vara skyldig att betala. Skulle skatten eller avgiften inte betalas eller sättas ned under anståndstiden kan Skatteverket ansöka om företrädaransvar efter det att anståndet upphört och skatten och avgiften har förfallit till betalning. Detta förutsatt att förutsättningarna vid skattens eller avgiftens ursprungliga förfallodag var sådana att ett företrädaransvar då inträtt.

Det faktum att ett anstånd som meddelats efter skatten eller avgiftens ursprungliga dag för betalning i princip inte befriar företrädares från företrädaransvar betyder inte att ett sådant anstånd helt saknar betydelse i fråga om företrädaransvar. Om t.ex. ett företag efter revision påförs ytterligare mervärdesskatt att betala genom omprövningsbeslut så har den ursprungliga tiden för betalning redan passerats när beslutet meddelas. Omprövningsbeslutet får en förfallodag ca 30 dagar framåt i tiden men det är, som sagt ovan, den ursprungliga dagen för betalning som är relevant för

bedömningen av företrädaransvar. Om företaget överklagar omprövningsbeslutet kan det inträffa att företaget ansöker om och beviljas anstånd enligt 63 kap. 4 § SFL eftersom verket bedömer det som tveksamt om företaget kommer att behöva betala skatten. Även om skatten skulle komma att kvarstå efter överklagandet kan det, beroende på omständigheterna, vara svårt att hävda att underlåtenheten att betala på den ursprungliga förfallodagen skett uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Den tveksamhetsbedömning som utgör grunden för ett sådant anstånd kan även påverka bedömningen av om det subjektiva rekvisitet, uppsåt eller grov oaktsamhet, kan anses ha förelegat vid den ursprungliga förfallodagen. Detta gör att även anstånd som lämnats efter den ursprungliga förfallodagen kan ha betydelse vid bedömningen av företrädaransvar (mer om det nedan).

Borgenärsanstånd för att medge betalningsrådrum

2007 års insolvensutredning förde i sitt slutbetänkande (SOU 2010:2) fram ett förslag om att företrädaransvaret skulle luckras upp något genom införandet av en "karenstid" för ansvarsinträdet. Ansvar skulle inte kunna göras gällande om företrädaren för en juridisk person inom en månad efter den ursprungliga förfallodagen vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder, i praktiken genom att ansöka om konkurs, företagsrekonstruktion eller gå ut med en allmän betalningsinställelse. Förslaget syftade till att skapa ytterligare tidsmässigt handlingsutrymme för ett företag som hamnat i ekonomisk kris. Skatteverket framförde kritik mot det förslaget i sitt remissvar (yttrande 2011-03-07 Dnr 131 821190-10/112) och menade att det skulle vara olämpligt att på det viset generellt öppna för en möjlighet att underlåta att betala skatter och avgifter och undgå ansvar för detta. Ett liknande resonemang framfördes i två särskilda yttranden över slutbetänkandet. Skatteverket framhöll samtidigt att det är självklart att seriösa och livskraftiga företag som hamnat i ekonomisk kris ges rimliga möjligheter att utreda alternativa rekonstruktionsmöjligheter utan att personligt betalningsansvar inträder. Skatteverket ansåg att det skulle vara en bättre ordning att hantera detta genom tillfälliga betalningsanstånd i det enskilda fallet, med hänsyn till pågående krisutredning. Skatteverket hänvisade i sitt remissvar till den nya anståndsbestämmelse som skulle komma i samband med införandet av SFL. En sådan bestämmelse skulle göra det möjligt att hantera situationer där en viss tids anstånd kunde bedömas vara till nytta, t.ex. för att utreda förutsättningarna för gäldenären att fortsätta sin verksamhet.

En utvidgad möjlighet till anståndsbeviljande?

En självklar förutsättning för att medge ett borgenärsanstånd är att det bedöms att den betalningsskyldige har möjlighet att betala sin skuld fullt ut, även om det kräver en tids avbetalning. Det är dock inte alltid möjligt för ett företag som anser sig ha en i grunden livskraftig verksamhet, men som hamnat i en akut ekonomisk kris, att direkt avgöra om krisen kan lösas med hjälp av betalningsanstånd eller om det även skulle krävas en skuldnedskrivning genom ackord. Det är inte uteslutet att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL skulle kunna tillämpas i en sådan situation i form av ett kortare s.k. handläggningsanstånd. Situationen kan t.ex. vara att företaget med hjälp av en tilltänkt rekonstruktör undersöker förutsättningarna för att rekonstruera företaget. En grundläggande faktor i detta sammanhang är att Skatteverket har förtroende för företaget och

dess vilja att i möjligaste mån göra rätt för sig gentemot Skatteverket och andra borgenärer. När ett formellt rekonstruktionsförfarande har inletts så kan handlägningsanståndet förnyas fram till dess att ett konkret förslag om betalningsuppställning lagts fram, som regel i form av ett ackordsförslag. Kan det förutses att ett ackord kommer att meddelas så kan ett s.k. ändringsanstånd enligt 63 kap. 4 § SFL medges i avvaktan på att ackordet fastställs.

En möjlighet för livskraftiga företag och skydd mot företrädaransvar

Av vad som angetts här framgår att bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL är av central betydelse för möjligheten att ge livskraftiga företag en möjlighet att lösa en tillfällig ekonomisk kris och samtidigt få skydd mot företrädaransvar. I praktiken fyller dock bestämmelsen en viktigare funktion i företrädaransvarshänseende på så vis att den generellt ger företag möjlighet att lösa en likvidmässigt ansträngd situation genom att skapa utrymme för att betala av på skatte- och avgiftsskulden och därmed också undanröja det latent företrädaransvar som redan kan vara kopplat till skulden, t.ex. när skatten blivit fastställd genom omprövning och anståndet därför först kan medges efter ursprunglig dag för betalning.

3.1.3.1 Objektiva förutsättningar och anstånd

För att ett personligt ansvar enligt bestämmelserna om företrädaransvar ska inträda krävs att såväl objektiva som subjektiva förutsättningar för detta föreligger. Att den juridiska personen inte har betalat skatten eller avgiften vid den tidpunkt vid vilken skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats är en objektiv förutsättning för företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL. Det samma gäller om den juridiska personen inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmält om F-skatt enligt 59 kap. 12 § SFL eller, lämnat oriktig uppgift som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp eller ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp enligt 59 kap. 14 § SFL. Enligt Skatteverket kan ett anstånd med betalning av skatt eller avgift under vissa omständigheter påverka det objektiva kriteriet för när ansvarstidpunkten för företrädaransvar infaller, i vart fall när det gäller företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL. Detta gäller oavsett på vilken grund anstånd beviljas, det avgörande är när anståndet beviljas.

3.1.3.2 Företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL

I 59 kap. 13 § SFL anges att företrädaransvaret är knutet till den tidpunkt då skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats. Om Skatteverket enligt 66 kap. 35 § SFL har hänfört skatt eller avgift som avser flera redovisningsperioder till en period, avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden. Huvudregeln ska tillämpas även för slutlig skatt. Skatteverket ska fatta beslut om slutlig skatt i sådan tid att besked om slutlig skatt kan skickas senast den 15 december året efter beskattningsåret utgång. Skatten ska sedan enligt 62 kap. 8 § första stycket SFL betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från den dag då beslutet fattades. Förfallodagen

för den slutliga skatten enligt det första beslutet om slutlig skatt är den ursprungliga förfallodagen för slutlig skatt. För det fall Skatteverket inte har fattat något beslut om slutlig skatt inom den angivna tidsfristen får beslutet enligt 66 kap. 2 § andra stycket SFL fattas inom den tid och på det sätt som gäller för omprövning. Detta kan inträffa om den juridiska personen inte lämnar deklaration och Skatteverket inte har några uppgifter om dennes ekonomiska aktiviteter. I sådana fall får den ursprungliga förfallodagen anses vara den förfallodag som hade gällt om beslutet hade fattats i slutet av fristen, dvs. den 17 januari andra året efter beskattningsåret om den juridiska personen har kalenderår som räkenskapsår (prop. 2010/11:165 s. 1006).

Ursprunglig dag för betalning

Det är förhållandena vid den ursprungliga tidpunkten för betalning (ursprunglig förfallodag) som ska bedömas vid prövningen av företrädaransvar (prop. 2002/03:128 s. 27). Det framgår inte av bestämmelsen vad som avses med ursprunglig tidpunkt för betalning. Av prop. 2010/11:165 s. 1006 framgår att paragrafen tillsammans med 59 kap. 12 § SFL ersätter 12 kap. 6 § SBL. Enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL avsågs, med undantag för samlingsbeslut och grundläggande beslut om slutlig skatt, med ursprunglig tidpunkt de tidpunkterna som angavs i 10 kap. och 16 kap. SBL. Med ursprunglig tidpunkt avsågs alltså den tid som gällde för inbetalning av skatt som följde av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. SBL och anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL (prop. 2002/03:128 s. 51). Bestämmelser motsvarande 10 kap. och 16 kap. SBL finns idag i 26 kap. och 62 kap. SFL. Ingenting tyder på att det skulle ha skett någon ändring i sak när det gäller betalningsskyldighetens tidpunkt i och med införandet av SFL, trots att 59 kap. 13 § SFL inte hänvisar till 26 kap. och 62 kap. SFL.

Framflyttad dag för ansvarsgenombrott vid anstånd?

12 kap. 6 § andra stycket SBL hänvisade inte till 17 kap. SBL där bestämmelserna om anstånd med betalning av skatt fanns. Avsaknaden av en sådan hänvisning kan dock förklaras av att regleringen i 12 kap. 6 § andra stycket SBL om att ansvaret knöts till den ursprungliga förfallodagen syftade till att klargöra vad som skulle gälla när det finns flera förfallodagar för en bestämd skatt eller avgift. När det, beträffande en skatt eller avgift som har fastställts efter omprövning eller överklagande, finns både en ursprunglig tidpunkt för betalning och en senare faktiskt tidpunkt för betalning, klargör bestämmelsen att det är omständigheterna vid ursprungliga tidpunkten för betalning som är relevanta för bedömning av ansvarsfrågan. Samma som gällde för 12 kap. 6 § SBL får anses gälla även vid tillämpning av 59 kap. 13 § SFL. Det innebär att vid omprövning av en tidigare beslutad skatt eller avgift, som innebär ytterligare skatt eller avgift att betala, kommer omprövningsbeslutet att få en förfallodag som skiljer sig från den ursprungliga förfallodag som är av betydelse för bestämmelserna om företrädaransvar.

Finns det vid bedömningen av företrädaransvar bara en förfallodag, det är alltså inte fråga om ett omprövningsbeslut, att beakta är förhållandet ett annat. Har skyldigheten att betala vid denna förfallodag aldrig passerats på grund av att anstånd har meddelats dessförinnan bör företrädaransvar till följd av underlåten betalning inte vara möjligt. Ansvarstidpunkten bör i dessa fall i stället knytas till den förfallodag som bestäms vid anståndet upphörande. Detta

resonemang vinner stöd i Högsta förvaltningsdomstolens dom den 29 oktober 2015 i mål nr 7045-14. I målet hade en företaget varit förhindrat av bestämmelserna i 2 kap. 15 § lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion att betala skatter och avgifter vid ursprunglig dag för betalning eftersom företaget då var under rekonstruktion. Det kunde inte läggas företräddaren till last som grov oaktsamhet att företaget inte under rekonstruktionen betalade de aktuella skulderna. Högsta förvaltningsdomstolen fann dock att företräddaren hade varit grovt oaktsam i skatteförfarandelagens mening när han inte, efter det att rekonstruktionen upphört, utan dröjsmål hade vidtagit verksamma åtgärder för att på ett ansvarsbefriande sätt avveckla företagets skulder. Högsta förvaltningsdomstolen har uppenbarligen ansett att hindret mot betalning på ursprunglig dag för betalning har inneburit att ansvarstidpunkten har flyttas fram till dess att det lagstadgade hindret har förfallit. Det är samma resonemang som Skatteverket har anfört gällande betydelsen av ett anstånd som beviljas före ursprunglig dag för betalning.

Betydelsen av anstånd vid bedömningen av förutsättningar för företräddaransvar – exempel

Skatteverket fastställer genom omprövningsbeslut den 5 mars år 2 att företag A ska betala ytterligare arbetsgivaravgifter om 100 000 kr för redovisningsperiod september år 1. Verket påför även skattetillägg om 20 000 kr. Den ursprungliga tiden för betalning av arbetsgivaravgifterna är den 12 september år 1 medan omprövningsbeslutet får en förfalldag som är den 12 april år 2. Skattetillägget har inte haft någon tidigare tidpunkt för betalning utan den ursprungliga tidpunkten för betalning är den 12 april år 2. Den 1 juni år 2 lämnar företrädare X företag A:s styrelse. Företag A beviljas anstånd med både arbetsgivaravgifter och skattetillägg den 20 mars år 2. Anståndet förfaller till betalning den 12 juni år 2 och företag A betalar inte fordran.



Vid en bedömning av om företrädare X har ådragit sig ett personligt betalningsansvar kan det bara aktualiseras avseende de obetalda arbetsgivaravgifterna. Vid bedömningen ska förutsättningarna vid den ursprungliga tiden för betalning beaktas. För arbetsgivaravgifterna var den ursprungliga tiden för betalning den 12 september år 1 och då var X företrädare för företag A. Anståndet beviljades efter denna tidpunkt varför det inte påverkar tidpunkten för betalningsansvaret. Företag A fick anstånd med betalning av skattetillägget före den ursprungliga tidpunkten för betalning för skattetillägget, dvs. den 12 april år 2. Skattetillägget har tillskillnad från arbetsgivaravgifterna inte någon annan, ursprunglig, tid för betalning. Det innebär enligt Skatteverket att tidpunkten för ansvarsgenombrottet flyttas fram till den dag då anståndet förfaller till betalning, dvs. den 12 juni år 2. Vid den

tidpunkten var inte X företrädare för företag A längre varför något personligt betalningsansvar för skattetillägget inte kan göras gällande avseende företrädare X. Motsvarande gäller oavsett grund för anståndet under förutsättning att det beviljas före ursprunglig tid för betalning.

3.1.3.3 Företrädaransvar enligt 59 kap. 12 § SFL

I 59 kap. 12 § SFL anges att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 §, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för. Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.

Ansvar för underlåtna Skatteavdrag

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta, utdelning eller annan avkastning som är skattepliktig enligt inkomstskattelagen (1999:1229) ska, enligt 10 kap. 2 § SFL, göra skatteavdrag enligt bestämmelserna i 10 kap. SFL. Enligt 10 kap. 2 § andra stycket SFL ska skatteavdrag göras vid varje tillfälle då utbetalning sker. Den som är skyldig att göra skatteavdrag ska enligt 26 kap. 2 § SFL lämna en skattedeklaration. En sådan skattedeklaration ska enligt 26 kap. 26 § SFL ha kommit in till Skatteverket den 12, den 17 i januari och augusti, i månaden efter redovisningsperioden om den redovisningsskyldiges beskattningsunderlag för att redovisa mervärdeskatt, exklusive unionsinterna förvärv och import, beräknas sammanlagt uppgå till högst 40 miljoner kronor för beskattningsåret. Beräknas beskattningsunderlaget överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret ska, om inte Skatteverket bestämt något annat, skattedeklarationen enligt 26 kap. 30 § SFL lämnas den 26, den 27 i november, i månaden efter redovisningsperioden. Skatteavdrag som redovisas i en skattedeklaration ska som huvudregel vara betalda senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till skatteverket enligt 62 kap. 3 § SFL. Har den som är skyldig att göra skatteavdrag en redovisningstidpunkt som är den 26 i varje månad, den 27 i november, är förfallodagen för skatteavdrag och arbetsgivaravgifter den 12, i januari den 17, i månaden efter redovisningsperioden enligt 62 kap. 3 § andra stycket SFL. Ansvarstidpunkten för företrädaransvar avseende skatteavdrag är inte knutet till när den juridiska personen skulle ha betalat in den avdragna skatten till Skatteverket. Detta beror på att ansvaret enligt ordalydelsen i författningstexten knyts till tidpunkten när skatteavdraget skulle gjorts, och det är alltså när utbetalningen sker, och inte när ursprunglig tidpunkt för betalning infaller. Ett anstånd har med hänsyn till detta ingen betydelse för när företrädaransvar rent objektivt infaller, med undantag för att ett företrädaransvar inte kan initieras under den tid den juridiska personen har anstånd.

Anmälan om F-skatt

Av 10 kap. 14 § SFL framgår att om en utbetalare av ersättning inte gör skatteavdrag enligt 10 kap. 11 eller 12 § SFL och det är uppenbart att den som utför arbetet är att anse som anställd hos utbetalaren, ska utbetalaren anmäla

detta till Skatteverket. Anmälan ska göras senast den dag då arbetsgivardeklaration ska lämnas för den redovisningsperiod då utbetalning gjorts. Som framgår ovan ska arbetsgivardeklaration lämnas den 12, den 17 i januari och augusti, i månaden efter redovisningsperioden eller, om beskattningsunderlaget beräknas överstiga 40 miljoner kronor för beskattningsåret den 26, den 27 i november, i månaden efter redovisningsperioden. Ansvarstidpunkten för ett företrädaransvar i dessa fall är knutet till tidpunkten när anmälan om F-skatt senast skulle gjorts. Det är en fast tidpunkt som är knuten till när arbetsgivardeklaration för aktuell redovisningsperiod senast skulle ha lämnats. Det finns således ingen koppling till tidpunkten för betalning av den skatt som den juridiska personen har gjorts ansvarig för. Ett anstånd med betalning för den juridiska personen har med hänsyn till detta ingen påverkan för tidpunkten för när företrädaransvar rent objektivt infaller, med undantag för att ett företrädaransvar inte kan initieras under den tid den juridiska personen har anstånd. Teoretiskt skulle ett deklaraationsanstånd kunna påverka tidpunkten för ansvarsgenombrottet genom att tidpunkten för att lämna arbetsgivardeklarationen flyttas fram med anledning av ett deklaraationsanstånd.

3.1.3.4 Företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § SFL

I 59 kap. 14 § SFL anges att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om oriktig uppgift har lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp.

En juridisk person som genom att lämna oriktig uppgift tillgodoräknas överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp kan bli återbetalningsskyldig för beloppet. Återbetalningsskyldigheten fastställs genom att Skatteverket meddelar ett omprövningsbeslut för aktuella perioder. Det återkrävda beloppet debiteras den juridiska personen och får en förfallodag enligt bestämmelserna i 62 kap. 8 § SFL, dvs. den förfallodag som infaller närmast efter att 30 dagar har gått från den dag beslutet fattades. Bestämmelserna om företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL, och dess motsvarande föregångsbestämmelser i SBL och ML, innebär att en företrädare för en juridisk person, tillsammans med den juridiska personen är betalningsskyldig om företrädaren av uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt senast på ursprunglig tid för betalning. Bestämmelsen tolkades så att företrädaransvar skulle gälla vid underlåtenhet att betala in skatt, men inte då det är fråga om underlåtenhet att betala belopp som tidigare på grund av felaktiga uppgifter som lämnats av företrädaren har återbetalats eller på annat sätt tillgodoförts den skatteskyldige som efter omprövningsbeslut återkrävs (prop. 1993/94:50 s. 291). Med utgångspunkt i detta har företrädaransvarsbestämmelsen rörande ansvar avseende återkrav av tidigare, för mycket, tillgodoräknad överskjutande ingående mervärdesskatt och överskjutande punktskatt tillkommit. Från och med den 1 januari 2012 omfattas även återkrav av felaktigt återbetald ingående mervärdesskatt och punktskatt (prop. 2010/11:165 s. 507 f och 1006 f). Det objektiva kriteriet som

prövningen av det subjektiva rekvisitet, uppsåtet eller den grova oaktsamheten, har knutits till är lämnandet av den oriktiga uppgiften, inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet (prop. 1993/94:50 s. 292). Det innebär att tidpunkten för betalningsskyldigheten för ett företrädaransvar avseende återkrav av för mycket tillgodoförd överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt, samt felaktigt återbetald ingående mervärdesskatt eller punktskatt, inte påverkas av den tidpunkt för betalning som gäller när den juridiska personen blir återbetalningsskyldig. Detta på grund av att ansvaret knyts upp till tidpunkten för när den oriktiga uppgiften har lämnats. Ett anstånd har med hänsyn till detta ingen betydelse för tidpunkten när ett företrädaransvar rent objektivt infaller, med undantag för att ett företrädaransvar inte kan initieras under den tid den juridiska personen har anstånd.

3.1.3.5 Subjektiva förutsättningar och anstånd

För att ett personligt ansvar enligt bestämmelserna om företrädaransvar ska inträda krävs att såväl objektiva som subjektiva förutsättningar är uppfyllda. Med subjektiva förutsättningar, eller rekvisit, menas att företräderen för den juridiska personen har agerat uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Uppsåtligheten eller den grova oaktsamheten ska knytas till objektiva förutsättningar. De objektiva förutsättningar som kräver subjektiv täckning är att inte göra skatteavdrag med rätt belopp eller anmäla om F-skatt (59 kap. 12 § SFL), att inte betala skatt eller avgift vid den tidpunkt skatten eller avgiften ursprungligen skulle ha betalats (59 kap. 13 § SFL) eller, lämna oriktig uppgift som leder till tillgodoräkning av överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp eller återbetalning av ingående mervärdesskatt eller punktskatt med ett för högt belopp (59 kap. 14 § SFL).

Anstånd som en tillfällig verksam åtgärd

En ansökan om anstånd kan i vissa situationer påverka vid vilken tidpunkt betalningsansvaret ska bedömas. Om ett företag ansöker om anstånd innan den relevanta förfallodagen men Skatteverket beslutar först efter förfallodagen kan det påverka om de subjektiva rekvisiten är uppfyllda (se nedan). En ansökan om anstånd kan också sägas utgöra skydd mot att talan om företrädaransvar inleds under den tid som Skatteverket handlägger ansökan om anstånd. Om anstånd inte beviljas måste den juridiska personen omgående betala skatten eller avgiften alternativt vidta annan verksam åtgärd för att vara säker på att undgå betalningsansvar (se avsnitt 3.1.3.2 och Högsta förvaltningsdomstolens dom den 29 oktober 2015 i mål nr 7045-14).

Anstånd kan påverka bedömningen av det subjektiva rekvisitet

Anstånd med betalning av skatt eller avgift enligt 63 kap. 4 § SFL kan under vissa omständigheter enligt Skatteverket också påverka bedömningen av de subjektiva förutsättningarna för företrädaransvar. Om t.ex. den juridiska personen ansöker om anstånd innan ursprunglig dag för betalning och anstånd med betalning beviljas först efter förfallodagen, kan det i vissa fall vara svårt att hävda att företräderen inte betalat den aktuella skatten eller avgiften på grund av uppsåt eller grov oaktsamhet. När Skatteverket bifaller ett anstånd

enligt 63 kap. 4 § SFL bygger det på att det är tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige ska betala i slutändan. I vissa fall kan ett sådant anstånd som beviljats efter den relevanta förfallodagen utgöra hinder mot att ansöka om företrädaransvar. Detta även om ansökan om anstånd inkommit efter den relevanta förfallodagen. Antag att skatt har fastställts i efterhand genom ett omprövningsbeslut, överklagande har skett och betalningsanstånd har beviljats på grund av att det är tveksamt hur stort belopp som den juridiska personen kommer behöva betala. Även om omprövningsbeslutet står sig kan det då beroende på omständigheterna vara svårt att hävda att det var uppsåtligt eller grovt oaktsamt att inte betala skatten på den ursprungliga förfallodagen. Detta eftersom Skatteverket eller domstol konstaterat att det är tveksamt hur mycket som i slutändan kommer behöva betalas i samband med anståndsbedömningen. Det är alltså bedömningen av det subjektiva rekvisitet som påverkas av anståndet i ett sådant fall. Det kan bara bli aktuellt under förutsättning att skatten eller avgiftens riktighet (ändringsanstånd) som är grund för anståndet varför t.ex. ett borgenärsanstånd inte påverkar den bedömningen.

3.2 Skatteverkets rättsliga vägledning

Skatteverkets rättsliga vägledning är en webbplats där verket löpande publicerar rättslig information. Rättslig vägledning ersätter de tidigare, av verket publicerade, handledningarna, författningssamlingar och fliken Rättsinformation på skatteverket.se. Informationen vänder sig i första hand till Skatteverkets medarbetare. Vägledningen är verkets egen beskrivning av gällande rätt och sammanställning av vad som framgår av lagar och praxis. Syftet med vägledningen är att det ska vara lätt att hitta relevant och uppdaterad information om de olika verksamhetsområdena inom Skatteverket för att gagna en enhetlig rättstillämpning. I mars varje år publiceras en ny årsutgåva men det sker också löpande uppdateringar under året för att ny lagstiftning och praxis lätt ska bli tillgänglig direkt. Ingen information tas bort, om information har ändrats eller är överspelade, t.ex. på grund av ny praxis, så finns den kvar men det markeras att den är inaktuell.

I Skatteverkets vägledning finns ett speciellt avsnitt om anstånd enligt SFL. Där kan Skatteverkets handläggare läsa om Skatteverkets tolkning av gällande rätt och vilken inställning Skatteverket har i frågor rörande bl.a. borgenärsanstånd. Det står bland annat att det krävs att skuldernas storlek och orsak utreds och att det görs en prognos om företagets möjlighet att betala skulderna efter anståndstidens utgång. Ett borgenärsanstånd ska förbättra utsikterna för att den betalningsskyldige kommer att betala sin skuld. Anståndet ska ur ett strikt fiskalt perspektiv framstå som fördelaktigare än fortsatta borgenärs- och indrivningsåtgärder. Det framgår också att även om ett borgenärsanstånd bedöms vara till fördel för det allmänna kan det finnas skäl till att inte bevilja det. Omständigheter som kan tala emot ett anstånd är bl.a. misstankar om ekonomisk brottslighet, tveksamheter i redovisning av skatter och avgifter eller risk för illojal konkurrens.

3.3 Skatteverkets arbetsbeskrivning m.m.

3.3.1.1 Skatteverkets riktlinjer för skattebetalning

Skatteverket tar fram och beslutar om riktlinjer inom ett flertal av verkets arbetsområden. Skatteverkets riktlinjer för skattebetalning är ett sådant beslutat dokument. Riktlinjerna är styrande för medarbetarna och tas fram för att säkerställa ett enhetligt förhållningssätt i syfte att säkerställa att allmänheten känner förtroende för Skatteverkets verksamhet. Riktlinjerna för skattebetalning (dnr 131 575662-14/111) omarbetades och uppdaterades hösten 2014. Både arbetet med företrädaransvar och borgenärsansånd behandlas i riktlinjerna.

Om arbetet med borgenärsansånd så står det att: *Med ledning av en borgenärsutredning kan vi ge anstånd med betalning till näringsidkare som vi har förtroende för där vi bedömer att ett anstånd ger ett bättre ekonomiskt resultat för Skatteverket än andra åtgärder, t.ex. utmätning, konkurs eller företrädartalan. Vi får endast ta hänsyn till statens fiskala intressen, inte till exempelvis arbetsmarknadspolitiska eller sociala intressen. Om en fordran är överlämnad till Kronofogden för verkställighet ska avstämning alltid göras med Kronofogden.*

Anståndstiden får endast i undantagsfall vara längre än ett år. Om den är längre än två månader bör avbetalning alltid ske. I möjligaste mån ska anstånd som överstiger tre månader kombineras med säkerhet.

3.3.1.2 Skatteverkets arbetsbeskrivning för borgenärsarbetsuppgifter

Arbetsbeskrivningen är ett internt dokument där handläggarna får information om hur det praktiska arbetet med borgenärsarbetsuppgifterna bedrivs. Arbetsbeskrivningen är styrande för medarbetarna. Syftet med arbetsbeskrivningen, som uppdateras årligen, är att Skatteverket ska arbeta enhetligt och effektivt. Det är också en styrning av hur arbetet med att få in betalning ska bedrivas men också hur fortsatt skulduppbyggnad ska förhindras samt hur Skatteverket ska använda sina borgenärsverktyg. Den kompletterar den rättsliga vägledningen och riktlinjerna med mer praktiska och detaljerade anvisningar om hur borgenärsarbetet ska bedrivas.

Arbetsbeskrivningen beskriver bland annat hur Skatteverket ska arbeta med borgenärsansånd. Där sägs bland annat att Skatteverket ska pröva anståndsansökningar från näringsidkare mot bestämmelsen om borgenärsansånd även om näringsidkaren inte uttryckligen har önskat det. Det kan till exempel vara så att en näringsidkare begär anstånd enligt bestämmelsen om anstånd på grund av synnerliga skäl i 63 kap. 15 § SFL, men ett sådant anstånd inte kan beviljas på grund av att den yrkade anståndstiden är för lång eller näringsidkaren tidigare har varit restförd. Dock kan omständigheterna vara sådana att ett borgenärsansånd i stället kan medges. För den betalningsskyldige torde det vara av mindre betydelse om anstånd beviljas med stöd av bestämmelsen om borgenärsansånd i stället för på grund av synnerliga skäl.

3.4 Utbildning och kompetens

Arbetet med anstånd enligt 63 kap. 23 § SFL har ställt särskilda krav på kompetens hos de handläggare som arbetar med dessa ärenden. För att kunna ta ställning till om ett anstånd är till fördel för det allmänna måste handläggaren bland annat kunna bedöma företagets ekonomiska status och framtida betalningsförmåga. I samband med införandet av SFL genomfördes regionala temadagar där den nya lagstiftningen presenterades. Grundutbildningen för handläggare uppdaterades och arbetsbeskrivningen justerades med anledning av denna nya anståndsgrund. Ytterligare regionala temadagar genomfördes både våren 2012 och våren 2013. Inför temadagarna togs också ett skriftligt stödmaterial fram till hjälp för bedömningen. I avsikt att ytterligare höja kompetensen hos de handläggare som arbetar med borgenärsanstånd genomfördes under våren 2014 temadagar kring räkenskapsanalys. En region som hade handläggare med bakgrund från bank och arbete med bankkrediter till företag tog fram en modell för att kunna göra en ekonomisk analys av företag. Modellen testades på den aktuella regionen och erfarenheten var att borgenärsutredningarna blev bättre och att handläggarna kände sig säkrare i sina bedömningar. Modellen är numera spridd till samtliga regioner. Detta kompetensutvecklingsarbete, som på olika sätt kommer att fortsätta, är viktigt av flera skäl. Förutom att en ökad analysförmåga förbättrar möjligheten att välja rätt åtgärd så är kompetensen också till stor hjälp för handläggaren vid kontakt med bolaget. Det blir lättare att ställa krav på företaget, liksom att bemöta argument. Det bidrar också till att myndigheten ställer rätt frågor och på ett tidigt stadium får in relevant information. Med ökad kompetens följer också ökat förtroende för verksamheten.

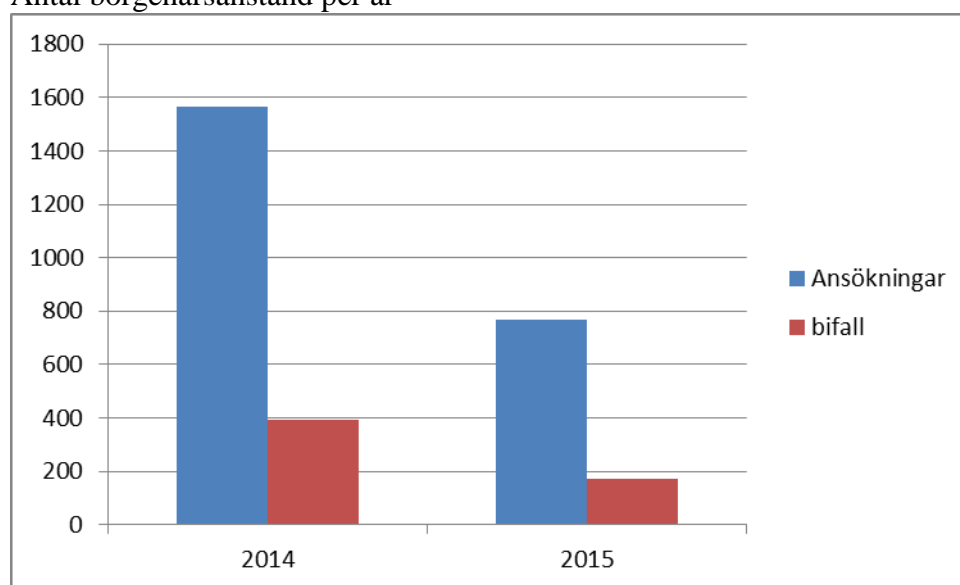
3.5 Resultat av rättsliga kvalitetsuppföljningar

Som ett led i Skatteverkets arbete med kvalitetsstyrning så genomförs rättsliga kvalitetsuppföljningar. I det löpande arbetet på regionerna arbetas det med kvalitetssäkring genom första linjens chefer, sektionschefer, i avsikt att säkerställa en enhetlig tillämpning och styrning samt ett bra bemötande mot medborgare och företag. Rättsliga kvalitetsuppföljningar är en objektiv bedömning av den faktiska kvaliteten i verksamheten och de sker i efterhand och av andra än den enhet eller sektion som har utfört arbetet med ärendena. Rättsliga kvalitetsuppföljningar i efterhand är inte ytterligare en kvalitetssäkring eller ett komplement till den kvalitetssäkring som genomförs av första linjens chefer, utan bara en objektiv uppföljning i efterhand. En rättslig kvalitetsuppföljning har till syfte att undersöka om den kvalitetssäkring som har genomförts i linjearbetet fungerar eller om det finns brister i processens struktur eller i förutsättningarna för denna. Iakttagelser från rättsliga kvalitetsuppföljningar ska främst användas som underlag till ledning och styrning på en övergripande nivå. Resultaten från en rättslig kvalitetsuppföljning ger också regionerna stöd i arbetet med kvalitetssäkring i linjearbetet.

En rättslig kvalitetsuppföljning av borgenärsansökningsärenden gjordes i slutet av 2014, avseende ansökningar under perioden december 2013 – maj 2014. Uppföljningen omfattade totalt 209 ärenden, 109 bifallsbeslut och 100

avslagsbeslut. Merparten av ärendena gällde fysiska personer. I 70 fall var det fråga om aktiebolag. Av dessa 70 ärenden bifölls 47, medan 23 avslogs. Av de 47 bifallsärendena var det i 32 fall fråga om bolag som inte var restförda sedan tidigare. I endast 5 av dessa ärenden hade anståndsansökan inkommit före den i företrädaransvarshänseende relevanta ansvarstidpunkten. Ansökningarna inkom som regel efter det att betalningsuppsmaning gått ut och bolaget hade informerats om att restföring skulle ske om inte skulden betalades före nästa avstämning av skattekontot. I flertalet fall gav alltså borgenärsanståndet inte något skydd mot företrädaransvaret på annat sätt än att betalningsuppgörelsen gav bolaget en möjlighet att avbetala skatteskulden, och därmed undanröja det potentiella företrädaransvaret. I flertalet fall betalades skulden enligt plan. Endast 4 av de 47 bolag som beviljades borgenärsanstånd har idag försatts i konkurs. Av de 23 bolag där anstånd inte medgavs är idag 5 försatta i konkurs.

Antal borgenärsanstånd per år



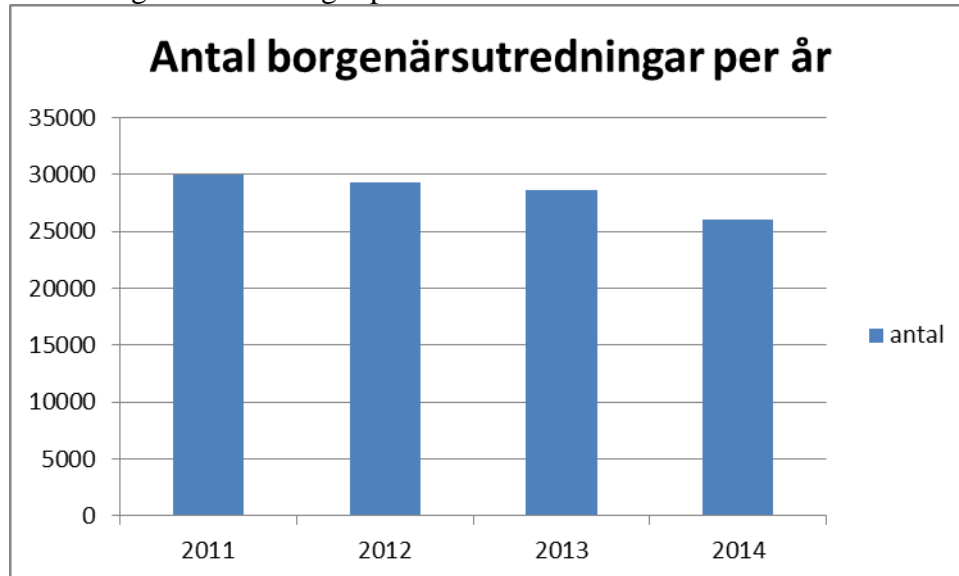
För 2015 redovisas januari till och med augusti.

3.6 Borgenärsutredning

Skatteverket ska enligt 2 § BorgL göra den utredning om gäldenärens ekonomiska förhållanden som behövs för att en lämplig åtgärd enligt BorgL ska kunna bestämmas. Eftersom prövning av anstånd enligt 63 kap. 15 § och 63 kap. 23 § SFL ingår i Skatteverkets roll som borgenär finns det enligt Skatteverkets skäl att upprätta en utredning vid bifall till dessa anstånd där bland annat en prognos över framtida betalningsförmåga visas. En utredning enligt 2 § BorgL, kallad borgenärsutredning, räknas förvaltningsrättsligt som ett ärende. Borgenärsutredningen ska, som sagt, göras för att klargöra gäldenärens ekonomiska förhållanden inför val av åtgärd eller inom ramen för ett påbörjat ärende. I borgenärsutredningen ska handläggaren redogöra vad som kommer fram under handläggningen och värdera de uppgifter som framkommer av utredningen, det kan vara uppgifter från registerforskning men också uppgifter från gäldenären själv. I borgenärsutredningen antecknas även uppgifter som behöver dokumenteras. Värderingen av uppgifterna som framkommer under borgenärsutredningen ligger sedan till grund för valet av

åtgärd. En borgenärsutredning startas vanligen på grund av ett maskinellt urval av juridiska personer med skatte- och avgiftsskulder men det kan också grunda sig på en ansökan om skuldsanering, ackordsansökan, ansökan om borgenärsanstånd med mera.

Antal borgenärsutredningar per år



3.7 Betydelsen av betalningsinställelse

En betalningsinställelse innebär att en näringsidkare ställer in betalningarna av uppkomna fordringar. Fordringar som uppkommer efter betalningsinställelsen ska betalas löpande. En betalningsinställelse skulle kunna liknas med ett ensidigt beslut om anstånd från den betalningsskyldiges sida för fordringar som har uppkommit före betalningsinställelsen. Betalningsinställelse finns inte reglerat i lag. En betalningsinställelse kan trots det få rättsverkan för näringsidkaren eftersom det finns lagregler och praxis som hänvisar till betalningsinställelse, bl.a. obeståndspresumtion i 2 kap. 8 § konkurslagen (1987:672) och stoppningsrätt i 61 § köplagen (1990:931) jfr med prop. 1988/89:76 s. 177. Syftet med en betalningsinställelse är att avskärma näringsidkaren från borgenärstryck och skapa rådrum för konstruktiva åtgärder. Det skyddar dock inte näringsidkaren från säraktioner, så som konkursansökan etc., från borgenärernas sida (SOU 1992:113 s. 117 och Ingrid Arnesdotter Om betalningsinställelse och offentliga ackord s. 175).

Skatteverket har i ett ställningstagande den 27 november 2014, Dnr 131 652759-14/111, gjort bedömningen att en betalningsinställelse kan ha betydelse för bedömningen av företrädaransvar. Bedömningen grundar sig på att en betalningsinställelse som riktar sig till samtliga borgenärer och som följs av verkamma åtgärder är av betydelse för bedömningen av det subjektiva rekvisitet avseende förfallodagar som infaller tre veckor närmast efter betalningsinställelsen (jfr NJA 1971 s. 296 I, NJA 1974 s. 423, Ds A 1979 s. 49 och SOU 1996:100 s. 340). Betalningsinställelse ger således, under förutsättning att det har funnits välgrundade förhoppningar om en lösning på betalningsproblematiken, företaget ett skäligt rådrum att lösa

betalningssvårigheterna eller att vidta andra verksamma åtgärder för en samlad avveckling av företagets betalningsproblematik utan risk för företrädaransvar.

En betalningsinställelse är inte ett anstånd i vanlig bemärkelse och det är inte heller något som Skatteverket kan förfoga över men kan det i sammanhanget vara viktigt att belysa att det kan ha betydelse vid bedömningen huruvida Skatteverket ska göra en ansökan om företrädaransvar eller inte. En betalningsinställelse kan alltså ge företaget en tids rådrum för att utreda möjligheterna till betalning eller annan verksam åtgärd som också skyddar företrädaren från ett latent företrädaransvar.

4 Hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet

4.1 Bakgrund och rättslig reglering

4.1.1 Särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldighet

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 15 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Motsvarigheten till dagens bestämmelse om befrielse från betalningsskyldigheten har funnits sedan bestämmelserna om företrädaransvar infördes. Enligt 77 a § uppbördsförordningen (1953:272), förkortad UF, fick betalningsansvaret jämkas eller efterges om det förelåg särskilda skäl. Vad som avsågs med särskilda skäl framgick inte av förslaget (SOU 1965:23) till bestämmelsen. Inte heller i proposition (1967:130) som presenterades för riksdagen togs den frågan upp, i bevillningsutskottets betänkande (1967:53) togs bara det faktum upp att betalningsskyldigheten kunde jämkas eller efterges om det förelåg särskilda skäl. Eftersom det inte framgick av bestämmelsen eller av förarbetena vad som avsågs med särskilda skäl har begreppet fått utvecklas i rättstillämpningen (jmf prop. 2002/03:128 s 53). Några omständigheter som i rättstillämpningen har tillmätts betydelse vid bedömningen om särskilda skäl för befrielse har förelegat har bl.a. gällt företrädarens egen ställning och intresse i företaget, företagets tidigare skötsel av skatteinbetalningar, företrädarens betalningsförmåga, ålder och sjukdom. Allmänt kan emellertid sägas att domstolarna har tillämpat undantagsregeln med stor restriktivitet (prop. 1996/97:100 s. 436).

Det är företrädaren som ska visa att särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldigheten föreligger. Men med hänsyn till att myndigheter har en utredningsskyldighet enligt officialprincipen ska dock Skatteverket utreda förutsättningarna för befrielse från betalningsskyldigheten så långt som ärendets beskaffenhet tillåter det (prop. 2002/03:128 s. 26 f). Utrymmet för befrielse från betalningsansvar med hänsyn till subjektiva omständigheter är starkt begränsat, t.ex. om företrädaren aktivt har lämnat en oriktig uppgift som har lett till att den juridiska personen felaktigt har tillgodoräknats för mycket överskjutande ingående mervärdesskatt (prop. 1996/97:100 s. 444 f).

Att det finns bestämmelser om befrielse från betalningsskyldigheten, i kombination med företrädaransvarets utformning med objektiva och subjektiva rekvisit, är av betydelse för företrädaransvarets förenlighet med EU-rätten (RÅ 2009 ref. 72 jfr med Federation of Technological Industries m.fl., C-384/04, EU:C:2006:309).

4.1.2 Vad har ansetts vara särskilda skäl för befrielse?

Att en företrädare har bristande ägarintresse har ansetts vara ett sådant särskilt skäl som har kunnat tillmätas betydelse vid bedömningen av befrielse från betalningsansvar. Det har t.ex. ansetts att det kan finnas grund för jämkning när företrädarens ställning i företaget i det närmaste är att jämställa med en

anställd företagsledare (NJA 1972 s. 205). Vid bedömningen i dessa fall har det tillmätts betydelse vilket kontrollansvar företrädaren har kunnat tillskrivas (NJA 1973 s. 587 och NJA 1984 not A 1).

Att en företrädare enbart har haft dålig hälsa, hög ålder eller begränsad betalningsförmåga har enskilt, typiskt sett, inte ansetts vara ett särskilt skäl för befrielse. Däremot har kombinationen av de faktorerna ansetts kunna vara särskilt skäl för befrielse (NJA 1972 s. 115 I). I HFD 2013 ref. 75 II ansågs en företrädarens hälsotillstånd, som inte var av övergående natur, vara särskilt skäl för delvis befrielse från betalningsskyldigheten (från yrkat ansvar på 791 279 kr till 500 000 kr). HFD tog även upp att företrädaren var 59 år och att betalningsförmågan fick anses vara varaktigt begränsad. HFD ansåg dock inte att det kunde bli fråga om en mer omfattande befrielse med hänsyn till att betalningsunderlåtelsern hade pågått under en längre tid, ca ett och halvt år.

Om företrädaren har agerat snabbt för att begränsa företagets betalningsbrister har det ansetts kunna vara ett särskilt skäl för befrielse från betalningsansvar. I NJA 1973 s. 544 ansågs särskilda skäl för befrielse föreligga. Företrädaren för bolaget hade, när han fick kännedom om att företaget inte hade betalat innehållna skatter, försökt att ordna upp situationen och när det inte lyckades medverkade han till att företaget försattes i konkurs. En liknande bedömning gjordes i NJA 1974 s. 423.

Även omständigheter som inte har kunnat förutses av företrädaren för företaget har ibland ansetts vara särskilt skäl för befrielse från betalningsskyldigheten (NJA 1971 s. 296 III).

4.1.3 Vad har inte ansetts vara särskilda skäl för befrielse?

Att företrädaren har bristande betalningsförmåga har inte i sig ansetts vara särskilda skäl för befrielse, se dock ovan om bristande betalningsförmåga i förening med andra omständigheter. I NJA 1972 s. 115 I uttalade HD att om domstolen skulle ta hänsyn till bristande betalningsförmåga så skulle befrielse snarare bli regel än undantag. Det resonemanget bekräftas också av HFD 2013 ref. 75 I.

I HFD 2013 ref. 75 III var det fråga om en legal företrädare för ett företag som saknade ägarintresse i företaget och vars inflytande var begränsat av en stark faktiskt företrädare för företaget. Det var utrett att företaget hade används i brottslig verksamhet. Kammarrätten hade med hänvisning till avsaknad av ägarintresse och bestämmande inflytande medgett befrielse med nästan 90 procent av yrkat belopp. HFD konstaterade att om ett företag används för omfattande brottslig verksamhet som den legala företrädaren måste ha varit medveten och delaktig i är utrymmet för att till någon del medge befrielse utomordentligt begränsat. Med hänsyn till det ansåg HFD att det inte fanns några skäl att till någon del befria företrädaren från betalningsskyldigheten.

Även omständigheter som att företrädaren tidigare har tilldömts betalningsansvar för liknande försummelser, att det har varit betydande belopp som har underlåtit att betalas under lång tid och att skattemedel har används som riskkapital har i vissa mål framhållits som skäl som talar mot befrielse av betalningsansvaret. Till exempel så tillmätte HFD, i HFD 2013 ref. 75 II, den omständigheten att betalningsunderlåtelsern hade pågått under en längre tid

betydelse. Även om det förelåg särskilda skäl för befrielse så ansåg HFD, med hänvisning till den långa tid som betalningsunderlåtelse pågått, att det inte fanns skäl för någon mer omfattande nedsättning av betalningsskyldigheten.

4.1.4 Hur arbetar Skatteverket med hel eller delvis befrielse i ärenden och mål om företrädaransvar?

Om företrädaransvar bedöms vara en lämplig åtgärd vid en borgenärsutredning av en juridisk person med skatte- och avgiftsskulder enligt vad som föreskrivs i lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, förkortad BorgL, öppnar handläggaren ett ärende om företrädaransvar avseende den eller de aktuella företrädarna. Handläggaren använder sig av tillgängliga register för att utreda om det föreligger förutsättningar för att gå vidare med en ansökan om företrädaransvar. Då utreds bland annat om det finns särskilda skäl för befrielse från betalningsansvar eller andra omständigheter som talar mot en ansökan om företrädaransvar. Sådana andra omständigheter kan vara att det bedöms saknas subjektiva förutsättningar eller det av processekonomiska skäl inte är försvarbart att gå vidare med en ansökan om företrädaransvar.

Om handläggaren gör bedömningen att det finns förutsättningar för att gå vidare med utredningen om företrädaransvar så försöker handläggaren etablera en kontakt med företrädaren. Det skickas ut en förfrågan till företrädaren där handläggaren förklarar att Skatteverket utreder frågan om företrädaransvar och på vilka grunder det har gjorts. Företrädaren ombeds svara på ett antal frågor och redogöra för sin inställning till frågan om företrädaransvar. Om inga objektiva förutsättningar talar emot det, informeras företrädaren om möjligheten till att träffa en överenskommelse om betalningsskyldighet. (Skatteverket har upprättat stödtexter till handläggarna som sedan ska anpassas efter respektive ärende, se bilaga 2.)

Om företrädaren inte svarar på Skatteverkets förfrågan, vilket tyvärr är ganska vanligt, så måste handläggaren utifrån tillgängligt material göra bedömningen om ansökan om företrädaransvar ska lämnas in till förvaltningsrätten eller inte. Det kan i sådana fall vara svårt att avgöra om det finns särskilda skäl för befrielse eller inte.

Om företrädaren svarar så har handläggaren ett bättre underlag för att avgöra om ärendet ska avslutas, kommunikationen ska fortsättas eller en ansökan om företrädaransvar ska lämnas till förvaltningsrätten. En relativt vanlig orsak till att ärendet om företrädaransvar avslutas är att skulden regleras efter att förfrågan har skickats till företrädaren.

Det kan också vara så att företrädaren vill träffa en överenskommelse om betalningsskyldighet. För att Skatteverket ska träffa en överenskommelse ska det föreligga omständigheter som kan motivera att företrädaren inte görs ansvarig för den totala skulden. En sådan omständighet är t.ex. att det kan finnas skäl som talar för att föreligger särskilda skäl för delvis befrielse (prop. 2002/03:128 s. 54 f.). Om en överenskommelse träffas och fullföljs inom rätt tid avstår staten från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende de skulder som omfattas av överenskommelsen (59 kap. 20 § SFL). Det innebär att någon ansökan om företrädaransvar inte kommer att lämnas till förvaltningsrätten

men frågan om särskilda skäl för befrielse kan ha beaktats inom ramen för överenskommelsen.

Ibland förekommer det att företrädaren först under pågående process i förvaltningsrätten lyfter fram särskilda skäl för befrielse. I de fallen kan Skatteverket återkalla ansökan, om det är fråga om skäl för hel befrielse, justera ansökan eller tillstyrka företrädarens yrkande till viss del, för att befrielsegrunderna ska beaktas.

4.2 Skatteverkets rättsliga vägledning

I Skatteverkets vägledning finns ett speciellt avsnitt om företrädaransvar enligt SFL. Där kan Skatteverkets handläggare läsa om Skatteverkets tolkning av gällande rätt och vilken inställning Skatteverket har rörande bl.a. befrielse från betalningsansvar på grund av särskilda skäl. Under avsnittet som rör ansökan om företrädaransvar finns ett delavsnitt som behandlar vad Skatteverkets inställning är om det i utredningen av förutsättningarna för företrädaransvar framkommer uppgifter som bedöms kunna utgöra grund för delvis befrielse från företrädaransvaret. Det framgår att om befrielsegrunder föreligger ska det framgå av ansökan som då endast ska omfatta viss del av skulden (den del som befrielse ska medges med ska reducera det belopp Skatteverket yrkar ansvar för). I den skuldsammanställning som ska bifogas till ansökan om företrädaransvar ska dock hela skuldbeloppet redovisas. Om det finns befrielsegrunder som är knutna till vissa specifika redovisningsperioder ska det framgå av ansökan för vilka perioder det finns skäl för befrielse. Är befrielsegrunderna inte knutna till någon specifik redovisningsperiod utan mer allmänna förhållanden, t.ex. hälsa eller bristande ägarintresse, ska även det framgå.

Om det redan på utredningsstadiet framkommer särskilda skäl för hel befrielse kommer inte någon ansökan om företrädaransvar att lämnas till förvaltningsrätten varför den frågan inte tas upp (det framgår dock av arbetsbeskrivningen, se nedan om arbetsbeskrivningen).

4.3 Skatteverkets arbetsbeskrivning m.m.

4.3.1.1 Skatteverkets riktlinjer för skattebetalning

Skatteverket tar fram och beslutar om riktlinjer inom ett flertal av verkets arbetsområden. Skatteverkets riktlinjer för skattebetalning är ett sådant beslutat dokument. Riktlinjerna är styrande för medarbetarna och tas fram för att säkerställa ett enhetligt förhållningssätt för att säkerställa att allmänheten känner förtroende för Skatteverkets verksamhet. Riktlinjerna för skattebetalning omarbetades och uppdaterades hösten 2014. Både arbetet med företrädaransvar och borgenärsansånd behandlas i riktlinjerna.

Om arbetet med företrädaransvar står det att: *Ett aktivt borgenärsarbete innebär att vi utreder frågan om personligt betalningsansvar för juridiska personers obetalda skatter och avgifter. Personligt betalningsansvar för obetalda skatter och avgifter kan bli aktuellt avseende*

- *juridiska personer som fortsätter att bedriva verksamhet trots obetalda skatter och avgifter,*

- *juridiska personer som inte längre driver verksamhet, t.ex. efter konkurs.*

Om Skatteverket ansöker om personligt betalningsansvar enligt skatteförfarandelagen (SFL) eller aktiebolagslagen (ABL), är utgångspunkten att ett utdömt ansvar bedöms leda till betalning.

Skatteverket vill också arbeta förebyggande för att förhindra skulduppbyggnad och därmed risken för att företrädare för juridiska personer ska ådra sig ett personligt betalningsansvar. I riktlinjerna framgår det arbetet på följande sätt: *I Skatteverkets förebyggande arbete informerar vi om reglerna. Det aktiva borgenärsarbetet innebär att företrädaren i ett tidigt skede får information om risken för ett personligt betalningsansvar.*

4.3.1.2 Skatteverkets arbetsbeskrivning för borgenärsarbetsuppgifter

Arbetsbeskrivningen är ett internt dokument där handläggarna får information om hur det praktiska arbetet med borgenärsarbetsuppgifterna bedrivs. Arbetsbeskrivningen är styrande för medarbetarna. Syftet med arbetsbeskrivningen, som uppdateras årligen, är att Skatteverket ska arbeta enhetligt och effektivt. Det är också en styrning av hur arbetet med att få in betalning ska bedrivas men också hur fortsatt skulduppbyggnad ska förhindras samt hur Skatteverket ska använda sina borgenärsverktyg. Den kompletterar den rättsliga vägledningen och riktlinjerna med mer praktiska och detaljerade anvisningar om hur borgenärsarbetet ska bedrivas.

Arbetsbeskrivningen beskriver hur Skatteverket ska arbeta med företrädaransvar samt även några av de rättsliga grunderna för företrädaransvar (SFL och ABL). Angående det skatterättsliga företrädaransvaret framgår bl.a. att Skatteverket självständigt ska pröva om förutsättningar för företrädaransvar föreligger när en juridisk persons skuldsituation utreds. Om förutsättningar för företrädaransvar föreligger ska handläggaren som ett led i utredningen underrätta företrädaren för den juridiska personen att Skatteverket utreder om verket ska lämna in en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten. Handläggaren redovisar på vilka grunder som övervägandet om företrädaransvar bygger på samt informerar om möjligheten till en överenskommelse, under förutsättning att något hinder däremot inte har framkommit. Om företrädaren svarar beaktar handläggaren svaret inför den fortsatta handläggning, bland annat om det finns grund för hel eller delvis befrielse utifrån företrädarens svar.

4.4 Utbildning och kompetens

I Skatteverkets kvalitetssäkrande arbetet har nya kompetensbeskrivningar för arbete kopplat till processföring samt kvalitetssäkring i utredningar och beslut tagits fram. I och med detta arbete har den nya funktionstiteln skatteombud beslutats. Det innebär att den som ska representera Skatteverket i domstol ska vara utsedd till skatteombud. Bara den som kan visa särskild lämplighet enligt vissa uppställda kompetenskrav, teoretisk utbildning, erfarenhet och personlig lämplighet, kan bli utsedd till skatteombud. Skatteverket har handläggare som arbetar med företrädaransvar i samtliga regioner med undantag för

Storföretagsregionen, Västra regionen har den arbetsuppgiften åt Storföretagarregionen. Som ett led i arbetet med att säkerställa kompetensen i Skatteverkets processföring är arbetet med att ansöka om företrädaransvar hos förvaltningsrätten förbehållet de handläggare som är utsedda till skatteombud hos Skatteverket.

För att säkerställa och utveckla kompetensen anordnar rättsavdelningen på Skatteverkets huvudkontor erfarenhetsutbyten i seminarieform för samtliga handläggare som arbetar med företrädaransvar. Vid dessa erfarenhetsutbyten lyfter rättsavdelningen upp frågor som är av särskild vikt, det sker både genom att medarbetare på rättsavdelningen föreläser om frågor som handläggarna efterfrågat och externa föreläsare bjuds in. Vid det senaste erfarenhetsutbytet (maj 2014) poängterades från rättsavdelningens sida vikten av en självständig analys av befrielsegrunderna i varje enskilt ärende. Detta för att säkerställa att inte en ansökan om företrädaransvar görs där det finns grund för hel befrielse samt att grunder för delvis befrielse beaktas, genom reduceringen av det yrkade beloppet, redan i samband med Skatteverkets ansökan om företrädaransvar.

5 Avslutande redogörelse

Skatteverket har i sin roll som borgenär till uppdrag att försöka minimera uppbördsförlusterna inom de ramar som sätts av de lagar och förordningar som Skatteverket är skyldigt att följa. Som ett led i Skatteverkets arbete för att säkerställa att betalning sker avseende de skatter och avgifter som beslutas kan frågan om personligt ansvar aktualiseras. I Skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, föreskrivs att en företrädare för en juridisk person under vissa omständigheter, tillsammans med den juridiska personen, är skyldig att betala skatter och avgifter, s.k. företrädaransvar. I SFL finns också regler om anstånd med betalning av skatt och avgifter samt grunder för befrielse från personligt betalningsansvar. Likväl som Skatteverket är skyldigt att utreda förutsättningarna för företrädaransvar är verket skyldigt att utreda förutsättningar för anstånd med betalning samt om det finns grund för befrielse från betalningsskyldighet när det aktualiseras.

I Skatteverkets borgenärsarbete ingår inte bara att agera när en medborgare eller ett företag har skulder. Som ett led i borgenärsarbetet ingår att vara offensiva och försöka förebygga skulduppbyggnad. Det kan bland annat handla om att försöka informera företrädare för företag om reglerna om företrädaransvar. Vidare arbetar Skatteverket aktivt med att komma i kontakt med företag som inte kan betala sina skatter och avgifter löpande i ett så tidigt skede som möjligt. Genom en tidig kontakt, när skulderna kanske inte har hunnit bli så stora, finns det oftast större möjlighet att kunna lösa betalningsproblemen. Om det inte finns möjlighet att hjälpa företaget i det skedet så kan verket i vart fall informera om vilka risker för ett personligt betalningsansvar som föreligger om skulderna inte betalas eller andra verksamma åtgärder vidtas. Skatteverkets inställning är att aktivt borgenärsarbete i ett tidigt skede generellt ger ett bättre utfall för samtliga parter. Genom detta arbete hoppas Skatteverket kunna hjälpa till att ge livskraftiga företag en möjlighet att fortsätta sin verksamhet.

Anstånd som en möjlighet för livskraftiga företag

En möjlighet som står till buds för att Skatteverket ska kunna hjälpa ett livskraftigt företag som har hamnat i ekonomiska svårigheter är att bevilja anstånd med betalning att skatten eller avgiften. I samband med att SFL infördes 2012 gavs Skatteverket nya möjligheter att träffa en betalningsuppörelse med ett livskraftigt företag som kommit i ekonomiska svårigheter genom bestämmelsen i 63 kap. 23 § SFL, borgenärsanstånd. Genom ett borgenärsanstånd kan också företrädaren för företaget fredas från ett latent företrädaransvar. När företaget får ett borgenärsanstånd så ges det utifrån förutsättningen att företaget genom den tillfälliga betalningsbefrielsen har förutsättningar att lösa den ekonomiska krisen och betala så väl löpande skatter och avgifter som den fordran som anståndet avser. Om betalningsplanen hålls finns vid anståndets förfallodag inga obetalda skatter och avgifter varför också risken för ett personligt betalningsansvar har undanröjts. Skulle dessutom anståndet ha medgivits före skatten eller avgiftens ursprungliga dag för betalning så flyttas tidpunkten för ansvarsgenombrott fram till anståndets förfallodag. Det innebär att även om företaget inte skulle betala skatten eller avgiften som anståndet avser kan företrädaren freda sig mot företrädaransvar genom att vidta verksamma åtgärder för en samlad

avveckling av företagets samtliga fordringar med hänsyn till samtliga borgenärer senast på anståndets förfallodag. Detsamma gäller även andra anstånd, t.ex. enligt 63 kap. 4 § eller 63 kap. 15 § SFL, som beviljas före ursprunglig dag för betalning.

För att Skatteverket ska få bevilja ett borgenärsanstånd krävs att det är till fördel för det allmänna. Denna bedömning ska göras utifrån ett strikt fiskalt perspektiv och omständigheter som talar för att det skulle vara till fördel för företaget i fråga ska inte beaktas. Om inte borgenärsutredningen visar på att utfallet av ett anstånd ger bättre förutsättningar för det allmänna att få betalning än vad som skulle vara fallet vid verkställighetsåtgärder, dvs. utmätning eller liknande, får inte anstånd beviljas. I vissa fall kan det lösas genom att företaget ges ett kortare anstånd genom bestämmelsen om anstånd i 63 kap. 15 § SFL. Det är dock något som inte alltid löser företagets betalningsproblem eftersom den bestämmelsen bara ger utrymme för anstånd i en till två månader, ibland med möjlighet till en ytterligare tids förlängning. Det finns också begränsningar i den bestämmelsen som gör att många företag inte kan beviljas ett sådant anstånd, bland annat får det inte nyligen ha förekommit skulder hos Kronofogdemyndigheten.

Även om möjligheten till borgenärsanstånd kan te sig som ett något trubbigt instrument ur ett företrädaransvarsperspektiv på grund av att ett sådant anstånd förutsätter en slutlig full betalning, så är det inte uteslutet att med stöd av 63 kap. 23 § SFL ge ett tillfälligt handlägningsanstånd under tiden ett företag utreder vad som behöver göras för att lösa den ekonomiska krisen. En sådan kortare betalningsfrist kan möjliggöra för företrädarkaren att, utan risk för företrädaransvar, föra diskussioner med en rekonstruktör om möjligheten att ansöka om företagsrekonstruktion och att återställa ekonomin inom ramen för rekonstruktionsförfarandet. Om företaget senare ansöker om rekonstruktion kan fortsatt anstånd ges enligt den ordning som redan praktiseras idag. Skulle företagsrekonstruktion eller ackord inte vara en tänkbar utväg, och inga andra förutsättningar till betalning föreligger, kan företrädarkaren försätta företaget i konkurs under anståndstiden och undvika risken för företrädaransvar. Det förutsätter dock att handlägningsanståndet medgavs före ursprunglig dag för betalning.

Företrädaransvar

När Skatteverket utreder ett företag som har skatte- och avgiftsskulder utreds bland annat frågan om det finns förutsättningar för företrädaransvar enligt 59 kap. 12 – 14 §§ SFL. I det förebyggandet borgenärsarbetet skickar Skatteverket ut information till företag och företrädare om risken för företrädaransvar redan när ett företag börjar bygga upp skulder. Det är ett sätt att försöka förmå företaget att betala de uppkomman skulderna men det är också ett sätt att öka kunskapen och medvetenheten hos företrädarna om att det finns en risk för ett personligt ansvar. Det har i olika sammanhang framkommit att många företrädare för aktiebolag har bristande kunskap om risken för ett personligt ansvar för företagets obetalda skatter och avgifter. Genom att höja kunskapen om företrädaransvaret vill Skatteverket att det ska leda till betalning redan innan det blir aktuellt med en ansökan om företrädaransvar, typiskt sätt när det har gått så långt att företaget är försatt i konkurs. Men också för att öka företrädaransvarets preventiva effekt, dvs. att

företaget vidtar åtgärder för att förhindra skulduppbyggnad redan i ett tidigt skede.

Hel eller delvis befrielse och Skatteverkets utredningsskyldighet

Av 59 kap. 15 § SFL framgår att om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten. Grundprincipen är att det är företrädaren som ska visa att det finns särskilda skäl för befrielse. Det innebär inte att Skatteverket inte är skyldig att utreda frågan om särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldigheten. Genom officialprincipen får Skatteverket anses vara ålagd en utredningsskyldighet även i denna fråga. Hur långt denna utredningsskyldighet sträcker sig får avgöras med hänsyn till ärendets beskaffenhet. Skatteverket upprätthåller utredningsskyldigheten bland annat genom att skicka en förfrågan till företrädaren där frågan om särskilda skäl för befrielse tas upp. I denna förfrågan anges att Skatteverket utreder om verket ska ansöka hos förvaltningsrätten om företrädaransvar. Företrädaren ges möjlighet att komma in med sina synpunkter på frågan och vad som talar emot ett företrädaransvar. Många ärenden avslutas efter att företrädaren har kommit med svar på förfrågan. Att många ärenden kan avslutas efter att det har kommit svar på förfrågan beror på ett flertal orsaker. Det vanligaste är att handläggaren anser att det saknas subjektiv täckning, eller att det inte går att bevisa, att det är av processekonomiska skäl inte är försvarbart med en ansökan eller att det har framkommit särskilda skäl för befrielse. Detta är så gott som uteslutande knutet till information som Skatteverket inte skulle kunna få kännedom om utan företrädarens medverkan i utredningen.

Det kan vara så att det redan i den inledande borgenärsutredningen avseende den juridiska personen framgår att det finns särskilda skäl för befrielse. I ett sådant fall kommer inte något ärende om företrädaransvar öppnas. Det gäller även om det klart framgår att det brister i subjektiv täckning eller det finns klara processekonomiska skäl mot ett företrädaransvar. Det innebär att många ärenden där det objektivt sett finns förutsättningar för företrädaransvar aldrig blir registrerade som ett ärende om företrädaransvar. Därtill är det alltså också relativt vanligt att påbörjande ärenden inte resulterar i en ansökan om företrädaransvar, upp mot 50 procent avslutas under utredningsfasen. Detta innebär att det inte går att dra några entydiga slutsatser om företrädaransvarets stränghet utifrån bifallsfrekvensen i förvaltningsrätten. Ett flertal ärenden där det skulle kunna finnas grund för företrädaransvar kommer aldrig upp till prövning i förvaltningsrätten eftersom Skatteverkets inställning är Skatteverket inte ska driva mål om företrädaransvar där utgången är tveksam.

Skatteverket har aktivt arbetat för att handläggarna ska bli bättre på att bedöma om det finns särskilda skäl för delvis befrielse redan på utredningsstadiet. Om sådana skäl föreligger kan handläggarna i vissa fall diskutera och träffa en överenskommelse med företrädaren om betalningsskyldigheten. Just särskilda skäl för delvis befrielse från betalningsskyldigheten har ansetts vara en grund för att Skatteverket ska avstå från en del av betalningsansvaret genom överenskommelse. En överenskommelse får dock inte träffas om det skulle framstå som olämpligt ur allmän synpunkt, det kan t.ex. vara fallet om det finns misstankar eller kännedom om ekonomisk brottslighet. Skulle företrädaren inte vara intresserad av att träffa en överenskommelse ska handläggaren beakta de skäl för befrielse

som framkommit redan i ansökan om företrädaransvar. Det innebär att handläggaren i ansökan till förvaltningsrätten reducerar det sökta beloppet. Om handläggaren t.ex. har kommit fram till att de skäl för befrielse som framförts i praxis har resulterat i befrielse till 50 procent så redogör handläggaren för vilket som är det faktiska stämbara beloppet men yrkar bara på ansvar för hälften. I ansökan redogörs också vad som har legat till grund för reduceringen av beloppet.

Tyvärr är det i många fall så att företrädarkaren inte svarar på Skatteverkets förfrågan och då är det svårt för verket att bedöma om det finns grunder för befrielse. Om det framkommer under processen i förvaltningsrätten kan handläggaren justera ansökan eller tillstyrka företrädarkarens yrkande till den del handläggaren gör bedömningen att befrielse bör medges. Det är inte heller helt ovanligt att diskussioner om överenskommelse börjar föras först efter att ansökan om företrädaransvar har lämnats in till förvaltningsrätten. Vidare finns det ett inte obetydligt antal mål om företrädaransvar i förvaltningsrätten där företrädarkaren aldrig hörs av. Då har förvaltningsrätten samma svårighet som Skatteverket att bedöma om det finns särskilda skäl för befrielse. Om företrädarkaren överklagar till kammarrätten kan det vara så att företrädarkaren i överklagandet eller under processen i kammarrätten för fram skäl för befrielse. Det kan antingen beaktas genom en justering av Skatteverkets yrkande eller att handläggaren tillstyrker företrädarkarens yrkande till viss del. Men det kan också bli fråga om en överenskommelse efter dom. Om det träffas en överenskommelse under processen i kammarrätten så yrkar Skatteverket på att kammarrätten ska undanröja förvaltningsrättens dom med hänvisning till att det har träffats en överenskommelse.

En ganska vanlig bakgrund till en ansökan om företrädaransvar är att det har varit revision av företaget och det föreligger misstankar om ekonomisk brottslighet. I dessa fall är utrymmet för befrielse ytterst begränsat. Högsta förvaltningsdomstolen bekräftade den inställningen gällande brottslighet och befrielse i HFD 2013 ref. 75 III.