

Förord

Denna handledning ersätter handledningen för företrädaransvar och ackord, RSV 443 utgåva 2, från oktober 2000. Omarbetningen beror på att bestämmelserna om företrädaransvar i skattebetalningslagen (1997:483) har ändrats fr.o.m. den 1 januari 2004. Processen har flyttats från allmän domstol till allmän förvaltningsdomstol, rekvisiten uppsåt och grov oakt-samhet har återinförts och formerna för betalningsuppgörelse har reglerats i lag.

Skatteverket och kronofogdemyndigheterna svarar för när-varande gemensamt för arbetsuppgifterna i samband med före-trädaransvar. Skatteverket har i december 2003 beslutat om nya riktlinjer för Skatteverkets och kronofogdemyndigheternas hantering av företrädaransvar fr.o.m. den 1 januari 2004. Avsik-ten med riktlinjerna är att säkerställa att anspråk på företrädar-ansvar ingår som ett led i ett sammanhängande borgenärsarbete, där olika borgenärsåtgärder ska användas så effektivt som möjligt, samtidigt som kraven på likformig behandling och rättssäkerhet upprätthålls.

Tidigare handledning innehöll avsnitt om den praktiska hand-läggningen av företrädaransvarsärenden. Eftersom ändringar kan förväntas vad gäller myndigheternas uppgifter som borge-när har avsnittet om handläggningen lyfts ut, för att läggas in i ett separat dokument.

I denna handledning behandlas endast företrädaransvar enligt 12 kap. skattebetalningslagen. Solidarisk betalningsskyldighet för handelsbolagsdelägare och annan betalningsskyldighet, t.ex. enligt bestämmelserna i 13 kap. aktiebolagslagen, kommer att behandlas i separata dokument. Vidare kommer en ny hand-ledning för ackord att ges ut.

Handledningen innehåller en redovisning av materiella regler och praxis rörande företrädaransvar. Den tar upp grundläggande och vanligen återkommande frågor, men redovisar också Skatte-verkets uppfattning i sådana frågor där rättsläget är oklart. Handledningen är i första hand avsedd för borgenärsarbetet vid Skatteverket och kronofogdemyndigheterna samt för utbildning inom myndigheterna. Den rättsliga redovisningen i hand-ledningen tar hänsyn till lagändringar och praxis fram till och

4 Förord

med den 1 januari 2005. Fortlöpande information om utvecklingen på rättsområdet samt Skatteverkets ställningstaganden i olika frågor publiceras i Skattenyheter från Skatteverket samt på myndighetens webbplats på Internet, www.skatteverket.se.

Solna i april 2005

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	.....	3
Förkortningar	.....	9
1	Allmänt om företrädaransvar	11
1.1	Bakgrund.....	11
1.2	Lagtext.....	14
1.2.1	Skattebetalningslagen (1997:483).....	14
1.2.2	Övergångsbestämmelser till SBL (lag 2003:747).....	16
1.2.3	Punktskatt före 2003.....	17
1.2.4	Övergångsbestämmelser vid upphörandet av LPP.....	17
1.2.5	Bilskrotningslagen (1975:343).....	17
1.2.6	Lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion	17
1.2.7	Lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område.....	17
1.2.8	Lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter.....	18
1.2.9	Tullagen (2000:1281).....	18
1.2.10	Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.	18
1.2.11	Taxeringslagen (1990:324).....	18
1.3	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 2004.....	18
1.3.1	Ändringar av förfarandet.....	18
1.3.2	Ändring av de materiella bestämmelserna – övergångsproblematik.....	19
1.3.3	Övergångsvis om punktskatt och tull.....	20
2	Närmare om de materiella bestämmelserna	23
2.1	Skatter m.m. som omfattas av företrädaransvar.....	23
2.1.1	Underlåtet skatteavdrag.....	23
2.1.2	Underlåtenhet i övrigt att betala skatt.....	23
2.1.3	Överskjutande ingående mervärdesskatt.....	24
2.1.4	Återkrav av felaktigt återbetald punktskatt.....	25
2.2	Förfallodag.....	26
2.2.1	Allmänt.....	26
2.2.2	Skatt att betala enligt skatte- och punktskattedeklaration.....	27
2.2.3	Slutlig skatt.....	27
2.2.4	Relevant ansvarstidpunkt vid omprövningsbeslut.....	28

4 Innehåll

2.2.5	Skatter m.m. som inte har företrädaransvar knutet till ursprunglig förfallodag.....	28
2.2.6	Betydelsen av betalningsanstånd.....	29
2.3	Företrädaransvaret är accessoriskt.....	31
2.3.1	Allmänt	31
2.3.2	Särskilt om ackord	31
2.4	Juridisk person och företrädare för juridisk person.....	32
2.4.1	Allmänt	32
2.4.2	Legala företrädare för aktiebolag	32
2.4.3	Faktisk företrädare	33
2.4.4	Legala företrädare i övrigt.....	33
2.5	Uppsåt eller grov oaktsamhet.....	36
2.5.1	Subjektivt rekvisit	36
2.5.2	Underlåten betalning.....	37
2.5.3	Underlåtet skatteavdrag	38
2.5.4	Oredovisad skatt	39
2.5.5	Överskjutande ingående mervärdesskatt.....	40
2.5.6	Avvecklingsåtgärder.....	41
2.6	Befrielse helt eller delvis.....	42
2.7	Utlandsförhållanden	43
2.7.1	Utländsk företrädare	43
2.7.2	Utländsk juridisk person.....	43
2.7.3	Verkställighet utomlands av fordran på företrädaransvar	44
2.8	Regressrätt.....	45
2.9	Punktskatter och avgifter utanför skattekontot samt tull.....	45
2.9.1	Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP).....	45
2.9.2	Bilskrotningslagen.....	46
2.9.3	Övriga avgifter med bestämmelser som hänvisar till SBL.....	47
2.9.4	Tullagen	47
2.9.5	Uppbörd av tull och avgifter	47
3	Skattekontot och SBL.....	49
3.1	Sammanfattning	49
3.2	Poster som kan vara debiterade på skattekontot.....	52
3.2.1	Debiterad preliminär skatt	52
3.2.2	Skatt som ska redovisas i skattedeklaration.....	53
3.2.3	Slutlig skatt	56
3.2.4	Mervärdesskatt i självdeklaration.....	57
3.2.5	Punktskatt som ska redovisas i punktskattedeklaration.....	57
3.2.6	Punktskatt och mervärdesskatt som ska redovisas i särskild skattedeklaration.....	58
3.2.7	Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag.....	58
3.2.8	Betalningskrav avseende felaktigt redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt	59
3.2.9	Krav på återbetalning av felaktigt tillgodoförd punktskatt.....	59
3.2.10	Skattetillägg och förseningsavgift.....	60

3.2.11	Kontrollavgift.....	60
3.2.12	Särskild sjukförsäkringsavgift.....	60
3.2.13	Ränta	61
3.2.14	Omprövning och efterbeskattning.....	61
3.2.15	Omprövningsbeslut som avser höjning av skatt	62
3.3	Poster som kan krediteras på skattekontot	63
3.3.1	Inbetalning	64
3.3.2	Överskjutande ingående mervärdesskatt.....	65
3.3.3	Återbetalning av punktskatt.....	66
3.3.4	Omprövningsbeslut om sänkning av skatt	66
3.3.5	Anstånd med betalning av skatt	66
3.4	Ränta	67
3.4.1	Ränteberäkning	67
3.4.2	Intäktsränta.....	68
3.4.3	Kostnadsränta	68
3.5	Spärrar på skattekontot.....	70
3.6	Avstämning av skattekontot och betalning av underskott.....	70
3.7	Överlämnande för indrivning	71
3.8	Kreditering av restförda skattekontoskulder	73
3.9	Rättelse av restfört belopp.....	75
3.10	Likafördelningsmetoden.....	75
3.11	Betalning av företrädaransvar	76
4	Överenskommelse om betalningsskyldighet.....	79
4.1	Bakgrund.....	79
4.2	Överenskommelse – beskattningsbeslut.....	79
4.3	Olämpligt från allmän synpunkt.....	80
4.4	Den praktiska handläggningen	82
4.5	Överenskommelsens innehåll.....	85
4.6	Fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § första stycket SBL.....	86
4.7	Ej fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § andra stycket SBL.....	87
5	Processen.....	89
5.1	Bakgrund.....	89
5.2	Officialprincipen och myndigheternas utredningsskyldighet.....	89
5.3	Forum – behörig domstol	90
5.4	Ansökan	91
5.4.1	Hinder för ansökan	91
5.4.2	Ansökans innehåll.....	91
5.4.3	Rätt till muntlig förhandling	92

6 Innehåll

5.4.4	Komplettering av ansökan.....	93
5.5	Länsrättens handläggning.....	93
5.6	Talerätt för företrädaren beträffande det underliggande skattebeslutet.....	97
5.6.1	Bakgrund.....	97
5.6.2	Företrädaren har samma rätt att överklaga som den juridiska personen.....	97
5.7	Muntlig förhandling.....	98
5.7.1	Yrkande och grunder.....	98
5.7.2	Hörande av företrädaren.....	99
5.7.3	Bevisning.....	99
5.7.4	Pläderingen.....	100
5.8	Kostnader för företrädaren.....	101
5.9	Sekretessen i domstolen.....	101
5.10	Överklagande av domstols beslut om företrädaransvar.....	102
5.11	Inhibition.....	103
6	Betalningssäkring.....	105
6.1	Allmänt om betalningssäkring.....	105
6.2	Betalningssäkring mot företrädare när skatten är fastställd.....	106
6.3	Betalningssäkring mot företrädare och den juridiska personen när skatten inte är fastställd.....	108
6.4	Skadestånd.....	109
7	Sekretess.....	111
7.1	Allmänt.....	111
7.2	Sekretess i företrädaransvarsärenden.....	112
7.3	Partsinsyn.....	112
7.4	Överlämnande av information mellan Skatteverket och KFM.....	113
8	Preskription.....	115
9	Rättspraxis.....	119
9.1	Det objektiva rekvisitet.....	119
9.2	Det subjektiva rekvisitet.....	124
9.3	Hel eller delvis befrielse – ”jämkning”.....	128
9.4	Tillämpning av övergångsbestämmelserna vid införandet av SBL.....	133
9.5	Hovrättsavgöranden.....	134
9.5.1	Inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget, skattekrediter, utsatt för brott.....	134
9.5.2	Sjukdom, ålder, ekonomisk förmåga, bristande kunskaper.....	141
9.5.3	Förlorat egna medel.....	145

9.5.4	Kontakter med myndigheter, banker m.fl.	146
9.5.5	Diverse opublicerade mål vari fråga om jämkning aktualiserats	151
9.5.6	Övriga frågor.....	155
9.5.7	Förlikning med annan företrädare.....	156

Bilagor

Bilaga 1: RIC-register	157
Bilaga 2: Rättsfallsregister – alfabetiskt.....	159
Bilaga 3: Rättsfallsregister – kronologiskt	174
Bilaga 4: Förteckning över skrivelser från Skatteverket rörande företrädaransvar	184

Sakregister	185
--------------------------	------------

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (1975:1385)
BtSL	Lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter
Dnr	Diarienummer
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
HBL	Lag (1980:1102) om enkla bolag och handelsbolag
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätt
HovR NN	Hovrätten för Nedre Norrland
HovR SoB	Hovrätten över Skåne och Blekinge
HovR VS	Hovrätten för Västra Sverige
HovR ÖN	Hovrätten för Övre Norrland
IF	Indrivningsförordningen (1993:1229)
IL	Lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.
KBR	Kontrollbalansräkning
KFM	Kronofogdemyndigheten
LAFD	Lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
LPP	Lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LUT	Lag (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller pålaga
LÖHS	Lag (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden
MEX	Meddelande från exekutionsväsendet
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)

10 Förkortningar

NJA	Nytt Juridiskt Arkiv I
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
RH	Rättsfall från hovrätterna
RIC	RSV:s rättsinformation, serie C
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBF	Skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SekrL	Sekretesslagen (1980:100)
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TR	Tingsrätten
UB	Utsökningsbalken
UF	Utsökningsförordningen (1981:981)
UBL	Uppbördslagen (1953:272)
USAL	Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare

1 Allmänt om företrädaransvar

1.1 Bakgrund

Tidigare reglering

Enligt de regler som gällde innan skattebetalningslagen (1997:483, SBL), trädde ikraft den 1 november 1997 kunde en företrädare enligt bestämmelserna i uppbördslagen (1953:272, UBL), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL) och mervärdesskattelagen (1994:200, ML) bli betalningsansvarig tillsammans med den juridiska personen för skatter under bl. a. den förutsättningen att företrädaren underlåtit betalningen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet. Motsvarande bestämmelser fanns i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter och finns i tullagen (2000:1281).

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

Skadestånd

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

12 Allmänt om företrädaransvar, *kapitel 1*

angavs att det när brottmålet handläggs ofta inte är möjligt att beräkna skadans storlek samt att det i många fall knappast kan göras gällande att någon skada uppstått. Det föreslogs därför i stället särskilda bestämmelser om företrädares ansvarighet, vilket förslag sedermera ledde till införandet av bestämmelserna i 77 a § UBL. Frågan om möjligheten att föra skadeståndstalan enligt allmänna skadeståndsrättsliga regler avseende undandragen skatt har berörts även i senare lagstiftningsammanslagning utan att sådan talan ansetts vara en framkomlig väg, se SOU 1983:23 s. 247 f. HD har i NJA 2003 s. 390 förklarat att den som dömts för skattebrott inte är skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207). HD anförde i domskälen att statens anspråk på att den som dömts för skattebrott i och för sig kan uppfattas som ett anspråk på ersättning enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer. Emellertid konstaterade HD att dagens regler om företrädaransvar uttömmande reglerar möjligheten att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige. Ett eventuellt införande av en möjlighet för staten att föra en skadeståndstalan av ifrågavarande slag förutsätter enligt HD ingående överväganden som bör ske inom ramen för ett lagstiftningsarbete.

Utvidgningen i SBL

I prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar m.m., föreslog regeringen bl.a. att straffsanktionen för underlåtenhet att betala innehållen källskatt skulle avskaffas. Därmed försvann enligt departementschefen den koppling som hittills funnits mellan betalningsskyldighet för företrädare och straffansvar och de motiv som styrkt utformningen av föreskrifterna om betalningsskyldighet i subjektivt hänseende gjorde sig inte längre gällande. För att tydliggöra och göra bestämmelserna lättare att tillämpa för såväl myndigheter som enskilda föreslogs i samma proposition att de subjektiva förutsättningarna, uppsåt eller grov oaktsamhet, skulle ersättas med förutsättningarna uttryckta i objektiva termer. Avsikten var dock inte att åstadkomma någon förändring i sak av förutsättningarna för betalningsskyldighet. Bestämmelserna i UBL, USAL och ML om betalningsansvar för företrädare för juridisk person fördes över till SBL och erhöll där en annorlunda konstruktion. Företrädaransvaret kom genom införandet av SBL att få betalningsskyldighet som huvudregel, men med möjlighet att undgå ansvar om det innan skatten skulle ha betalats hade vidtagits sådana åtgärder som krävdes för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Vissa omständigheter som tidigare beaktades vid bedömningen av de subjektiva rekvisiten skulle emellertid i fortsättningen beaktas vid bedömningen om det fanns skäl att medge befrielse från betalningsskyldigheten. Avsikten var inte att åstadkomma någon

förändring – än mindre någon skärpning – av förutsättningarna för betalningsskyldighet.

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

Återinförandet av de subjektiva rekvisiten

I NJA 2000 s. 132 uppkom fråga om företrädare för juridisk person, med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § st. 2 RF, kunde åläggas betalningsansvar för skatter och avgifter som förfallit till betalning vid tidpunkter då SBL ännu inte trätt i kraft. Om en tillämpning av den nya lydelsen i SBL skulle leda till ett mer oförmånligt resultat än de tidigare bestämmelserna i UBL kunde bestämmelsen i SBL inte tillämpas med retroaktiv verkan. I fråga om den nya lydelsen kunde anses innebära en skärpning uttalade HD bl.a. att det, trots att det i förarbetena uttalats att någon saklig ändring inte åsyftats, kunde tänkas att bestämmelsen i praktiken kunde komma att medföra att företrädare för juridiska personer blev betalningsskyldiga i större utsträckning än tidigare. På grund av HD:s uttalande fann riksdagens skatteutskott att en analys av rättsläget borde göras mot bakgrund av att någon skärpning av betalningsansvaret inte varit avsikten, 1999/2000:SkU 24. Därefter gav regeringen en särskild utredare i uppdrag att bl.a. undersöka om reglerna i SBL angående företrädaransvar behövde formuleras om. Utredningens förslag, SOU 2002:8, innebar att 12 kap. 6 § skulle omformuleras så att det i lagtexten återinfördes subjektiva rekvisit för att företrädaren skulle kunna åläggas ett personligt betalningsansvar. I prop. 2002/03:128 s. 26 anfördes att eftersom utgångspunkten för översynen var att återställa tidigare rättsläge talade övervägande skäl för att återinföra rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet, i stället för de av utredningen föreslagna rekvisiten insett eller skäligen bort inse, SOU 2002:8 s. 77 ff.

De subjektiva rekvisiten återinfördes fr.o.m. den 1 januari 2004. Samtidigt flyttades förfarandet från allmän domstol till förvaltningsdomstol.

1.2 Lagtext

Nedanstående bestämmelser innehåller materiella och formella regler av betydelse för fastställandet av företrädaransvar, dvs. personlig betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL

1.2.1 Skattebetalningslagen (1997:483)

12 kap. 6 §

Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

Betalningsskyldighet är, om inte annat följer av tredje stycket, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap.

Vid ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod avses med förfalldag enligt andra stycket den förfalldag som beslutats med tillämpning av 11 kap. 2 § andra stycket. Beträffande slutlig skatt tillämpas den förfalldag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket. Lag (2004:1345)

12 kap. 6 a §

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta. Lag (2003:747)

12 kap. 6 b §

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. Lag (2003:747)

12 kap. 7 §

En ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § skall göras hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran.

Talan om betalningsskyldighet enligt första stycket får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 7 c § har träffats. En överenskommelse som har upphört att gälla enligt 7 e § andra stycket utgör dock inte hinder för ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. Lag (2003:747)

12 kap. 7 a §

Vid handläggningen i länsrätt och kammarrätt skall muntlig förhandling hållas om företrädaren begär det. Muntlig förhandling behövs dock inte, om det inte finns anledning att anta att betalningsskyldighet kommer att fastställas.

Företrädaren skall upplysas om sin rätt att begära muntlig förhandling. Lag (2003:747)

12 kap. 7 b §

Mål om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § skall handläggas skyndsamt. Lag (2003:747)

12 kap. 7 c §

Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarernas personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Överenskommelsen träffas av den eller de myndigheter som regeringen bestämmer. Om talan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits. Lag (2003:747)

12 kap. 7 d §

En överenskommelse enligt 7 c § skall innehålla uppgift om

1. parternas namn eller firma samt person-, organisations- eller annat identifikationsnummer,
2. datum för överenskommelsen,
3. den skatteskuld som överenskommelsen avser,
4. det belopp som företräddaren skall betala, och
5. den tidpunkt eller de tidpunkter när betalning senast skall ske. Lag (2003:747)

12 kap. 7 e §

Om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 7 c § fullföljs på överenskommet sätt inom rätt tid, avstår staten från ytterligare anspråk mot företräddaren avseende den juridiska personens skulder som omfattas av överenskommelsen.

Om en företrädare inte har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid, upphör den att gälla. Lag (2003:747)

12 kap. 12 § första stycket

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 6, 6 a eller 7 c § har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. Lag (2003:747)

12 kap. 13 §

Regressfordran enligt 10–12 §§ får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt första stycket.

1 kap. 4 § andra stycket punkt 1

Med skatt likställs

1. belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt denna lag ----- . Lag (2004:1345)

1 kap. 4 § tredje stycket punkt 9

Med skattskyldig likställs

9. den som i egenskap av företrädare för en juridisk person är betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 eller 6 a § eller som träffat en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c §. (2004:1345)

3 kap. 5 § fjärde stycket

Belopp som har betalats av en företrädare för en juridisk person på grund av

16 Allmänt om företrädaransvar, *kapitel 1*

en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § skall registreras på den juridiska personens skattekonto. (Lag 2003:747)

11 kap. 1 § andra stycket punkt 8

Som beskattningsbeslut anses också -----

8. överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c §, om företräddaren har fullföljt en överenskommelse på överenskommet sätt inom rätt tid. (Lag 2004:1345)

18 kap. 4 a §

Om en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § upphör att gälla, skall belopp som sidobetalaren på grund av överenskommelsen har betalat in till Skatteverket föras över till sidobetalarens skattekonto. Om sidobetalaren inte har ett skattekonto, får beloppet betalas ut direkt till sidobetalaren. (Lag 2003:747)

21 kap. 3 § andra stycket

Betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § får inte omprövas. (Lag 2003:747)

22 kap. 2 § andra stycket

Beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket 7 får inte överklagas. (Lag 2003:747)

Anmärkning: I samband med SFS 2004:1345 har lagstiftaren missat att ändra hänvisningen från punkt 7 till punkt 8.

22 kap. 14 §

Om företräddaren överklagar ett beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a §, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då företräddaren fick del av beslutet. Om beslutet överklagas av det allmänna, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. (Lag 2003:747)

22 kap. 15 §

Om talan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a § har väckts mot en företrädare för en juridisk person skall vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig och klagande även gälla företräddaren. (Lag 2003:747)

1.2.2 Övergångsbestämmelser till SBL (lag 2003:747)

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2004.

2. Om betalningsskyldigheten avser en sådan punktskatt som den upphävda lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter fortfarande skall tillämpas på skall

a) hänvisningen i 5 kap. 17 § i den upphävda lagen till skattebetalningslagen även gälla 12 kap. 6 b och 7 a–7 e §§, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2, 14 och 15 §§ samma lag, och

b) vad som sägs om skattskyldig i 8 kap. i den upphävda lagen även gälla för företräddaren.

3. Om talan att ålägga en företrädare för en juridisk person betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § har väckts vid allmän domstol före ikraftträdandet gäller de äldre föreskrifterna i 1 kap. 4 §, utom såvitt avser utbytet av ordet skattemyndigheten mot ordet Skatteverket, 11 kap. 1 §, 12 kap. 7 och 12 §§, 21 kap. 3 § utom såvitt avser utbytet av ordet skattemyndigheten mot ordet Skatteverket samt 22 kap. 2 § samt de nya föreskrifterna i 12 kap. 6–6 b §§. Hänvisningen i 12 kap. 7 och 12 §§ till 6 § skall då istället avse de nya föreskrifterna i 12 kap. 6–6 b. Om talan

Övergångs- bestämmelser SBL 2004

gäller en sådan punktskatt som den upphävda lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter fortfarande skall tillämpas på, skall hänvisningen i 5 kap. 17 § i den nya upphävda lagen till 12 kap. 6 § skattebetalningslagen i stället avse de nya föreskrifterna i 12 kap. 6 och 6 b § samma lag.

**Lagen
(1984:151) om
punktskatter och
prisreglerings-
avgifter**

1.2.3 Punktskatt före 2003

5 kap. 17 § LPP

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

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

**Övergångs-
bestämmelser
LPP 2003**

1.2.4 Övergångsbestämmelser vid upphörandet av LPP

Övergångsbestämmelser till SFS 2002:400 om ändring i SBL

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2003.

2. Genom lagen upphävs lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter. Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas i fråga om

a) redovisningsperioder som börjar före den 1 januari 2003, och

b) skattepliktiga händelser som inte skall hänföras till någon redovisningsperiod och som inträffat före den 1 januari 2003.

1.2.5 Bilskrotningslagen (1975:343)

15 e §

I fråga om skrotningsavgift tillämpas bestämmelserna om ansvar för företrädare för juridisk person i 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 §, om indrivning i 20 kap. samt om verkställighet i 23 kap. 7 och 8 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Lag (2003:1189)

1.2.6 Lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion

19 §

I fråga om förfarandet för miljöavgiften i övrigt tillämpas bestämmelserna i skattebetalningslagen (1997:483) om

- ansvar för företrädare för juridisk person i 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 §, -----. Lag (2002:411)

1.2.7 Lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område

10 §

Beslut om koncessionsavgift och ränta får verkställas om avgiften eller räntan är obetald och förfallen till betalning. Härvid tillämpas 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 § och 12 § första stycket och 13 § samt 20 kap. skattebetalningslagen (1997:483).

Dröjsmålsavgift skall inte utgå. Lag (2002:416)

1.2.8 Lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter

4 kap. 8 a §

I fråga om skatt och transporttillägg tillämpas bestämmelserna om ansvar för företrädare för juridisk person i 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 §, indrivning i 20 kap. samt verkställighet i 23 kap. 7 och 8 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Lag (2002:426)

1.2.9 Tullagen (2000:1281)

5 kap. 24 §

I fråga om betalningsskyldighet för företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt gäller 12 kap. 6, 6 b, 7–7 e §§, 12 § första stycket och 13 §, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2 och 14 §§ skattebetalningslagen (1997:483).

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

Hos den som har blivit ålagd betalningsskyldighet får indrivning ske enligt 23 §. Lag (2003:749)

9 kap. 23 §

Om talan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen har väckts genom ansökan mot en företrädare för en juridisk person skall vad som sägs i detta kapitel om skattskyldig, klagande, enskild, part eller motpart även gälla företrädaren. Lag (2003:749)

1.2.10 Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

1 § första stycket

----- Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter samt i mål enligt 12 kap. 6 eller 6 a § skattebetalningslagen. ----- Lag (2003:746)

1.2.11 Taxeringslagen (1990:324)

6 kap. 1 § fjärde stycket

Om talan om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a § har väckts genom ansökan mot en företrädare för en juridisk person, har företrädaren rätt att föra talan beträffande den skattefordran som betalningsskyldigheten grundas på. Talan förs på det sätt som föreskrivs för den juridiska personen. Lag (2003:748).

1.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 2004

1.3.1 Ändringar av förfarandet

Fr.o.m. den 1 januari 2004 har det skett tre förändringar när det gäller förfarandet i företrädaransvarsärenden.

Förvaltningsdomstol

Statens ansökan om betalningsskyldighet ska göras hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran, 12 kap. 7 § första stycket SBL.

Överenskommelse

Det finns möjlighet för staten och företrädaren att överenskomma om betalningsskyldigheten, 12 kap. 7 c § SBL.

Talerätt mot underliggande beskattningsbeslut

Företrädaren har getts egen talerätt i fråga om det underliggande beskattningsbeslutet mot den juridiska personen, 6 kap. 1 § 5 st. TL och 22 kap. 15 § SBL, med de begränsningar som anges i avsnitt 5.6.2.

Med anledning av ändringarna har det tillkommit bestämmelser om skattebeslut, omprövning och överklagande i 11, 21 och 22 kap. SBL. Dessutom har lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen) blivit tillämplig i mål om företrädaransvar, se avsnitt 5.8.

De mål som vid ikraftträdandet är väckta vid allmän domstol ska fortsatt hanteras där, se punkt 3 av övergångsbestämmelserna. Föreskrifterna om förfarandet ska alltså inte tillämpas i mål som redan väckts vid allmän domstol. Dessa mål ska slutligt avgöras där. Detta gäller såväl fordringar enligt SBL som tidigare uppkomna fordringar enligt t.ex. UBL och oavsett om talan väckts enligt SBL eller 77 a § UBL m.fl. lagrum. De nya bestämmelserna om talerätt för företrädaren avseende den juridiska personens skattebeslut, se kapitel 5, eller bestämmelserna om överenskommelse, se kapitel 4, gäller således inte i mål som ska avgöras av allmän domstol. Det kan därför inte bli fråga om att företrädaren för process om skattefrågan enligt de nya förfarandereglerne vid en förvaltningsdomstol och om företrädaransvaret vid allmän domstol. Den juridiska personen kan dock ha rätt att föra talan vid förvaltningsdomstol. I senare rättspraxis har upplösta bolag medgetts talerätt mot skattebeslut när företrädaransvar gjorts gällande.

1.3.2 Ändring av de materiella bestämmelserna – övergångsproblematik

Omformuleringen av de materiella reglerna om företrädaransvar i SBL den 1 januari 2004 syftade till att säkerställa att företrädaransvar inte skulle åläggas i större utsträckning än före SBL:s tillkomst, se ovan avsnitt 1.1. Eftersom ändringarna inte var avsedda att medföra någon skärpning av ansvaret ska, enligt p. 3 i övergångsbestämmelserna, de nya materiella föreskrifterna i 12 kap. 6–6 b §§ tillämpas retroaktivt, dvs. de ska tillämpas direkt även i de mål som ska avgöras av allmän domstol, prop. 2002/03:128 s. 47. Att de nya föreskrifterna ska gälla även i fråga om tidigare uppkomna fordringar som omfattas av

20 Allmänt om företrädaransvar, *kapitel 1*

företrädaransvar enligt UBL m.fl. lagar framgår av punkten 9 av övergångsbestämmelserna till SBL.

De nya bestämmelserna i 12 kap. 6 § SBL om tillämplig ansvarstidpunkt kan dock inte tillämpas fullt ut. Anledningen är att HD i NJA 2004 s. 299 I och II funnit att varken 12 kap. 6 § SBL i dess lydelse före den 1 januari 2004 eller tidigare ansvarsbestämmelser möjliggjort företrädaransvar för ytterligare skatt enligt ett omprövningsbeslut, grundat på förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen. Om en skattefordran fastställs efter omprövning eller överklagande och fordringen har en ursprunglig förfallodag före den 1 januari 2004 kan därmed en tillämpning av de nya bestämmelserna i vissa fall innebära en sådan skärpning av betalningsansvaret som strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § RF.

Skatteverket har i en skrivelse den 10 februari 2005 (dnr 130 89781-05/111) gjort bedömningen, att för sådan skatt som fastställs efter omprövning eller överklagande och som har ursprunglig förfallodag före den 1 januari 2004 kan ett företrädaransvar göras gällande endast om den aktuella företrädaren före nyssnämnda datum hade kunnat göras ansvarig för skatten enligt de bestämmelser som då gällde. För detta krävs att den förfallodag som bestämts efter omprövningsbeslutet eller domstolens avgörande (faktiska förfallodagen) infallit före den 1 januari 2004. Företrädaransvar kan således, enligt Skatteverkets uppfattning, inte åläggas beträffande sådana skattefordringar som har en ursprunglig förfallodag före den 1 januari 2004 och faktisk förfallodag den 1 januari 2004 eller senare.

1.3.3 Övergångsvis om punktsskatt och tull

Genom lagen (2002:400) om ändring i SBL infogades punktsskatterna i skattekontosystemet. Lagen (1984:151) om punktsskatter och prisregleringsavgifter, LPP, upphörde då att gälla. LPP skall dock fortfarande tillämpas på förhållanden som hänför sig till tid före den 1 januari 2003.

Hänvisningen till SBL i 5 kap. 17 § i den upphävda LPP avser numera även 12 kap. 6 b och 7 a–7 e §§, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2, 14 och 15 § SBL, se övergångsbestämmelserna punkt 2 a (SFS 2003:747).

När LPP fortfarande ska tillämpas enligt ovan har företrädaren rätt att överklaga den grundläggande skattefordran, se punkt 2 b i övergångsbestämmelserna. Vad som sägs i 8 kap. LPP om skattskyldig ska då gälla även för företrädaren när denne har talerätt. Om den juridiska personens överklagande kommit in för sent och förseningen beror på att beskattningsmyndigheten

lämnat felaktig besvärshänvisning, ska överklagandet inte avvisas enligt 8 kap. 3 § LPP. Detta innebär, om företräddaren har talerätt, att inte heller företräddarens överklagande kan avvisas om en försening beror på en felaktig besvärshänvisning till den juridiska personen.

Tullagen har ändrats så att den hänvisar till 12 kap. 6, 6 b, 7–7 e §§, 12 § första stycket och 13 §, 21 kap. 3 § andra stycket samt 22 kap. 2 och 14 §§ SBL och det har införts en särskild bestämmelse om talerätt för företräddaren.

Problemen med den retroaktiva tillämpningen av SBL gäller också när hänvisningarna i LPP och tullagen ska tillämpas.

När det gäller avgifterna som fanns i LPP men som numera regleras i särskilda lagar, har hänvisningarna till 12 kap. SBL inte ändrats. Detta förefaller vara ett förbiseende av lagstiftaren. Hänvisningen till 12 kap. 6 § första stycket bör dock göra det möjligt att ålägga företrädaransvar även efter den 1 januari 2004. Då måste också särskilda skäl för befrielse beaktas även om hänvisning saknas. Bestämmelsen i nuvarande 7 § om länsrätt som behörig domstol täcks också in. Däremot finns inget lagstöd för beskattningsmyndigheterna (Vägverket, Naturvårdsverket, Radio- och TV-verket samt Tullverket) att göra överenskommelser om betalningsskyldigheten. Det finns inte heller talerätt för företräddaren mot avgiftsbesluten.

2 Närmare om de materiella bestämmelserna

2.1 Skatter m.m. som omfattas av företrädaransvar

Bestämmelserna om företrädaransvar i 12 kap. 6–7 e §§ SBL omfattar i princip samtliga skatter som kan förekomma på en juridisk persons skattekonto. Det finns även ett fåtal bestämmelser utanför skattekontosystemet som hänvisar till bestämmelser om företrädaransvar enligt SBL, se avsnitt 2.9.

2.1.1 Underlåtet skatteavdrag

12 kap. 6 § st 1 första meningen

Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § SBL jämte ränta. Detta innebär att vid underlåtet skatteavdrag kan i vissa fall tre olika personer bli betalnings-skyldiga för samma skattebelopp, nämligen den juridiska personen, betalningsmottagaren med stöd av 12 kap. 1 § andra stycket SBL samt den juridiska personens företrädare.

2.1.2 Underlåtenhet i övrigt att betala skatt

12 kap. 6 § st 1 andra meningen

Om företrädaren för en juridisk person i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt SBL, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

Avdragen skatt, arbetsgivaravgift, mervärdesskatt

Vad gäller avdragen skatt (källskatt), arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt att betala, fanns före SBL:s införande motsvarande bestämmelser i 77a § UBL, 15 § USAL respektive 16 kap. 17 § första stycket ML.

Inkomstskatt

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

Punktskatt	Skattekontosystemet har utvidgats den 1 januari 2003 till att omfatta även punktskatter. Vilka punktskatter som omfattas räknas upp i 1 kap. 1 § andra stycket punkterna 1–14 SBL. Företrädaransvar för punktskatt har dock gällt även tidigare med stöd av en hänvisning i LPP, se vidare avsnitt 2.9.
Särskild sjukförsäkringsavgift	En lag (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift har införts den 1 januari 2005. Beslut fattas av försäkringskassan. Betalning och återbetalning sker på skattekontot. Möjligheten att föra talan om företrädaransvar grundas på bestämmelsen i 1 kap. 4 § första stycket SBL, där det anges att vad som sägs i SBL om skatt också gäller för avgift, prop. 2004/05:21 s. 52 och 105.
Skattetillägg, förseningsavgift, ränta och kontrollavgift	Enligt 1 kap. 4 § SBL gäller vad som sägs i SBL om skatt även skattetillägg, förseningsavgift, ränta och kontrollavgift. Betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL omfattar därför även skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift. Med kontrollavgift avses kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL samt kontrollavgift enligt lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknads-handel m.m. Att betalningsansvaret omfattar ränta framgår redan av 12 kap. 6 § SBL.

2.1.3 Överskjutande ingående mervärdesskatt

12 kap. 6 a §	<p>Beträffande skyldigheten att betala tillbaka för mycket tillgodoräknad överskjutande ingående mervärdesskatt finns en särskild bestämmelse om företrädaransvar i 12 kap. 6 a § SBL. Om företrädarkaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädarkaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta.</p> <p>Bestämmelsen tillkom därför att den tidigare ansvarsbestäm-melsen för underlåten betalning av mervärdesskatt i 48 a § i 1968 års ML, i dess lydelse före den 1 januari 1994, inte ansågs omfatta underlåtenhet att betala sådana belopp som tidigare, på grund av felaktiga uppgifter från företrädarkaren, återbetalats eller på annat sätt tillgodoförts den skattskyldige som överskjutande ingående mervärdesskatt, prop. 1993/94:50 s. 291. Ett sådant belopp att återbetala ansågs inte vara skatt.</p> <p>Numera anges i 1 kap. 4 § andra stycket punkt 2 SBL att ett belopp som betalas tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut ska betalas in igen till Skatteverket är att likställa med skatt. Att beloppet ska likställas med skatt enligt SBL kan dock enligt Skatteverkets uppfattning inte läggas till grund för en tillämpning av 12 kap. 6 § SBL på</p>
----------------------	---

det återkrävda beloppet, se avsnitt 2.1.4 angående återkrav av felaktigt återbetald punktskatt.

Oriktig uppgift

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

Vad som här sägs i propositionen bör förstås så att företrädaransvar blir aktuellt inte bara när återbetalning gjorts till den juridiska personen, utan även när beloppet använts för kvittning eller avräkning mot restförda skulder.

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

Eftersom förutsättningarna för betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 a § SBL skiljer sig från förutsättningarna i 12 kap. 6 § SBL måste det kunna anges hur ett obetalt belopp fördelar sig mellan olika ansvarsgrunder, dvs. vad som är hänförligt till 6 § resp. 6 a §. Detta görs med hjälp av likafördelningsmetoden i 16 kap. 11 § SBL. Om denna metod, se avsnitt 3.10.

2.1.4 Återkrav av felaktigt återbetald punktskatt

I vissa fall återbetalas punktskatt efter ansökan. Beslut om återbetalning kan omprövas och beloppet återkrävas. Beträffande företrädaransvar saknas motsvarande specialbestämmelse som för överskjutande ingående mervärdesskatt. I en skrivelse den

26 Närmare om de materiella bestämmelserna, *kapitel 2*

11 april 2005, dnr 130 199721-05/111, har Skatteverket bedömt att det heller inte går att fastställa företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL för underlåten betalning av ett återkrav avseende felaktigt återbetald punktskatt. Om det återkrävda beloppet är obetalt kan således företrädaransvar inte göras gällande för beloppet. Se även avsnitt 2.1.3.

2.2 Förfallodag

2.2.1 Allmänt

Eftersom företrädaransvaret är ett betalningsansvar för skatt som den juridiska personen inte har betalat är det av avgörande betydelse när skatten skulle ha betalats. Normalt ska inbetalning av skatt som redovisas i en skattedeklaration finnas på Skatteverkets särskilda konto senast samma dag som deklarationen ska vara inlämnad, ursprunglig förfallodag. Om felaktiga uppgifter lämnats i en skattedeklaration eller uppgifter utelämnats kan Skatteverket efter utredning genom omprövningsbeslut komma att fastställa de riktiga beloppen. Motsvarande gäller om skattedeklaration inte lämnats. I beslutet anges ett datum när belopp enligt beslutet ska betalas, förfallodag efter beslut. Betalningsskyldigheten är fr.o.m. den 1 januari 2004 knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. För beskattningsbeslut som avser flera redovisningsperioder och för slutlig skatt gäller särskilda bestämmelser om ursprunglig förfallodag. Vad som sägs om skattedeklaration gäller även punktskattedeklaration.

Ursprunglig förfallodag

När det gäller skatter som inte kan hänföras till en ursprunglig förfallodag enligt bestämmelserna i 12 kap. 6 § SBL andra och tredje stycket gäller den dag som anges som förfallodag i beslutet.

Särskilda bestämmelser gäller även för underlåtet skatteavdrag och felaktigt redovisad överskjutande mervärdesskatt.

Flera förfallodagar samma period

En särskild fråga gäller de skattskyldiga som har förfallodagar vid flera tillfällen i månaden. Byte av företrädare kan ha gjorts mellan förfallodagarna. Det kan också ha inträffat något som inverkar på bedömningen av förutsättningarna för företrädaransvar, t.ex. att bolaget har försatts i konkurs. I dessa fall måste tas ställning till hur stor del av det obetalda beloppet som hänförs sig till respektive förfallodag. Detta bör göras med tillämpning av likafördelningsmetoden, prop. 1996/97:100 s. 440. Om denna metod, se avsnitt 3.10.

2.2.2 Skatt att betala enligt skatte- och punkt-skattedeklaration

Vid översynen av bestämmelserna om företrädaransvar infördes den 1 januari 2004 det nuvarande andra stycket i 12 kap. 6 § SBL. Regeln var avsedd att vara ett förtydligande av gällande rätt, prop. 2002/03:128 s. 51. Företrädaransvaret är numera knutet till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. Med den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats avses den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. SBL och anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL, se vidare kapitel 3 om skattekontot. Betydelsen av NJA 2004 s. 299 för tolkningen av övergångsbestämmelserna har berörts ovan under avsnitt 1.3.2.

Vid underlåtet skatteavdrag fastställs den juridiska personens betalningsskyldighet genom omprövningsbeslut enligt 11 kap. 19 §. I dessa fall får som ursprunglig förfallodag anses den tidpunkt då skatten skulle ha betalats, om den rätteligen hade dragits av, se även avsnitt 3.2.7.

Ändring hänförd till sista redovisningsperioden

Beskattningsbeslut fattas normalt för varje redovisningsperiod för sig, 11 kap. 2 § SBL. Skatteverket får, när det gäller skatter som ska redovisas i en skattedeklaration, hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod till en enda redovisningsperiod, 11 kap. 2 § andra stycket SBL. För denna situation finns en speciell bestämmelse som reglerar till vilken tidpunkt företrädaransvaret ska knytas, 12 kap. 6 § tredje stycket första meningen SBL. Bestämmelsen är till sin ordalydelse något oklar. Skatteverket har i en skrivelse den 8 april 2005, dnr 130 199715-05/111, bedömt dels att bestämmelsen är tillämplig inte bara vid ändring av ett omprövningsbeslut utan också när Skatteverket har ändrat flera grundbeslut och hänfört skatter för flera redovisningsperioder till en enda period, dels att företrädaransvaret är knutet till den förfallodag som skulle ha gällt om skatterna skulle ha redovisats i den redovisningsperiod som skatterna har hänförs till.

2.2.3 Slutlig skatt

Beträffande slutlig skatt tillämpas enligt 12 kap. 6 § tredje stycket SBL den förfallodag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket SBL, vilket är den förfallodag som infaller närmast efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen. För de fall ytterligare skatt att betala har fastställts i ett omprövningsbeslut, ska ansvarsbedömningen alltså göras i förhållande till den ursprungliga förfallodagen för den slutliga

skatten. Bestämmelsen infördes den 1 januari 2004 i samband med översynen av reglerna om företrädaransvar och bör tillämpas på slutlig skatt med förfallodag efter den 1 januari 2004, dvs. i praktiken fr.o.m. taxeringsår 2003, se även avsnitt 1.3.2.

Om något grundläggande beslut om årlig taxering inte har fattats får taxering ske genom omprövning. Även om det inte skett någon taxering får det således anses föreligga ett grundläggande beslut, som ska ha fattats senast den 30 november taxeringsåret, se avsnitt 3.2.3. Den ursprungliga förfallodagen för den slutliga skatten infaller senast den 12 mars året efter taxeringsåret, om inte taxering skett på grund av avsaknad av deklaration eller uppgifter om den skattskyldige.

2.2.4 Relevant ansvarstidpunkt vid omprövningsbeslut

I 12 kap. 6 § SBL framgår numera uttryckligen att företrädaransvaret, förutom i vissa angivna fall, ska knytas till den ursprungliga förfallodagen. Enligt lagens ordalydelse kan betalningsskyldighet endast åläggas den som var företrädare för den juridiska personen vid den ursprungliga förfallodagen

Skatteverket har i en skrivelse den 3 november 2004, dnr 130-610682-04/111, bedömt, att om den juridiska personen bytt företrädare mellan den ursprungliga förfallodagen och omprövningsbeslutets förfallodag kan den nya företrädaren inte göras ansvarig för den ytterligare skatt som ska betalas till följd av omprövningsbeslutet.

2.2.5 Skatter m.m. som inte har företrädaransvar knutet till ursprunglig förfallodag

Tull och punkt-skatt/avgift utanför SBL

För tull och sådana punktskatter eller avgifter som inte omfattas av SBL har vad som anges i 12 kap. 6 § andra och tredje styckena ingen relevans. Bestämmelserna om ursprunglig förfallodag kan endast tillämpas på skatter vars redovisning och betalning regleras i 10 och 16 kap. SBL.

Förfallodagen för punktskatt/avgift utanför SBL och för tull framgår av respektive beslut. Ett medgivet anstånd kan dock ha medfört en ny förfallodag.

Skattetillägg och förseningsavgift

Om Skatteverket fattat beslut om påförande av skattetillägg och förseningsavgift ska dessa normalt ha betalats den förfallodag som inträffar 30 dagar efter beslutet, 16 kap. 6 § andra stycket SBL. För ett skattetillägg som avser slutlig skatt kan förfallodagen infalla upp till 90 dagar efter beslutet. Prövningen av förutsättningarna för betalningsskyldighet för skattetillägget är knuten till förfallodagen enligt beslutet och inte till den ursprungliga förfallodag som är aktuell för den skatt som tillägget grundar sig

på. Eftersom en ansökan om anstånd alltid ska medges om ett skattetillägg överklagas är det inte ovanligt att ny förfallodag bestäms.

Kontrollavgift

Kontrollavgift ska betalas den förfallodag som inträffar 30 dagar efter beslutet om avgiften. Förfallodagen framgår av beslutet.

**Debiterad
preliminär skatt**

F- och SA skatt betalas med i förväg bestämda belopp på angivna förfallodagar enligt beslut om debitering, se vidare avsnitt 3.2.1.

**Särskild sjuk-
försäkringsavgift**

Avgift enligt lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift ska ha betalats på den förfallodag som infaller närmast efter 30 dagar från beslutsdagen

2.2.6 Betydelsen av betalningsanstånd

Den juridiska personen kan få anstånd med betalning av en skatt eller avgift enligt 17 kap. SBL. Betalningsanståndet innebär en tillfällig betalningsbefrielse men påverkar i sig inte skattefordringens bestånd. Vilken verkan ett betalningsanstånd har för bedömningen av företrädaransvaret anges inte i ansvarsbestämmelserna i 12 kap. SBL. Frågan har heller inte behandlats närmare i lagförarbetena. I prop. 2002/03:128 s. 37 finns, i samband med en redogörelse för vad som gäller innan den grundläggande skattefrågan prövats, ett uttalande om att företrädaransvar inte kan göras gällande om den juridiska personen har anstånd med betalning. Dock berörs inte under vilka förutsättningar ett sådant hinder uppkommer och om det är bestående eller endast har tillfällig verkan, i avvaktan på skattefrågans slutliga prövning.

I en skrivelse den 5 april 2005 (dnr 130 191142-05/111) har Skatteverket gjort följande ställningstaganden.

**Anståndsbeslut
senast på den
relevanta
förfallodagen**

Betalningsanstånd för en viss skatt eller avgift, som medges senast på den förfallodag som anges i 12 kap. 6 § andra och tredje stycket skattebetalningslagen (1997:483, SBL), förhindrar att företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL inträder under anståndstiden. I dessa fall har någon underlåten betalning av skatte- eller avgiftsbeloppet inte förekommit från företrädarens sida.

Skatteverket anser i dessa fall att företrädaransvaret i stället ska knytas till förfallodagen vid anståndstidens utgång. Att 12 kap. 6 § andra stycket endast hänvisar till 10 och 16 kap. SBL och inte till 17 kap. kan förklaras av att detta stycke syftar till att klargöra vad som ska gälla när det finns flera förfallodagar för en viss skatt eller avgift. När det beträffande skatt som fastställts efter omprövning eller överklagande finns både en ursprunglig

förfallodag och en senare faktisk förfallodag klargörs således att det är omständigheterna vid den ursprungliga förfallodagen som är relevanta för bedömningen av ansvarsfrågan. En hänvisning till anståndsbestämmelserna i 17 kap. är då också obehövlig. Finns det vid bedömningen av företrädaransvaret endast en förfallodag att beakta är förhållandet ett annat. Har skyldighet att betala vid denna förfallodag aldrig förelegat till följd av att betalningsanstånd meddelats bör frågan om personligt ansvar på grund av underlåten betalning i stället knytas till den senare förfallodag som bestämts genom betalningsanståndet.

Anståndsbeslut efter den relevanta förfallodagen

Finns det inget beslut om anstånd senast på den ursprungliga förfallodagen inträder i princip ett personligt ansvar för företrädarna, förutsatt att de inte före ansvarstidpunkten vidtar andra ansvarshindrande åtgärder enligt vad som anges i avsnitt 2.5.6.

Ett betalningsanstånd som medges efter den förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet medför i princip ingen befrielse från ansvaret. Har de omständigheter som grundar ett företrädaransvar inträffat och beviljas den juridiska personen senare anstånd med att betala skatten är det Skatteverkets uppfattning att det personliga betalningsansvaret kvarstår.

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

Ansökan före den relevanta förfallodagen

Har anstånd sökts före den enligt 12 kap. 6 § SBL relevanta ansvarstidpunkten kan detta, beroende på omständigheterna, eventuellt innebära att underlåtenheten att betala på förfallodagen inte kan läggas företrädaren till last som uppsåt eller grov oaktsamhet. Om anståndsansökan avslås måste dock alltid betalning ske omgående för att företrädaransvar inte ska inträda, alternativt ansvarshindrande åtgärder i övrigt vidtas enligt vad som anges i avsnitt 2.5.6.

Bevisvärde beträffande det subjektiva rekvisitet

Att ett betalningsanstånd som meddelas efter den ursprungliga förfallodagen i princip inte befriar från företrädaransvar behöver inte betyda att ett sådant anstånd helt saknar betydelse i företrädaransvarsfrågan. Antag att skatten fastställts i efterhand genom omprövning, att överklagande skett och att betalningsanstånd medgetts enligt 17 kap. 2 § första stycket punkt 2 SBL på grund av att det är tveksamt om den juridiska personen kommer att bli skyldig att betala skatten. Även om skatten skulle komma att kvarstå efter överprövningen kan det, beroende på omständigheterna, vara svårt att hävda att under-

låtenheten att betala på den ursprungliga förfallodagen enligt 12 kap. 6 § SBL respektive lämnandet av oriktig uppgift enligt 12 kap. 6 a § SBL skett uppsåtligen eller av grov oaktsamhet.

2.3 Företrädaransvaret är accessoriskt

2.3.1 Allmänt

Företrädaransvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. En fordran mot företräddaren är alltså beroende av huvudfordringens bestånd. Om huvudfordringen bortfaller eller sätts ner minskar företräddarens ansvar i motsvarande mån, prop. 2002/03:128 s. 37. Undantag härifrån kan dock gälla enligt lag. I preskriptionshänseende föreligger således inget fullständigt accessoriskt förhållande mellan huvudfordringen och företrädaransvarsfordringen, se kapitel 8.

2.3.2 Särskilt om ackord

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

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

I handläggningshänseende gäller att frågan om företrädaransvar alltid ska beaktas i samband med en ackordsframställning från en juridisk person. Om staten vid ett offentligt ackord gör gällande ett fortsatt företrädaransvar ska detta klargöras senast vid ackordsförhandlingen.

2.4 Juridisk person och företrädare för juridisk person

2.4.1 Allmänt

Objektivt rekvisit

Av väsentlig betydelse är att precisera vilka juridiska personer som avses i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL, och vem/vilka som i sin egenskap av företrädare för den juridiska personen kan göras betalningsansvarig. Någon legaldefinition av begreppet företrädare i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL finns inte. En sådan övervägdes prop. 2002/03:128 s. 24 men regeringen ansåg att det fanns risk för att det skulle kunna leda till antingen en utvidgning eller en inskränkning av tillämpningsområdet. Vem eller vilka som i egenskap av företrädare kan göras betalningsansvariga får bedömas med ledning av rättspraxis. Frågan om vem som är företrädare ska bedömas utifrån objektivt konstaterbara omständigheter.

2.4.2 Legala företrädare för aktiebolag

Aktiebolag Styrelse, VD

Enligt 8 kap. 29 och 30 §§ ABL är aktiebolagets styrelse och verkställande direktör legala ställföreträdare för bolaget. Såväl VD som den som är ordinarie ledamot av en bolagsstyrelse kan således bli föremål för personligt betalningsansvar för aktiebolagets obetalda skatter och avgifter. Normalt utkrävs betalningsskyldighet av den eller de styrelseledamöter eller VD, som äger aktier i företaget och som har ett bestämmande inflytande över bolagets verksamhet, se NJA 1971 s. 296, särskilt s. 304 m. Avvikelser i detta avseende kan medföra hel eller delvis befrielse, NJA 1975 s. 480 och NJA 1973 s. 544.

Även om ett styrelseuppdrag är av mer formell natur, har HD i NJA 1974 s. 297 konstaterat att en styrelseledamot inte kan fritas sig från skyldigheten att fullgöra de förpliktelser som följer av uppdraget. Jfr 8 kap. 3 § fjärde stycket ABL där det numera uttryckligen sägs att styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet inte kan överlätas på annan. Bestämmelsen innebär att styrelsen inte genom delegation, utfärdande av fullmakter eller på annat sätt kan avbördas sig det yttersta ansvaret för bolagets organisation och förvaltning eller skyldigheten att sörja för en betryggande kontroll av bolagets bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållande, prop. 2000/01:150 s. 82.

Suppleant

Den som är styrelsesuppleant kan i denna egenskap endast göras ansvarig om han inträder i styrelsearbetet, se NJA 1985 s. 439.

Likvidator

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

**Konkurs-
förvaltare**

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

**Betydande
intresse**

2.4.3 Faktisk företrädare

Utöver legala företrädare kan det finnas andra personer som rent faktiskt ska anses som företrädare för en juridisk person. Även den som utan att vara legal företrädare faktiskt har hand om ledningen eller förvaltningen av den juridiska personen är att anse som företrädare. Avgörande är om företrädaren har betydande intresse och bestämmande inflytande över den juridiska personen. T.ex. innebär aktie/andelsinnehav – eget eller närståendes – normalt att det finns intresse. Om innehavet ska anses betydande beror på vilket inflytande innehavet ger, och om det också finns andra ekonomiska intressen av att verksamheten fortsätter.

**Bestämmande
inflytande**

Bestämmande inflytande kan föreligga med stöd av fullmakter som ger rätt att förfoga över bolagets medel. Den som har satt en bulvan eller målvakt i sitt ställe för att inte synas utåt har naturligtvis också bestämmande inflytande. Sedan 2002 finns en straffbestämmelse i 19 kap. 1 § ABL för den som uppsåtligt medverkar till ett beslut att utse en styrelseledamot, en styrelse-suppleant, VD eller vice VD om åtgärden är ägnad att dölja vem eller vilka som utövar eller har utövat den faktiska ledningen av bolaget.

**Ekonomiska
föreningar**

2.4.4 Legala företrädare i övrigt

Ekonomiska föreningar regleras i lag (SFS 1987:667) om ekonomiska föreningar. Bostadsrättsföreningar som utgör en specialreglerad form av ekonomiska föreningar, regleras i bostadsrättslagen (SFS 1991:614). En ekonomisk förening ska ha till syfte att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar.

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

Stiftelser

Stiftelser regleras i stiftelselagen (1994:1220). En stiftelse uppkommer när en förmögenhetsmassa avskiljts för bestämt

ändamål och denna tagits om hand av någon som åtagit sig förvalta den i enlighet med stiftelseförordandet. Stiftelseurkunden ska vara skriftlig och undertecknad. När dessa formkrav uppfyllts är stiftelsen en juridisk person.

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

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

Ideella föreningar

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

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

Om ändamålet för den ideella föreningen är att tillgodose medlemmarnas ekonomiska intressen genom att bedriva ekonomisk verksamhet är det troligen fråga om en oregistrerad ekonomisk förening. I en ideell förening måste det även finnas möjlighet för andra än vissa bestämda personer (fysiska eller juridiska) att bli medlemmar. Om föreningen är helt sluten till bestämda medlemmar kan det troligen i stället vara fråga om ett enkelt bolag. Denna totala slutenhet får inte förväxlas med att föreningen kan vara sluten på så sätt att den som vill bli medlem måste godkännas av styrelsen eller medlemsmötet. I detta senare fall anses inte föreningen vara öppen enligt reglerna i 7 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229) men det är ändå en ideell förening.

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

kännedom om den ekonomiska ställningen.

Dödsbo

Dödsbo är en självständig juridisk person i och med dödsfallet. Skattemässigt behandlas dock dödsboet som självständigt skattesubjekt först året efter dödsåret.

Ett dödsbo ansvarar för skatt som skulle ha betalats av den avlidne eller dödsboet, 12 kap. 9 § SBL.

Eftersom samtliga dödsbodelägare tillsammans företräder dödsboet är de var och en att betrakta som företrädare.

Finns bouppteckningsman förordnad är det denne som ensam äger företräda dödsboet och delägarna kan således inte bli personligt ansvariga för boets skatteskulder. Ibland kan någon av delägarna ha erhållit fullmakt från övriga delägare att ensam sköta dödsboets ekonomi och i dessa fall bör i första hand fullmaktshavaren anses vara företrädare för boet och göras betalningsansvarig.

Handelsbolag

Bolagsmännen i ett handelsbolag, dvs. delägarna, svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, 2 kap. 20 § handelsbolagslagen. Bolagsmännen åläggs normalt solidarisk betalningsskyldighet med tillämpning av 12 kap. 8 a § SBL.

Detta hindrar inte att betalningsskyldighet också kan åläggas företrädare för handelsbolaget enligt bestämmelserna i 12 kap. 6 § SBL.

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

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

36 Närmare om de materiella bestämmelserna, *kapitel 2*

Kommanditbolag	Komplementären är legal ställföreträdare i ett kommanditbolag. Är komplementären juridisk person är det ställföreträdaren för denna som är ställföreträdare för kommanditbolaget. En kommanditdelägare är inte behörig att företräda kommanditbolaget. Detta hindrar dock inte att han ges fullmakt eller registreras som prokurist.
Enkelt bolag	Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan inte ha egna tillgångar och skulder. Det finns inga regler om solidariskt ansvar för delägare i enkelt bolag.
Övrigt	<p><i>Representant för utländsk företagare</i> har fullmakt att företräda företag i Sverige vad gäller redovisning och andra frågor kring mervärdesskatten. Betalningsansvaret för utebliven skatt åligger dock den utländska företagaren och företrädaransvar kan i princip åläggas dess företrädare. Även den svenska representanten kan bli personligt betalningsansvarig om denne haft bestämmanderätt över skattebetalningarna (NJA 1998 s. 44, RIC 3/98).</p> <p><i>Europabolag.</i> Europabolag regleras i EG:s förordning (EG) nr 2157/2001 om stadga för europabolag (SE-förordningen) och lag 2004:575 om europabolag, prop. 2003/04:98. Ett europabolag ska vara en juridisk person med säte inom EU och ha ett aktiekapital på minst 120 000 euro. Bolagsverket ska föra ett särskilt register över europabolag med säte i Sverige. För dessa gäller i princip de svenska aktiebolagsreglerna samt de svenska skatte- och insolvensreglerna. Företrädare kan åläggas företrädaransvar.</p> <p>Företagsformen <i>europaisk ekonomisk intressegruppering (EEIG)</i> syftar till att förverkliga den inre marknaden genom att underlätta för fysiska personer, bolag och andra rättsliga enheter att kunna samarbeta över gränserna. Den grundas på rådets förordning (EEG) nr 213/85 och kompletteras av lagen (1994:1927). En gruppering har stora likheter med ett svenskt handelsbolag. Medlemmarna har ett tvingande obegränsat solidariskt ansvar för grupperingens skulder. Betalningsansvaret för grupperingens skatteskulder måste göras gällande genom ansökan om betalningsföreläggande eller stämning vid allmän domstol, eftersom det inte finns någon bestämmelse som motsvarar 12 kap. 8 a § SBL.</p>

2.5 Uppsåt eller grov oaktsamhet

2.5.1 Subjektivt rekvisit

Företrädaren ska uppsåtligt eller av grov oaktsamhet ha underlåtit att betala skatt enligt SBL för att kunna åläggas betalningsskyldighet. Bedömningen av de subjektiva rekvisiten ska göras

med utgångspunkt från förhållandena vid den ursprungliga förfallodagen.

Beträffande fordringar som grundar sig på underlåtet skatteavdrag krävs att företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag. I en skrivelse den 8 december 2004, dnr 130 711556-04/111, har Skatteverket bedömt att företrädaransvar för underlåtet skatteavdrag kräver att den aktuella företrädaren dels kan göras ansvarig för underlåtenheten att innehålla skatten, dels att företrädaren var ansvarig för inbetalning av den juridiska personens skatt vid den tidpunkt då skatten skulle ha betalats, om skatteavdrag rätteligen hade gjorts.

När företrädaren har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, bör de subjektiva rekvisiten knyta an till lämnandet av den oriktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet, prop. 1993/94:50 s. 292.

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

2.5.2 Underlåten betalning

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

Anledning att räkna med att skatten skulle betalas i rätt tid

Om företrädaren däremot haft anledning att räkna med att skatten skulle kunna betalas i rätt tid har uppsåt eller grov oaktsamhet inte ansetts föreligga. Se NJA 1976 b 29 (annan person än företrädaren förskingrat medel avsedda för skatteinbetalning) och NJA 1977 s. 711 (välgrundade förväntningar om banklån). HD har också ansett att företrädaren inte förfarit grovt oaktsamt om fråga varit om rena förbiseenden, NJA 1960 s 238 och NJA 1971 b 27. Ursäktlighet föreligger dock endast om företrädaren vidtar åtgärder i samtliga borgenärers intressen, så fort han får kännedom om de omständigheter som förhindrat betalning och inser att betalningen inte kan fullgöras.

Vetskap om att skatten inte kan betalas

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

Graden av inflytande

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

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

Skälig anledning att underlåta att betala skatten

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

De ursäktliga omständigheterna ska föreligga på förfalldagen. Att anstånd medges i efterhand på grund av betalningssvårigheter eller att KFM medger en avbetalningsplan påverkar inte bedömningen av vad som förevarit i samband med förfalldagen.

2.5.3 Underlåtet skatteavdrag

Svarta löner

Sedan F-skattesystemet infördes har risken för en uppdragsgivare att missbedöma skyldigheten att göra skatteavdrag

minskat. När en juridisk person betalat ut lön eller ersättning utan att göra föreskrivet skatteavdrag och betalningsskyldighet har påförts, torde företrädaren oftast ha handlat med uppsåt, dvs. arbetsgivaren och den anställde har avtalat om svarta löner. Han kan då också dömas för brott mot 6 § skattebrottslagen (1971:69). Även grov oaktsamhet kan föranleda straff. Bedömningen av vad som är uppsåt eller grov oaktsamhet kan således ske utifrån straffrättsliga principer.

**Svårbedömd
skattefråga**

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

2.5.4 Oredovisad skatt

**Svårbedömd
skattefråga**

Har företrädaren medvetet lämnat oriktiga uppgifter i den juridiska personens deklaration så att skatten blivit för låg eller har han underlåtit att deklarerat, så har han också haft uppsåt att inte betala skatten på den ursprungliga förfallodagen.

Företrädaren kan tänkas invända att det inte i efterhand kan krävas av honom att han på den ursprungliga förfallodagen redovisade och betalade skatten. Endast om anledningen till den uteblivna redovisningen är att det verkligen var en objektivt sett svårbedömd skattefråga kan denna invändning beaktas. I så fall bör detta ha framkommit genom att anstånd medgetts i avvaktan på omprövning eller överklagande eller genom att skattetillägg inte har påförts. Under sådana förhållanden torde det normalt inte föreligga grov oaktsamhet. Motsvarande gäller för svårbedömda frågor i en självdeklaration.

Det kan föreligga särskilda omständigheter vid deklarations-tillfället som gör att underlåtenheten att lämna riktiga uppgifter inte kan bedömas som grovt oaktsamt. Det kan ha funnits subjektiva grunder för en felaktig värdering av tillgångar eller skulder. Okunnighet om innehållet i en rättsregel eller om dess existens kan inte annat än i undantagsfall frita företrädaren från ansvar.

Otillräckliga personliga kvalifikationer i det enskilda fallet bör inte tillmätas någon större betydelse, jämför kraven på bolagets styrelse i 8 kap. 3 § ABL. Om således skatten, beroende på slarv

eller på att företrädaren inte tillräckligt noga satt sig in i skattereglerna, har redovisats felaktigt och till följd av detta inte inbetalts, bör betalningsskyldighet kunna åläggas.

Flera företrädare

Finns flera företrädare med bestämmande inflytande vid tidpunkten för den ursprungliga förfallodagen får varje företrädares handlande eller underlåtenhet bedömas utifrån det uppdrag och det ansvar han har haft. Har den juridiska personen bedrivit verksamhet utan att överhuvudtaget redovisa skatt bör samtliga företrädare kunna åläggas ansvar. Det har ålegat dem att kontrollera att skatt redovisades. Om den juridiska personen hade betalningssvårigheter eller missköts på annat sätt redan vid den ursprungliga förfallodagen finns det anledning att ställa särskilda krav på kontroll från företrädarnas sida.

Gäller det en enstaka oriktig uppgift i en deklaration från en juridisk person med välordnad administration, torde andra företrädare än den som upprättat deklarationen kunna bli betalningsskyldiga endast om det faktiskt framgår av styrelseprotokoll eller på annat sätt att de varit medvetna om att deklarationen skulle kunna vara felaktig.

2.5.5 Överskjutande ingående mervärdesskatt

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

Utrymmet för hel eller delvis befrielse bör enligt angivna förarbeten vara starkt begränsat. En begäran om återbetalning av skatt är nämligen en aktiv handling. Detsamma gäller den skattskyldiges reducering vid redovisningen av utgående mervärdesskatt med ingående skatt. Det finns därför anledning att ställa mycket höga krav på företrädaren att se till att de uppgifter som lämnats är korrekta. Har företrädaren exempelvis kunnat förfoga över en kvittning eller återbetalning, och även gjort det, som riskkapital i verksamheten eller för egen del, bör det i princip vara uteslutet att begränsa det personliga ansvaret. Även uppgiftens beskaffenhet är av intresse. Den oriktiga uppgiften i sig kan framstå som ursäktlig om exempelvis rättsläget är oklart eller redovisningsfrågan är svårbedömd eller ovanlig. I dessa fall får det emellertid krävas att det i samband med en begäran om återbetalning eller motsvarande lämnas sådana upplysningar att Skatteverket uppmärksammas på den aktuella frågeställ-

ningen. Har trots sådana kompletterande uppgifter skatt tillgodoförts den skattskyldige kan det finnas grund för befrielse från den personliga betalningsskyldigheten. Detsamma bör gälla om den skattskyldige avser att rätta en oriktig uppgift och återredovisa det felaktigt tillgodoförda beloppet men oförutsedda omständigheter omöjliggör en fullständig rättelse.

2.5.6 Avvecklingsåtgärder

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

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

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

Konkurs

Det vanligaste fallet är att den juridiska personen försatts i konkurs senast på förfallodagen, alternativt att en ansökan härom ingetts av den juridiska personen senast samma dag. Det är alltså tillräckligt att åtgärderna vidtas senast samma dag som förfallodagen.

Företagsrekonstruktion

Ansökan om/inledande av företagsrekonstruktion enligt lag (1996:764) om företagsrekonstruktion får ses som en verksam åtgärd i nu aktuellt hänseende. Det är tillräckligt att företrädaren ger in ansökan om företagsrekonstruktion senast på förfalldagen. Vidare måste reglerna om betalning av skulder m.m. i en pågående företagsrekonstruktion följas. De skatter som uppkommit efter ansökan om företagsrekonstruktion ska betalas på förfalldagarna. Sker inte detta anses inte verkamma åtgärder ha vidtagits och företrädaransvar kan åläggas för samtliga obetalda belopp.

Betalningsinställelse

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

Liksom vid företagsrekonstruktion ska löpande skatter redovisas och betalas. En betalningsinställelse ger inte skydd mot den juridiska personens borgenärer. Tvärtom utgör betalningsinställelsen presumtion för konkurs enligt 2 kap. 8 § konkurslagen (1987:672). En borgenär kan när som helst inge en konkurs-

**Skattebetalning
under
rekonstruktion
eller betalnings-
inställelse**

ansökan. Det avgörande för frågan om företrädarens ansvarsfrihet är vilka åtgärder som vidtagits efter betalningsinställelsen. En betalningsinställelse kan följas av en ansökan om företagsrekonstruktion, ett förslag till underhandsackord eller en konkursansökan, vilka alla kan vara verksamma åtgärder.

En ansökan om företagsrekonstruktion eller en betalningsinställelse gör uteblivna betalningar på kommande förfallodagar ursäktliga under förutsättning att skulderna har uppkommit före ansökan om företagsrekonstruktion eller före betalningsinställelsen. Skulder som har förfallit till betalning tidigare påverkas inte. Om ansökan eller betalningsinställelsen sker t.ex. den 1 mars för en juridisk person med ett beskattningsunderlag till mervärdesskatt på mellan en miljon och 40 miljoner kronor kan betalningsskyldighet inte åläggas för underlåten betalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för februari med förfalldag 12 mars, av mervärdesskatt för januari med förfalldag 12 mars, av mervärdesskatt för februari med förfalldag 12 april och av inkomstskatt avseende föregående års taxering med förfalldag 12 mars.

Skuld avseende avdragen skatt och arbetsgivaravgifter anses uppkommen vid löneutbetalningen, mervärdesskatt och punktskatt vartefter transaktionerna utförs, skuld avseende slutlig skatt vartefter transaktionerna utförs eller vid inkomstarets utgång och F- och SA-skatteskulder på förfalldagen. Skuld avseende skattetillägg får anses uppkommen vid tidpunkten för det oriktiga eller underlåtna uppgiftslämnandet. Vid ansökan om företagsrekonstruktion eller betalningsinställelse kan av praktiska skäl accepteras att mervärdesskatt och F-/SA-skatt proportioneras utifrån antalet dagar före och efter åtgärden.

2.6 Befrielse helt eller delvis

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

I och med återinförandet av de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet avses återigen med ”särskilda skäl” vad som gällde före skattebetalningens tillkomst och som fått sitt närmare innehåll i rättspraxis. Det är svårt att avgöra hur gränserna har dragits mellan omständigheter som gör att grov oaktsamhet inte anses föreligga och befrielsegrunder. Resonemangen glider in i varandra när det gäller frågor om inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget samt sjukdom, ålder m.m. Beträffande tidigare praxis kan nämnas t.ex. NJA 1971 s. 296 I–III, 1972 s. 205, 1973 s. 544 och 1975 s. 480 där HD har prövat frågor om inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget samt

**Överskjutande
ingående mervärdesskatt/
befrielse**

sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse. Företrädaren har som tidigare att visa att särskilda skäl för befrielse föreligger. Genom officialprincipen har å andra sidan myndigheterna blivit ålagda en utredningsskyldighet. Hur långt denna sträcker sig får avgöras i varje ärende för sig.

En utförlig genomgång av rättspraxis finns i kapitel 9. Jfr även avsnitt 2.5.

I fråga om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 a § SBL bör utrymmet för hel eller delvis befrielse vara starkt begränsat, se ovan avsnitt 2.5.5.

2.7 Utlandsförhållanden

2.7.1 Utländsk företrädare

I bestämmelserna om företrädaransvar i SBL finns inga begränsningar beträffande företrädarens nationalitet eller hemvist. Företrädaransvar kan göras gällande även gentemot en företrädare som inte är bosatt i Sverige. Forum för talan om företrädaransvar är inte heller avhängigt av företrädarens hemvist utan bestäms av var den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran. Möjligheterna att verkställa en dom på betalningsskyldighet enligt SBL varierar dock beroende på i vilket land företrädaren är bosatt (se nedan avsnitt 2.7.3).

2.7.2 Utländsk juridisk person

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

HD gjorde i NJA 1998 s. 44 bedömningen att styrelseledamoten i ett danskt bolag kunde bli solidariskt betalningsskyldig för den svenska mervärdesskatt som bolaget inte betalat. HD fann att den juridiska personens nationalitet saknade betydelse när det gällde arbetsgivare som inte betalat innehållen skatt. Detsamma fick anses gälla obetald mervärdesskatt.

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

2.7.3 Verkställighet utomlands av fordran på företrädaransvar

I lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (LÖHS) anges de grundförutsättningar som måste föreligga för att en svensk myndighet ska få begära handräckning för exempelvis indrivning i främmande stat. I den mån överenskommelse föreligger mellan Sverige och främmande stat får enligt 14 § LÖHS den behöriga myndigheten i Sverige begära biträde i den främmande staten med handräckning i ett skatteärende. I 18 § LÖHS anges vidare att hemställen får avse indrivning inte bara hos den skattskyldige utan även hos arbetsgivare eller annan som är betalningsskyldig enligt svensk lagstiftning. I förarbetena till LÖHS (prop 1989/90:14 s. 114) anges att genom denna formulering även indrivning avseende betalningsskyldighet för skatter, m.m. mot en företrädare för en juridisk person är möjlig.

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

Dessutom omfattas Sverige, liksom övriga EU-stater, av EG:s/EU:s indrivningsdirektiv. Direktiven har införlivats med svensk lagstiftning genom 1 § lagen (1969:200) om uttagande av utländsk tull, annan skatt, avgift eller pålaga (LUT). Direktiven i senaste lydelse ligger som bilagor till LUT. I 2 § LUT hänvisas till LÖHS beträffande förfarandet. Även EG:s/EU:s indrivningsdirektiv omfattar företrädaransvar. De fordringar som kan drivas in i en annan EU-stat är bl a import- och exporttullar, mervärdesskatt, punktskatter på tobaksvaror, alkohol, alkoholhaltiga drycker och mineraloljor, skatter på inkomst, räntor, administrativa påföljder och böter, samt kostnader som härrör från angivna fordringar, med undantag för straffrättsliga sanktioner. Företrädaransvar beträffande arbetsgivaravgifter omfattas inte av indrivningsdirektiven. Eftersom de svenska skattetilläggen betraktas som straff i Europakonventionens mening (se SOU 2001:25 Skattetillägg, m.m.,

s. 23), har RSV den 11 juni 2002 (MEX-notis) bedömt att undantaget för straffrättsliga sanktioner i EU:s indrivningsdirektiv är tillämpligt på de svenska skattetilläggen. Inte heller företrädaransvar för skattetillägg kan således skickas för indrivning till andra EU-stater. Det är osäkert om företrädaransvar för avdragen skatt kan drivas in med stöd av indrivningsdirektiven. Möjligen kan den preliminära skatt som den juridiska personen gör avdrag för vid löneutbetalning och som utgör den anställdes preliminära inkomstskatt falla in under ”skatter på inkomst”. Rättsläget är dock för närvarande oklart.

2.8 Regressrätt

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

Regressrätten enligt 12 kap. 12 § gäller inte i förhållande till andra företrädare som ålagts betalningsskyldighet för samma belopp.

2.9 Punktskatter och avgifter utanför skattekontot samt tull

2.9.1 Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP)

Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) är upphävd genom SFS 2002:400 som trätt i kraft den 1 januari 2003. Från och med detta datum regleras i stället förfarandet för punktskatter i SBL. Reglerna om företrädaransvar för dessa skatter följer således numera direkt av SBL. Enligt övergångsbestämmelserna till SFS 2002:400 skall dock den upphävda lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter fortfarande tillämpas i fråga om redovisningsperioder som börjar före den 1 januari 2003, och skattepliktiga händelser som inte skall hänföras till någon redovisningsperiod och som inträffat före den 1 januari 2003.

5 kap. 17 § LPP

I 5 kap. 17 § i den upphävda LPP stadgas företrädaransvar för punktskatter och vissa avgifter m.m. Hänvisning görs till

46 Närmare om de materiella bestämmelserna, *kapitel 2*

bestämmelserna i 12 kap. SBL. Genom övergångsbestämmelserna till ändringarna i SBL år 2004 (SFS 2003:747) har hänvisningarna ändrats till de numera gällande bestämmelserna i SBL.

Omfattning

I 1 kap. 1 § i den upphävda LPP anges vilka skatter och avgifter som lagen omfattar; bl.a. reklamskatt, alkoholskatt, tobaksskatt, och energiskatt. Enligt 1 kap. 4 § LPP skall bestämmelserna om skatt med visst undantag gälla också för ränta, dröjsmålsavgift, skattetillägg och förseningsavgift. Betalningsskyldigheten för företrädare gäller därför i förekommande fall även dessa avgifter m.m.

Uppbörd

I 5 kap. 1 § LPP redogörs för när betalning av skatten skall göras. Om betalning inte erläggs i rätt tid utgår dröjsmålsavgift. Bestämmelser om ränta finns i 5 kap. 12–15 §§. Har den skattskyldige lämnat oriktig uppgift påförs skattetillägg enligt bestämmelserna i 7 kap. Bestämmelser om förseningsavgift finns i 7 kap.

Reglerna om företrädaransvar enligt den upphävda LPP är alltså uppbyggda på samma sätt som motsvarande regler i SBL. Vad som sägs om företrädaransvar enligt SBL gäller därför i tillämpliga delar även företrädaransvar enligt LPP.

2.9.2 Bilskrotningslagen

15 e § bilskrotningslagen

I de skatter som angavs i 1 § första stycket 1 LPP ingick även vissa avgifter, varav avgift enligt bilskrotningslagen (1975:343) är en. Vid upphävandet av LPP och infogandet av punktskatterna i skattekontosystemet togs skrotningsavgiften inte med. I stället infördes förfaranderegler för skrotningsavgiften i bilskrotningslagen. Vad gäller företrädaransvaret infördes en särskild bestämmelse i 15 d § (numera 15 e §) bilskrotningslagen, med hänvisning till 12 kap. 6 § 1, 2 och 4 styckena, 7 §, 12 § 1 stycket och 13 § SBL, dvs. samma hänvisning som tidigare fanns i 5 kap. 17 § i den upphävda LPP.

Vägverket är beskattningsmyndighet (avgiftsmyndighet) i fråga om skrotningsavgift.

När företrädaransvarsreglerna i SBL ändrades den 1 januari 2004 gjordes ingen följdändring i bilskrotningslagen. Den nuvarande hänvisningen till reglerna i SBL är inte längre adekvat och borde ändras, på sätt skett i tullagen (se nedan avsnitt 2.9.4). Bestämmelsen om företrädaransvar bör dock fortfarande kunna tillämpas med hänvisningen till 12 kap. 1 § SBL som grund. Överenskommelse kan dock inte ingås och det finns ingen talerätt för företrädaren mot avgiftsbeslutet, se också avsnitt 1.3.3.

2.9.3 Övriga avgifter med bestämmelser som hänvisar till SBL

19 § lagen om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider

I samband med upphävandet av LPP intogs hänvisningar till 12 kap. 6 § första, andra och fjärde styckena, 7 §, 12 § första stycket och 13 § SBL (i dess lydelse före den 1 januari 2004) också i

- 19 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion,
- 10 § lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område, samt i
- 4 kap. 8 a § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja produkter.

**10 § lagen om koncessionsavgift
4 kap. 8 a § lagen om punktskattekontroll**

Beskattningsmyndigheter är:

- Naturvårdsverket i fråga om miljöavgift
- Radio- och TV-verket i fråga om koncessionsavgift
- Tullverket i fråga om skatt och transporttillägg vid punktskattekontroll

I likhet med vad som gäller i fråga om bilskrottningslagen gjordes ingen ändring i de nu aktuella lagarna när företrädaransvarsreglerna i SBL ändrades den 1 januari 2004. Även här är således hänvisningarna till SBL föråldrade och borde ändras. Som angetts ovan bör det dock fortfarande vara möjligt att få företrädaransvar fastställt.

2.9.4 Tullagen

5 kap. 24 § tullagen

I 5 kap. 24 § tullagen finns bestämmelser om företrädaransvar för tull. Där sägs att i fråga om betalningsskyldighet för företrädare för en gäldenär som är juridisk person och som inte har betalat in tull i rätt tid och på rätt sätt gäller 12 kap. 6, 6b, 7–7 e §§, 12 § 1 st. och 13 §, SBL. Med tull menas också sådan mervärdeskatt och punktskatt som ska betalas till Tullverket.

2.9.5 Uppbörd av tull och avgifter

I tullagen och i de olika avgiftslagarna anges hur debitering sker och vad som åligger den som ska betala tull eller avgifter samt inom vilken tid tull eller avgift ska erläggas. Respektive regelsystem avgör om förutsättningar föreligger för företrädaransvar. Tull ska t.ex. betalas till Tullverket inom tio dagar från den dag då gäldenären underrättas om kravet, om inte betalningsansökan beviljats. Det finns också bestämmelser om indrivning och återbetalning.

3 Skattekontot och SBL

3.1 Sammanfattning

Genom SBL infördes från och med inkomståret 1998 ett system där alla skattskyldiga har ett eget skattekonto, 3 kap. 5 § första stycket SBL. Skatteverket kan i undantagsfall bestämma att en person ska ha mer än ett skattekonto.

Avräkningskonto

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

Skatter på juridisk persons skattekonto

Alla skatter och avgifter som enligt 1 kap. 4 § första stycket SBL definieras som skatt kan bli föremål för företrädaransvar. Belopp som är likställda med skatt enligt 1 kap. 4 § andra stycket SBL får anses omfattas endast om det har angivits särskilt, se avsnitt 2.1.3.

Följande debiteringsposter, dvs. skatter att betala, kan förekomma på en juridisk persons skattekonto:

- Debiterad preliminär skatt i form av F-skatt eller särskild A-skatt
- Skatt som ska redovisas i skattedeklaration, dvs. avdragen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt
- Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag
- Inkomstskatt m.m. i form av slutlig skatt, fastställd vid den årliga taxeringen
- Punktskatter enligt punktskattedeklaration
- Punktskatter och mervärdesskatt som ska redovisas i särskild

- skattedeklaration
- Skattetillägg
- Förseningsavgift
- Kontrollavgift
- Arvs- och gåvoskatt (avser skatt före den 17 december 2004)
- Återbetalningskrav på grund av för högt redovisad över-
skjutande mervärdesskatt eller felaktigt återbetald punktskatt.
Beloppen är likställda med skatt enligt 1 kap. 4 andra stycket
SBL. Företrädaransvar kan inte åläggas beträffande återkrav
av felaktigt utbetald punktskatt. se avsnitt 2.1.4 och 3.2.9.
- Särskild sjukförsäkringsavgift fr.o.m. den 1 januari 2005.
Avgiften beslutas av Försäkringskassan men anses som skatt
efter att ha debiterats på skattekontot
- Kostnadsränta och korrigerad intäktsränta

Avstämning

Efter utgången av varje månad känner skattekontosystemet av vad som har hänt på kontot. En avstämning görs om det har skett en debitering eller kreditering, som avser något annat än inbetalning eller ränta. I samband med avstämningen beräknas och påförs intäkts- eller kostnadsränta för perioden. Om det fattats höjnings- sänkings- eller anståndsbeslut under perioden korrigeras tidigare ränteberäkningar. Avstämning görs minst en gång om året. Extra avstämmningar kan också förekomma.

För de flesta juridiska personer som bedriver verksamhet förekommer debitering och/eller skatteredovisning varje månad. Inbetalning till skattekontot ska göras med belopp som motsvarar den skattskyldiges eventuella ingående underskott från tidigare period, samtliga debiteringar med förfallodag under månaden och de skattebelopp som har redovisats i skattedeklaration, punkt-skattedeklaration eller särskild skattedeklaration jämte ränta.

Om den skattskyldige inte betalar samtliga belopp och det inte heller görs motsvarande krediteringar uppkommer ett underskott vid månadsavstämningen. Orsaken till underskottet kan således vara att en skatt med förfallodag under perioden inte har betalats och/eller att det finns ett ingående underskott.

I ett ingående underskott kan det finnas obetalda skatter med förfallodagar såväl under föregående period som under tidigare perioder.

Även om det varken har betalats in något belopp eller finns något belopp att få tillbaka, kan skattekontot krediteras. Det sker t.ex. när det har meddelats betalningsanstånd. Anståndsbeloppet blir då en pluspost på kontot, vilket kan komma att felaktigt tolkas som

att det gjorts en betalning. Det är inte ovanligt att ett skattekonto utjämnas eller att det blir överskott trots att det finns obetalda skatter. Det är först när ett underskott finns registrerat som det går att konstatera att den juridiska personen har en skuld som är obetald och det kan bli fråga om att utkräva företrädaransvar.

**Tidigare perioder
ändras inte**

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

**Kontoutdrag
och betalnings-
uppmaning**

Den skattskyldige får ett kontoutdrag efter varje avstämning och en betalningsuppmaning när det uppkommit ett underskott. Om underskottet uppgår till ett visst belopp bifogas ett meddelande till kontoutdraget. I detta står det att underskottet kommer att överlämnas för indrivning i samband med nästa månadsavstämning om inte både underskottet och periodens debiteringar betalas jämte ränta.

Indrivning

Hos KFM får varje underskott ett eget skuldnummer. Det överlämnade beloppet är en generell skattekontoskuld och ränta på denna. Någon bestående koppling mellan en viss restförd skuldpost och vissa underlåtna skattebetalningar finns inte. Om det uppkommer överskott på skattekontot förs det över till KFM för att sätta ned den totala restförda skatteskulden, varvid avräkning först sker mot den äldsta skatteskulden.

3.2 Poster som kan vara debiterade på skattekontot

Allmänt gäller att skatt att betala registreras på skattekontot på förfalldagen, 3 kap. 5 § tredje stycket SBL. Med skatt avses även avgifter och ränta.

3.2.1 Debiterad preliminär skatt

Betalning av F- och SA-skatt

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

Debitering

Debiteringen beslutas av Skatteverket antingen enligt schablon eller på grund av ingiven preliminärdeklaration eller andra tillgängliga uppgifter. Debiteringsbestämmelserna finns i 6 kap. SBL. Om det finns särskilda skäl kan debiteringen höjas eller påföras efter inkomstårets utgång. Beslut om detta måste fattas senast den 30 juni året efter inkomståret, 11 kap. 3 § SBL. Debiteringen kan sänkas efter ansökan om ändrad beräkning.

Nedsättning om den slutliga skatten är lägre

Den debiterade preliminära skatten kan ha varit för hög. Det framkommer vid den beräkning som görs av den slutliga skatten i samband med årsavstämningen. Om den preliminära skatten tillsammans med andra belopp som ska tillgodoräknas den skattskyldige överstiger den slutliga skatten jämte eventuella tillägg till denna, ska den debiterade preliminära skatten sättas ner med mellanskillnaden, 11 kap. 13 § SBL. Nedsättningsbeloppen krediteras skattekontot innan den årliga avstämningen sker, se avsnitt 3.2.3.

Det kan förekomma obetalda underskott där det ingår preliminär skatt som har satts ner därför att den slutliga skatten blev lägre. Företrädaransvar kan då inte komma ifråga för den del av underskotten som motsvarar det nedsatta beloppet. Den preliminära skatten var för högt debiterad och det går inte att ålägga betalningsskyldighet för skatt som inte skulle ha betalats. De på skattekontot krediterade nedsättningsbeloppen bör i första hand avräknas mot den preliminära skatt som är debiterad för januari, i andra hand mot den som är debiterad i december o.s.v. bakåt i tiden. Detta överensstämmer med hur krediteringen görs vid ändrad beräkning (jämkning) av den preliminära skatten.

Den slutliga skatten kan också sättas ner senare genom omprövning. Om nedsättningsbeloppet är högre än den debitering av slutlig skatt som gjordes på skattekontot vid årsavstämningen,

finns det skäl att kontrollera om det finns obetalda underskott där det ingår preliminär skatt. Om det finns sådana måste man bestämma vilka av underskotten som helt eller delvis ska anses vara betalda. Se även avsnitt 3.2.3.

3.2.2 Skatt som ska redovisas i skattedeklaration

Den som är registrerad som skattskyldig näringsidkare m.m. enligt 3 kap. 1 § SBL ska lämna skattedeklaration för varje redovisningsperiod. Detta gäller utan undantag för den som ska redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration. Den som endast ska redovisa avdragen skatt och arbetsgivaravgifter kan skriftligt anmäla till Skatteverket att det inte finns något att redovisa för viss period och behöver då inte lämna skattedeklaration för perioden, 10 kap. 13 § SBL.

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

I 10 kap. SBL anges vilka deklarationstidpunkter som gäller för olika kategorier skattskyldiga. Skatteverket kan under vissa förutsättningar medge anstånd med att lämna skattedeklaration, 10 kap. 24 § SBL.

Under 40 miljoner i beskattnings- underlag

Den som är skyldig att redovisa mervärdesskatt i skattedeklaration och inte har ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner kr för beskattningsåret, ska ha lämnat skattedeklaration den 12 i varje månad under tiden februari till januari. I augusti och januari är dock dagen den 17. Skattedeklarationen ska avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för föregående månad och mervärdesskatt för redovisningsperioden dessförinnan. Den skattedeklaration som ska vara ingiven den 12 februari ska alltså avse skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för januari och mervärdesskatt för december, 10 kap. 18 § SBL. Betalning ska ha inkommit på Skatteverkets konto samma dag, 6 kap. 4 § första stycket SBL.

Normalt redovisar den som har ett beskattningsunderlag som beräknas uppgå till högst en miljon kr mervärdesskatt i självdeklaration, 10 kap. 31 § SBL. Skatteverket kan besluta att även den som har ett beskattningsunderlag under en miljon ska redovisa mervärdesskatten i en skattedeklaration, 10 kap. 11 § SBL. Det förutsätter att den skattskyldige begär det eller att det

**Beskattnings-
underlag över
40 miljoner**

finns särskilda skäl.

Den som har ett beskattningsunderlag som exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas överstiga 40 miljoner kr ska ha lämnat skattedeclaration den 26 i varje månad under tiden februari till januari. I december är dagen dock den 27. Redovisningen ska avse skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt för föregående månad, 10 kap. 19 § SBL. En skattskyldig som har ett beskattningsunderlag som understiger 40 miljoner kr kan på begäran få redovisa och betala enligt bestämmelserna i 10 kap. 19 § SBL. Ett sådant beslut ska normalt gälla i minst tolv månader.

Betalning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter ska ha inkommit på Skatteverkets konto den 12, i januari dock den 17. Betalning av mervärdesskatt ska ha inkommit den 26, i december dock den 27. Bestämmelserna finns i 16 kap. 4 § andra stycket SBL.

Helårsredovisning

När det gäller skattskyldiga som inte är skyldiga att lämna självdeklaration samt handelsbolag kan Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår. En förutsättning är att beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 200 000 kr, 10 kap. 15 § SBL. Normalt krävs också att den skattskyldige inte ska redovisa avdragen skatt eller arbetsgivaravgifter. Helårsredovisning kan t.ex. bli aktuellt för konkursbo.

Deklaration ska lämnas senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperiodens utgång. I januari och augusti gäller dock den 17. Bestämmelserna finns i 10 kap. 22 a § SBL. Betalning ska ha inkommit samma dag enligt 16 kap. 4 § första stycket SBL.

**Enbart
arbetsgivar-
redovisning**

Den som inte ska redovisa mervärdesskatt eller ska redovisa sådan i självdeklaration ska ha lämnat skattedeclaration avseende föregående månads avdragna skatt och arbetsgivaravgifter den 12 i varje månad under tiden februari till januari. I augusti och januari är dagen dock den 17, enligt 10 kap. 22 § SBL. Beloppet ska finnas på Skatteverkets konto samma dag, 16 kap. 4 § första stycket SBL.

**Utländsk
arbetsgivare**

Om det finns särskilda skäl, kan en arbetsgivare som är bosatt utomlands eller är en utländsk juridisk person som saknar fast driftställe här i landet, få redovisa arbetsgivaravgifter på något annat sätt eller vid någon annan tidpunkt än som angetts ovan, 10 kap. 12 § SBL.

**Ursprunglig
förfallodag**

De ovan angivna datumen är de ursprungliga förfallodagar för avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt till vilka företrädaransvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL.

Om betalningsanstånd har medgetts senast på förfallodagen kan den för företrädaransvar relevanta ansvarstidpunkten ha flyttats fram, se avsnitt 2.2.6.

Beslut enligt deklARATION

Skattebelopp som har redovisats i en i rätt tid inlämnad skattedeclaration, anses fastställda genom beslut i enlighet med deklARATIONEN och debiteras skattekontot på respektive förfallodag, 11 kap. 16 § SBL.

Automatiska nollbeslut

Om det inte har kommit in någon skattedeclaration anses skatterna fastställda till noll kr genom s.k. automatiska beslut. Även skatteavdrag anses fastställda till noll kr genom automatiskt beslut. Dessa beslut syns inte i skattekontot men är grundbeslut som normalt endast kan ändras genom omprövning. Registreras en skattedeclaration innan Skatteverket har meddelat ett omprövningsbeslut anses de redovisade beloppen dock vara fastställda enligt skattedeclarationen, 11 kap. 18 § SBL. Förfallodagen är den ursprungliga förfallodagen då deklARATIONEN skulle vara inkommen.

Skönsbeskattning

Skatteverket kan ompröva nollbesluten utan att göra skatteutredningar. I första hand görs en skönsuppskattning på grundval av tillgängliga uppgifter. Saknas sådana får Skatteverket, om inte omständigheterna talar för något annat, bestämma skatten till det högsta av de belopp som har bestämts vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna. Överväganden framställs automatiskt och om svar inte inkommer fastställs även besluten genom automatisk databehandling, 28 § SBF. Det innebär att såväl avdragen skatt som underlåtna skatteavdrag kan skönsuppskattas och fastställas som skatt att betala, se även avsnitt 3.2.7. Omprövningsbesluten fattas tidigast i andra månaden efter den då deklARATIONEN skulle ha lämnats och debiteras kontot på den förfallodag (12 eller 26) som infaller 30 dagar efter beslutet. Den ursprungliga förfallodag till vilken företrädaransvaret är knutet är den dag då deklARATIONEN skulle ha lämnats.

Det är inte ovanligt att schablonbesluten senare nedsätts genom en ny omprövning. Nedsättningsbeloppen krediteras i så fall skattekontot på beslutsdagen, se avsnitt 3.3.4. Trots att skatten är undanröjd kan tidigare månaders underskott kvarstå oförändrade. En företrädare kan dock inte bli betalningsskyldig för skatteskulder som inte finns.

Omprövningsbeslut som avser flera redovisningsperioder

Beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig, 11 kap. 2 § SBL första stycket. Skatteverket får dock enligt andra stycket hänföra en ändring av ett beskattningsbeslut till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Detta gäller under förutsättning att beslutet avser mer än en redovisningsperiod och görs efter beskattningsårets utgång. En

ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen, 11 kap. 2 § andra stycket SBL. Till dessa bestämmelser har knutits en specialregel om företrädaransvar, se avsnitt 2.2.2.

3.2.3 Slutlig skatt

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

Årlig avstämning

Sedan den slutliga skatten har bestämts ska Skatteverket göra en avstämning av skattekontot.

Avdrag och tillägg till den slutliga skatten

Innan årsavstämning görs ska Skatteverket enligt 11 kap. 14 § SBL göra avdrag från och tillägg till den slutliga skatten. Avdrag görs för de preliminära skatter som har debiterats för inkomståret och eventuell avdragen skatt enligt kontrolluppgift. Då får man fram det som tidigare kallades kvarskatt. Tillägg görs för skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen.

Besked om den slutliga skatten

Besked om den slutliga skatten skickas till den skattskyldige senast 15 december taxeringsåret, 11 kap. 15 §. Då meddelas resultatet av beräkningen enligt 11 kap. 14 § andra stycket SBL, dvs. skatt att betala eller skatt att återfå.

På skattekontot görs en bruttoredovisning. Den slutliga skatten och avdrags- respektive tilläggsposterna anges var för sig. Det går således inte direkt att se i skattekontot vilka belopp som utgör ”kvarskatten”, dvs. slutlig skatt att betala.

Debitering på förfallodagen

Fr.o.m. 2004 års taxering registreras den slutliga skatten och avdrags- och tilläggsposterna på skattekontot på förfallodagen.

T.o.m. 2003 års taxering gjordes registrering på beslutsdagen. Under tiden fram till förfallodagen kunde det finnas ett underskott på skattekontot motsvarande den obetalda slutliga skatten inklusive avdrags- och tilläggsposter jämte ränta.

Betalning

Underskott av slutlig skatt enligt ett grundläggande beslut om slutlig skatt ska betalas senast den förfallodag som infaller efter det att 90 dagar har gått från beslutsdagen, 16 kap. 6 § första stycket SBL. Detta är denna tidpunkt till vilken företrädaransvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § tredje stycket SBL.

Senaste tidpunkt för ursprunglig förfallodag

Juridiska personers taxering ska beslutas senast den 30 november under taxeringsåret, 4 kap. 2 § taxeringslagen. Det grundläggande beslutet om den slutliga skatten fattas i samband med slutskatteuttaget. Tidpunkten för detta bestäms med hänsyn till att månadsavstämningen i december ska ske inom sådan tid att slutskattebeskedet kan finnas hos de skattskyldiga den

15 december. Det grundläggande beslutet om slutlig skatt fattas därför vid en sådan tidpunkt att förfallodagen för ett eventuellt underskott av slutlig skatt senast blir den 12 mars året efter taxeringsåret.

Skönstaxering

Vid skönstaxering krävs alltid utredning. Även om det inte har fattats något beslut om årlig taxering är det möjligt att skönstaxera genom ett omprövningsbeslut. Höjningsbeloppet debiteras skattekontot på den förfallodag som infaller 30 dagar efter beslutet. Är det fördelaktigare för den skattskyldige blir förfallodagen 90 dagar efter tidpunkten för det grundläggande beslutet.

Nedsättning

Om ett grundläggande beslut om slutlig skatt eller ett höjningsbeslut blir omprövat och skatten blir nedsatt ändras inte tidigare månaders underskott, se avsnitt 3.3.4. Det kan dock inte bli fråga om företräदारansvar om det inte finns en skatteskuld. Nedsättningen kan gälla såväl den slutliga skatten som debiterad preliminärskatt, se avsnitt 3.2.1.

3.2.4 Mervärdesskatt i självdeklaration

Upp till en miljon

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

Beslut om ändring av redovisningsperiod

Skatteverket kan besluta att mervärdesskatt som annars ska redovisas i en självdeklaration ska redovisas i en skattedeklaration. Sådana beslut kan fattas om den skattskyldige begär det eller om det finns särskilda skäl, 10 kap. 11 § SBL.

Ursprunglig förfallodag vid ändring i efterhand

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

3.2.5 Punktskatt som ska redovisas i punktskattedeklaration

Från och med den 1 januari 2003 är punktskatter inordnade i skattekontosystemet enligt uppräknings i 1 kap. 1 § andra stycket SBL. Vad som i SBL sägs om skattedekclarationer gäller, om

	<p>inget annat särskilt anges, även beträffande punktskattedeclarationer, 10 kap. 9 a § SBL. Samma redovisningstidpunkter gäller som för skattedeclaration, se avsnitt 3.2.2. Förfallodagen är den dag skatten ska ha redovisats, 16 kap. 4 § första stycket SBL.</p> <p>För en skattskyldig som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kronor för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden för punktskatten ska vara ett helt beskattningsår, 10 kap. 16 a § SBL.</p>
Ursprunglig förfallodag	<p>Redovisningstidpunkten är också den ursprungliga förfallodag till vilken företräदारansvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL.</p> <p>Inkommer deklARATION i rätt tid anses skatten fastställd i enlighet med deklARATIONEN.</p>
Automatiska nollbeslut	<p>Skatten fastställs genom ett automatiskt beslut till noll kr om det inte har kommit in någon punktskattedeklARATION, 11 kap. 18 § SBL. Med lagtextens ”skattedeklARATION” avses i detta sammanhang även punktskattedeklARATION.</p>
Skönsbeskattning enligt schablon	<p>I likhet med mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt kan punktskatt skönsbeskattas, se avsnitt 3.2.2.</p>
	<p>3.2.6 Punktskatt och mervärdesskatt som ska redovisas i särskild skattedeklARATION</p>
Redovisningstidpunkt	<p>Viss mervärdesskatt och vissa punktskatter ska redovisas i en särskild skattedeklARATION, 10 kap. 32–32 c §§ SBL. Det gäller skatter som inte har bestämda redovisningsperioder. Redovisningstidpunkten varierar för olika punktskatter, från senast vid den skattepliktiga händelsen upp till 35 dagar därefter.</p>
Betalning	<p>Förfallodagen är lika med redovisningsdagen, 16 kap. 4 § tredje stycket SBL.</p>
Ursprunglig förfallodag	<p>Det är denna tidpunkt som är den ursprungliga förfallodag till vilken företräदारansvaret är knutet enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL.</p>
	<p>3.2.7 Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag</p>
Automatiskt beslut	<p>Om en arbetsgivare inte inger skattedeklARATION eller utelämnar uppgift om skatteavdrag anses avdragen skatt fastställd till noll kr genom ett automatiskt beslut, 11 kap. 18 § SBL. Det anses också ha fattats beslut om att det inte föreligger betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag vid den tidpunkt då den avdragna skatten skulle ha betalats.</p>
Omprövningsbeslut	<p>När uppgifter inkommer som föranleder ändring, bestäms beloppet genom omprövningsbeslut. Saknas uppgifter kan det</p>

underlåtna skatteavdraget och därmed betalningsskyldigheten för arbetsgivaren bestämmas enligt schablon till det högsta av det belopp som har bestämts vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, 11 kap. 19 § SBL. Betalningsskyldighet för det underlåtna skatteavdraget får också åläggas arbetstagaren, så länge denne inte är taxerad för beloppet, 12 kap. 1 § andra stycket SBL.

**Ursprunglig
förfallodag**

Genom att det fattas ett automatiskt beslut skapas en ursprunglig förfallodag vid den tidpunkt då det underlåtna skatteavdraget skulle ha betalats om avdrag hade skett i rätt ordning. För att betalningsskyldighet för företräderen för arbetsgivaren ska komma ifråga ska denne dock ha varit ansvarig för såväl den underlåtna betalningen på förfallodagen som för underlåtenheten att göra skatteavdraget, se avsnitt 2.5.1.

**3.2.8 Betalningskrav avseende felaktigt redovisad
överskjutande ingående mervärdesskatt**

Redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt likställs med en inbetalning av skatt och krediteras skattekontot, se avsnitt 3.3.2 Om redovisningen visar sig vara felaktig ska det för högt tillgodoräknade beloppet återbetalas till Skatteverket. Beslut om detta fattas i ett omprövningsbeslut. Beloppet ska återbetalas den förfallodag som infaller 30 dagar efter omprövningsbeslutet, då också debiteringen görs på kontot.

Likställt med skatt

Det återkrävda beloppet är likställt med skatt enligt 1 kap. 4 § andra stycket SBL. En underlåten betalning av det återkrävda beloppet kan dock inte anses grunda företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL, se avsnitt 2.1.3. För återbetalningskrav avseende felaktigt redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt finns dock en särskild bestämmelse om företrädaransvar i 12 kap. 6 a § SBL.

**Förfallodag för
företrädaransvar**

Företrädaransvaret är enligt denna bestämmelse knutet till tidpunkten då de oriktiga uppgifterna ingavs, se avsnitt 2.1.3. Ett problem är dock att omprövningsbeslutet kan avse såväl återbetalning av felaktigt tillgodoräknat överskjutande belopp som mervärdesskatt att betala för samma period. I sådana fall blir det två olika grunder för företrädaransvaret, se avsnitt 3.3.2.

**3.2.9 Krav på återbetalning av felaktigt tillgodoförd
punktskatt**

Det kan förekomma att punktskatt återbetalas efter ansökan, se avsnitt 3.3.3. Om den skattskyldige har ett skattekonto, krediteras beloppet på kontot. Visar sig beslutet om återbetalning vara felaktigt, omprövas det och kontot debiteras beloppet den

förfallodag som infaller 30 dagar efter omprövningsbeslutet. Det finns emellertid inte någon särskild bestämmelse om betalningsskyldighet för punktskattebelopp som återkrävs. Därför går det inte att föra talan om företrädaransvar, se avsnitt 2.1.3 och 2.1.4.

3.2.10 Skattetillägg och förseningsavgift

Vad som sägs i SBL om skatt och skattskyldig gäller även skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta och den som är skyldig att betala skattetillägg, avgift eller ränta, 1 kap. 4 § SBL.

Förfallodag

Skattetillägg och förseningsavgift ska normalt vara betalda den förfallodag som inträffar 30 dagar efter beslutet. Fastställs de i samband med ett grundläggande beslut om slutlig skatt blir förfallodagen densamma som för den slutliga skatten, dvs. 90 dagar efter beslutet. Det är till denna förfallodag som företrädaransvaret enligt 12 kap. 6 § andra stycket SBL är knutet, se avsnitt 2.2.

3.2.11 Kontrollavgift

Förfallodag

Kontrollavgift påförs om inte köpare/upplåtare bevarar uppgifter om vem som sålt guld, respektive idkat torghandel. Skatteverket fattar beslut om kontrollavgift och den ska vara betald på den förfallodag som infaller 30 dagar efter beslutet.

Beslut och omprövning av Skatteverket

Skatteverket får besluta på det sätt och inom den tid som gäller för omprövning, 21 kap. 1 § andra stycket SBL.

3.2.12 Särskild sjukförsäkringsavgift

Försäkringskassan beslutar

Från och med den 1 januari 2005 ska arbetsgivare normalt betala en särskild sjukförsäkringsavgift när Försäkringskassan betalar hel sjukpenning till en arbetstagare. Försäkringskassan beslutar varje månad om avgiftsunderlaget, som bestäms med hänsyn bl.a. till bestämmelser om fribelopp och högkostnadsskydd. Avgiften är 15 % av avgiftsunderlaget. Försäkringskassan fastställer betalningsskyldigheten och bestämmer förfallodagen.

Förfallodagar

Enligt 16 kap. 7 b § SBL ska avgiften ha betalats senast den förfallodag som infaller närmast efter att trettio dagar har gått från beslutsdagen. Med förfallodag avses den 17 och 27 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader.

Ändring av Försäkringskassan

Försäkringskassan ska året efter avgiftsåret genom avstämning kontrollera om särskild sjukförsäkringsavgift har tagits ut med för högt eller för lågt belopp. Ett särskilt beslut om justering ska fattas senast den 30 juni året efter avgiftsåret. Om ett för högt

belopp har tagits ut ska mellanskillnaden krediteras arbetsgivarens skattekonto per den 1 januari året efter avgiftsåret. Om ett för lågt belopp har tagits ut ska det resterande beloppet debiteras arbetsgivarens skattekonto senast den förfallodag som infaller närmast efter att trettio dagar har gått från beslutsdagen, 11 § lagen om särskild sjukförsäkringsavgift.

Försäkringskassan får ompröva beslut om underlag och betalningsskyldighet om arbetsgivaren begär det eller det finns särskilda skäl.

**Anstånd av
Försäkringskassan**

Försäkringskassan får medge anstånd om det är tveksamt om arbetsgivaren kommer att bli skyldig att betala avgiften. Skatteverket fattar inget eget anståndsbeslut utan Försäkringskassans beslut om anstånd anses vara ett nytt beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § andra stycket punkt 4 SBL.

**Anstånd av
Skatteverket**

Anståndsbestämmelsen i 17 kap. 7 § SBL gäller även beträffande särskild sjukförsäkringsavgift. I dessa fall är det Skatteverket som fattar anståndsbeslut.

**Uppgifter till
skatteverket**

Försäkringskassan ska lämna uppgift till Skatteverket om den särskilda sjukförsäkringsavgiften och de övriga uppgifter som behövs för betalning och återbetalning av avgiften, 14 § lagen om särskild sjukförsäkringsavgift.

I 1 kap. 4 § första stycket punkt 1 SBL anges att vad som sägs i denna lag om skatt och skattskyldig även gäller avgift och avgiftsskyldig. Denna bestämmelse gör det möjligt att ålägga företrädaransvar. Den förfallodag företrädaransvaret är knutet till är den förfallodag som anges i Försäkringskassans beslut.

3.2.13 Ränta

Hur kostnadsränta beräknas framgår av avsnitt 3.4.

3.2.14 Omprövning och efterbeskattning

Hos Skatteverket kan frågan om företrädaransvar aktualiseras i samband med att skattebelopp fastställs genom omprövning. När talan har väckts om företrädaransvar har företrädaren numera möjlighet att som part begära omprövning eller överklaga det skattebeslut som ligger till grund för betalningsskyldigheten, se avsnitt 5.6.2. Bestämmelserna om omprövning och överklagande är i huvudsak lika för alla slags skatter och avgifter.

**Omprövning av
Skatteverket**

Om det finns förutsättningar för efterbeskattning, dvs. om den skattskyldige har lämnat oriktiga uppgifter eller om det saknas deklaration när det skulle ha lämnats en sådan, kan Skatteverket normalt fatta beslut inom sex år efter utgången av beskatt-

ningsåret. När det gäller slutlig skatt är tiden fem år efter taxeringsårets utgång.

Inom två år från beskattningsårets utgång respektive ett år från taxeringsårets utgång får Skatteverket ompröva till den skattskyldiges nackdel oavsett omständigheterna.

Omprövning/överklagande av skattskyldig

Den skattskyldige kan begära omprövning/överklaga skattebeslut om mervärdesskatt m.m. senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Efter sjätte året måste den skattskyldige göra sannolikt att det gått mindre än två månader sedan han fått kännedom om beslutet eller betalningskravet. Beskattningsår för arbetsgivaravgifter och avdragen skatt är lika med kalenderår. För mervärdesskatt och punktskatt kan brutet räkenskapsår medföra att beskattningsåret slutar tidigare eller senare än kalenderår.

Den slutliga skatten grundas på olika skattebeslut som kan omprövas eller överklagas före utgången av det femte året efter taxeringsåret eller inom två månader efter att den skattskyldige fått del av beslutet eller betalningskravet.

Skattetillägg

Den skattskyldige kan begära omprövning/överklaga ett beslut om skattetillägg senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut respektive fem år efter taxeringsårets utgång. Ett skattetillägg får även omprövas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte vunnit laga kraft. Har den skattskyldige överklagat skattetillägget eller skattebeslutet som skattetillägget grundas på medges alltid en ansökan om anstånd med betalning av skattetillägget, till dess frågan om skattetillägget har prövats av länsrätt, 17 kap. 2 a § SBL. Det grundas på att artikel 6 i Europakonventionen är tillämplig på handläggningen av beslut om skattetillägg och indrivningen av skattetilläggsbelopp.

Särskild sjukförsäkringsavgift

Beslut om särskild sjukförsäkringsavgift beslutas och får omprövas av Försäkringskassan inom två år från avgiftsårets utgång. En ändring som är till nackdel för arbetsgivaren får därefter endast beslutas om beslutet blivit uppenbart oriktigt av skrivfel eller förbiseende eller det krävs en följdändring på grund av en ändring för en annan period.

En arbetsgivare får begära omprövning eller överklaga senast sjätte året efter utgången av avgiftsåret eller inom två månader sedan han fått del av beslutet eller betalningskrav.

3.2.15 Omprövningsbeslut som avser höjning av skatt

Enligt 16 kap. 6 § andra stycket SBL ska skatt som har bestämts genom omprövningsbeslut normalt ha betalats senast den

förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Denna förfallodag grundar inget företrädaransvar när det gäller slutlig skatt eller sådana skatter som har en ursprunglig förfallodag enligt vad som anges i 10 och 16 kap. SBL. Den företrädare som underlåter att betala skatt i enlighet med omprövningsbeslutet kan inte bli personligt betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 § SBL om han inte var företrädare på den ursprungliga förfallodagen, se avsnitt 2.2.

En förutsättning för att kunna utkräva ansvar av den som var företrädare vid den ursprungliga förfallodagen är att det finns ett obetalt underskott på skattekontot som täcker den ytterligare skatten enligt omprövningsbeslutet. Det är först då som det går att konstatera att skatten är obetald.

Ett sådant underskott behöver dock enligt Skatteverkets uppfattning inte ha uppkommit vid månadsavstämningen direkt efter förfallodagen enligt omprövningsbeslutet. Har det under samma period som skatten förföll till betalning registrerats ett sänkingsbeslut eller anståndsbeslut som avser obetald skatt med förfallodag under annan period, kan kontot ha utjämnats utan att det har skett någon betalning. Påståendet om att skatten är obetald måste då underbyggas genom hänvisning till andra obetalda underskott, med förklaring om att krediteringen av annat än inbetalningar medfört att det obetalda beloppet hänförs till ett underskott för annan period, jämför avsnitt 3.8.

Om det i ett underskott ingår belopp som är hänförliga till beslut om höjning av skatt eller sänkning av återbetalning krävs det alltid en särskild utredning för att konstatera till vilken förfallodag skatterna är knutna och mot vem betalningskrav ska riktas.

3.3 Poster som kan krediteras på skattekontot

Kreditering sker på skattekontot

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

Särskild KFM-kolumn

Inbetalningar till KFM för skatter som debiterats enligt SBL krediteras på skattekontot. Även om ett underskott lämnats för indrivning står det nämligen kvar på skattekontot för ränteberäkning och kreditering med indrivna belopp, se prop. 1996/97:110 s. 329 och 349. De underskott som överlämnats för indrivning överförs i skattekontot till en särskild KFM-kolumn. Vid denna överföring sker en kreditering i grundkolumnen (Skatteverksskolumnen) och en debitering i KFM-kolumnen. Vid en inbetalning till KFM görs en kreditering i KFM-kolumnen. Hos KFM hanteras varje överfört underskott som ett eget utsökningsmål, se vidare avsnitt 3.7.

Vad som i detta avsnitt sägs om inbetalningar och krediteringar berör inte KFM-kolumnen.

Ingen avräkningsordning

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

Alla krediteringar behandlas lika

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

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

3.3.1 Inbetalning

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

Fasta förfallodagar

I SBL anges fasta förfallodagar då inbetalning av olika skatter ska finnas på Skatteverkets konto, 16 kap. 4–8 §§ SBL. Förfallodagarna är normalt den 12 (den 17 i januari och augusti) och den 26 i respektive månad. En närmare redogörelse för tidpunkterna finns i avsnitt 3.2.

**Egna
inbetalningar**

En skattskyldig kan betala in obegränsade belopp för att möta framtida skatteskulder. För att belopp inte ska återbetalas kan det krävas en spärr, se avsnitt 3.5.

3.3.2 Överskjutande ingående mervärdesskatt

**Likställs med
betalning**

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

**Utbetalning av
återbetalningsbart
belopp**

Den skattskyldige har i princip rätt att få sitt eventuella överskott på skattekontot utbetalat så snart en överskjutande ingående mervärdesskatt har redovisats i en skattedeclaration.

Enligt 3 kap. 6 § andra stycket SBL kan en skattskyldig begära att få en extra avstämning av skattekontot. En redovisning av överskjutande ingående mervärdesskatt anses som en sådan begäran. När beloppet krediteras på skattekontot sker det en extra avstämning. Visar avstämningen att det finns ett utbetalningsbart överskott, utbetalas ett belopp motsvarande den överskjutande ingående skatten, 18 kap. 2 § SBL. Överskottet är utbetalningsbart om det inte finns en begäran om spärr av den skattskyldige eller något som ger Skatteverket anledning att spärra beloppet. Det kan t.ex. finnas skäl att utreda om mervärdesskatten är riktigt redovisad, se avsnitt 3.5. Redovisning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter för föregående och tidigare månader ska också ha lämnats i skattedeclaration och dessa skatter ska ha räknats av, 18 kap. 4 § SBL.

**Omprövning av
återbetalat belopp**

En redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt kan ändras genom ett omprövningsbeslut. Blir det ytterligare överskjutande ingående mervärdesskatt krediteras höjningsbeloppet på skattekontot på beslutsdagen. Blir det överskjutande beloppet sänkt eller blir det mervärdesskatt att betala debiteras beloppet på skattekontot. Det debiterade beloppet ska betalas den förfallodag som infaller 30 dagar efter omprövningsbeslutet. Denna förfallodag grundar dock inget företrädaransvar.

Ett problem är att debiteringen kan avse såväl återbetalning av överskjutande ingående mervärdesskatt som mervärdesskatt att betala. Företrädaransvaret grundas då på två olika bestämmelser. Om den juridiska personen inte återbetalar det tidigare felaktigt tillgodoräknade överskjutande beloppet kan den företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat oriktiga uppgifter i skattedeclarationen bli betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 a § SBL, se avsnitt 2.1.3 och 3.2.8. Betalas inte den genom omprövning bestämda mervärdesskatten gäller 12 kap. 6 § SBL och den som var företrädare på den ursprungliga förfallodagen kan göras ansvarig.

3.3.3 Återbetalning av punktskatt

Bestämmelser om återbetalning av punktskatt finns i flera olika punktskatteförfattningar. För att punktskatt ska kunna återbetalas krävs en ansökan. Återbetalning fastställs i beskattningsbeslut och krediteras på den skattskyldiges skattekonto. Därmed har det gjorts en inbetalning på skattekontot. Gäller det en utländsk juridisk person utan skattekonto sker dock en särskild utbetalning till denne.

Om det inte finns skäl att spärra överskottet på skattekontot, sker utbetalning av ett belopp motsvarande den krediterade punktskatten vid månadsavstämningen, 18 kap. 2 § SBL.

Om återbetalningen visar sig vara felaktig och beslutet omprövas ska beloppet återbetalas senast den förfalldag som infaller 30 dagar efter omprövningsbeslutet och då görs debiteringen på kontot. Det saknas särskilda bestämmelser om företrädaransvar motsvarande 12 kap. 6 a § SBL, se avsnitt 2.1.4. och 3.2.9.

3.3.4 Omprövningsbeslut om sänkning av skatt

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

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

Ett nedsättningsbeslut utjämnar skattekontot vid avstämningen efter att beslutet registreras på kontot. Det innebär att det hanteras på samma sätt som betalning av periodens debiteringar och av eventuellt ingående underskott. Detta sker även om det ursprungligen debiterade beloppet ingår i ett tidigare underskott som är obetalt. Nedsättningsbeslutet kan också skapa ett överskott på kontot. Detta överskott kan överföras till KFM för att nedsätta äldsta restförda skattekontounderskott, se vidare under avsnitt 3.8.

3.3.5 Anstånd med betalning av skatt

Ett beslut om anstånd med betalning behandlas på samma sätt som en betalning till skattekontot. Det belopp som anstånd har

**Krediteras på
beslutsdagen**

**Ingen ändring av
den ursprungliga
debiteringen**

**Likställs med
inbetalning**

medgetts med krediteras kontot den dag beslut om anstånd fattats.

Om förfallodagen för det debiterade beloppet infaller inom samma månad som anståndsbeslutet krediteras, möter anståndsbeslutet debiteringen och saldot blir utjämnat. Sker anstånds-krediteringen en eller flera månader före skattens förfallodag kan krediteringen under mellantiden komma att möta innevarande perioders debiteringar eller skapa överskott. Den del av överskottet som motsvarar det belopp som kommer att förfalla till betalning spärras dock mot utbetalning. Registreras anståndsbeslutet efter den månad då skatten förföll till betalning kvarstår det ursprungliga underskottet oförändrat, trots att anstånd har medgetts. Krediteringen avräknas mot innevarande periods debiteringar och mot eventuellt ingående underskott på skattekontot. Anståndsbeslutet kan också medföra att det blir ett överskott på skattekontot vid nästa avstämning. Detta överskott överförs till KFM för att i första hand nedsätta det äldsta restförda skattekontounderskottet, om det inte spärras för kommande betalning av annan skatt. Nedsättningen hos KFM kan avse ett annat underskott än det vari skatten med anstånd ingår. Se vidare under avsnitt 3.8.

Hur anståndsbeslut påverkar möjligheterna att föra talan om företrädaransvar framgår av avsnitt 2.2.6.

3.4 Räkna

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

3.4.1 Ränteberäkning

Varje månads- avstämning

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

Ändrad ränteberäkning

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

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

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

3.4.2 Intäktsränta

Ränteberäkningsdag En inbetalning ränteberäknas från och med dagen efter den dag då den skattskyldiges betalning bokförts på Skatteverkets särskilda konto för skatteinbetalningar eller ett belopp annars tillgodoräknas, till den dag då beloppet används för betalning av skatt eller betalas tillbaka.

Räntesats Intäktsräntan beräknas efter en räntesats som motsvarar 45 % av basräntan och tillgodoförs genom att läggas till skattekontots saldo varje månad som det sker avstämning, 19 kap. 14 § SBL.

Slutlig skatt På ett överskott, som återbetalas efter det att den slutliga skatten har bestämts och justerats med avdrags- och tilläggsposter, ska intäktsränta beräknas från den 13 februari taxeringsåret.

Överskjutande ingående mervärdesskatt För överskjutande ingående mervärdesskatt som har redovisats i skattedeklaration beräknas ränta från och med dagen efter den dag då skatten ska anses vara betald enligt 16 kap. 7 § SBL.

3.4.3 Kostnadsränta

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

Kostnadsränta tas ut i tre nivåer. Den låga kostnadsräntan är lika med basräntan. Mellanräntan är 125 % av basräntan och den höga kostnadsräntan är basräntan plus 15 procentenheter.

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

beräknas från 13 februari taxeringsåret, 19 kap. 5 § SBL.

Låg kostnadsränta påförs på belopp som omfattats av anstånd, 19 kap. 6 § SBL.

Har skatten fastställts genom omprövningsbeslut eller domstols dom påförs också låg kostnadsränta beräknad från dagen efter den ursprungliga förfallodagen. När det gäller slutlig skatt beräknas räntan från den 13 februari taxeringsåret. En företrädare som inte betalar ett belopp för vilket han har ålagts betalningsskyldighet ska betala låg kostnadsränta.

Har skatten bestämts i ett beslut om skönsbeskattning i avsaknad av redovisning påförs hög kostnadsränta, trots att beskattning sker i ett omprövningsbeslut, 19 kap. 7 § andra stycket SBL. Så blir fallet också när skattedeklarationer kommer in i efterhand för ett tidigare inte skatteregistrerat företag. Skatten fastställs då i ett grundbeslut, se Skatteverkets skrivelse den 31 mars 2005, dnr 130 185994-05/111. Eftersom skatten skulle ha betalats på den ursprungliga förfallodagen räknas hög kostnadsränta från denna tidpunkt.

Den höga kostnadsräntan används mellan förfallodagen och överlämnandet för indrivning, dock endast om underskottet överstiger 10 000 kr, 19 kap. 8 § SBL.

**Underskott upp
till 10 000 kr**

För att man inte ska tvingas att fördela ett underskott på olika skatter behandlas ett underskott, som inte överstiger 10 000 kr på ett och samma sätt oberoende av hur det uppkommit. På ett sådant underskott beräknas alltid den låga kostnadsräntan 19 kap. 10 § andra stycket SBL.

**Kostnadsränta vid
indrivning**

På skatt som har lämnats till KFM för indrivning beräknas kostnadsränta efter en räntesats som motsvarar basräntan (låg kostnadsränta) från och med dagen efter den dag då beslutet om skatten registrerades i utskökningsregistret, 19 kap. 9 § SBL.

Om ett underskott har lämnats för indrivning ska KFM även driva in räntan på beloppet, 20 kap. 6 § SBL. Som framgått tidigare kapitaliseras räntan i samband med varje månadsavstämning. Indrivningsuppdraget till KFM innefattar således även dessa kapitaliserade räntor. KFM beräknar räntan för tid efter det att underskottet lämnats för indrivning. Räntan beräknas även av SKM i skattekontot. På så sätt har både SKM och KFM uppgift om aktuell skuld avseende restfört belopp. Den ränta som löpande redovisas i KFM:s utsköknings- och indrivningsdatabas är upplupen ännu inte debiterad ränta.

3.5 Spärrar på skattekontot

Egen spärr mot utbetalning

Om det finns granskad överskjutande ingående mervärdesskatt eller punktskatt, beslut om sänkning av skatt eller slutlig skatt att återbetala, utbetalas normalt överskott som uppgår till dessa belopp automatiskt efter extra avstämning eller månadsavstämning. En skattskyldig kan begära att eventuella överskott som annars skulle betalas ut ska ligga kvar på kontot för att möta kommande debiteringar, s.k. egen spärr.

Hinder mot återbetalning

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

I samband med granskning och utredning

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

Beloppet behövs för annan skattebetalning

Skatteverket kan dessutom besluta om återbetalningsspärrar enligt 18 kap. 7 och 7 a §§ SBL när det finns kommande skattebelopp att betala. En spärr registreras automatiskt när det finns ett skattebeslut med angiven förfallodag som gäller annat än debiterad preliminär skatt. En spärr registreras t.ex. på företrädarens skattekonto när en dom om solidarisk betalningsskyldighet har registrerats på den juridiska personens skattekonto. Skatteverket kan också fatta beslut om spärr om det med fog kan antas att överskottet behövs för att betala ännu inte fastställda skatter. Skatteverket kan t.ex. besluta om spärr på en företrädarens skattekonto, om denne inte har följt en ingången överenskommelse och Skatteverket därför måste ansöka om företrädaransvar.

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

3.6 Avstämning av skattekontot och betalning av underskott

Skatteverket ska stämma av inbetalda och andra tillgodoförda belopp mot påförda belopp som registrerats under perioden och beräkna ränta varje månad som det har skett debiteringar eller krediteringar på kontot. Det görs dock ingen avstämning om det

endast skett en inbetalning eller påförts ränta. Avstämning ska normalt ske minst en gång varje år dvs. det ska åtminstone ske en årsavstämning i samband med den årliga taxeringen.

Ett underskott är alltid hänförligt till en viss månadsavstämning. När avstämningen har gjorts är samtliga poster som finns på kontot vid månadsavstämningen inklusive saldot på kontot ”låsta”. Ingen post som ingår i en månadsavstämning kan ändras. Ett underskott eller överskott för en viss månad ändras inte, även om man senare skulle finna att någon av de skatter som ingår i saldot var för lågt eller för högt debiterad. Inte heller sker det någon ändring om betalningsanstånd medges för en under en tidigare månad till betalning förfallen skatt eller om Skatteverket finner att en felaktig registrering gjorts på kontot.

Betalningskrav

Betalar inte den skattskyldige samtliga under perioden förfallna skatter och eventuellt ingående underskott jämte ränta kommer skattekontot att utvisa ett underskott efter månadsavstämningen. Om detta överstiger ett visst belopp får den skattskyldige ett betalningskrav med upplysning om att det betalningsuppmanade beloppet ska vara betalat den 26:e i månaden och att övriga under månaden till betalning förfallande belopp jämte ränta ska vara betalade på sina förfallodagar. Annars överlämnas det betalningsuppmanade beloppet för indrivning efter nästa månadsavstämning, 20 kap. 3 § SBL.

Kontot får inte uppvisa brist vid nästa avstämning

Det räcker inte att den skattskyldige som har fått ett betalningskrav betalar in det betalningsuppmanade beloppet jämte ränta. Betalningen kan inte styras till att täcka just det betalningsuppmanade beloppet. Det tekniska systemet är utformat så att inbetalt belopp i första hand möter innevarande månads debiteringar, i andra hand ränta och först i tredje hand det betalningsuppmanade beloppet. Utvisar kontot fortfarande en brist vid nästa avstämning kommer ett belopp motsvarande högst det betalningsuppmanade beloppet att överlämnas till KFM för indrivning, under förutsättning att restföringsgränsen är uppnådd.

3.7 Överlämnande för indrivning

Restföring

Skatteverket ska löpande överlämna obetalda fordringar för indrivning till KFM (restföring). Skyldigheten att begära indrivning gäller även om skatten är föremål för omprövning eller överklagande, 23 kap. 7 § SBL. Har Skatteverket beviljat anstånd med betalning av skatten eller avgiften får dock indrivning inte ske. I 20 kap. 1 § SBL regleras när en fordran ska överlämnas för indrivning.

72 Skattekontot och SBL, *kapitel 3*

Avvakta med indrivning	Om det finns särskilda skäl får Skatteverket avvakta med att begära indrivning. Ett beslut om att avvakta med indrivning sker genom att restföringsgränsen höjs. Ett sådant beslut påverkar inte förutsättningarna för företrädaransvar.
Beloppsgräns 10 000	Två beloppsgränser är normalt avgörande för om en fordran ska lämnas till KFM för indrivning eller inte. För skattskyldiga som ska lämna skattedeclaration eller som har en F-skattsedel gäller att begäran om indrivning ska ske om det obetalda beloppet uppgår till minst 10 000 kr. Detta gäller även den som ska lämna en skattedeclaration för ett helt beskattningsår.
Beloppsgräns 500	I fråga om andra skattskyldiga gäller att det obetalda beloppet ska uppgå till minst 500 kr.
Snabbrestföring	<p>För skattskyldiga där den högre beloppsgränsen 10 000 kr gäller ska mindre belopp lämnas för indrivning, om ett belopp på minst 500 kr varit obetalt under en längre tid, 20 kap. 1 § andra stycket SBL. Sex månader är att anse som längre tid i detta sammanhang. Om det kan antas att fordringen kan föranleda en konkursansökan eller om det finns andra skäl får indrivning begäras även i andra fall, 20 kap. 2 § SBL.</p> <p>För att beloppet ska kunna bli restfört, dvs. överlämnat för verkställighet enligt utsökningsbalken och registrerat som en förfallen skuld i KFM:s register krävs att förfallodagen har passerat. Ett belopp kan snabbrestföras. Det innebär att det annars obligatoriska betalningskravet inte skickas ut före restföringen.</p>
Verkställighet	<p>Vid indrivning av skattekontoskulder får verkställighet ske enligt UB, även om beslutet som föranleder indrivningsåtgärden inte har vunnit laga kraft, 23 kap. 8 § SBL. Medges anstånd med betalningen måste dock indrivningsåtgärderna upphöra.</p> <p>En fordran i skattekontot som överlämnas för indrivning är en total fordran avseende skatter och avgifter som ingår i kontot. Det överlämnade beloppet är således en generell skattekontoskuld samt ränta på denna.</p>
Exekutionstitel	Det är restföringen av ett visst, vid en månadsavstämning bestämt underskott, som är exekutionstiteln hos KFM.
Skuldnummer	Varje nytt underskott på skattekontot som lämnas till KFM för indrivning betraktas och hanteras som ett nytt indrivningsuppdrag. Varje underskott får således ett eget skuldnummer. Av utsöknings- och indrivningsdatabasen framgår även när underskottet överlämnades för indrivning. De belopp som överlämnats för indrivning syns i en särskild kolumn på skattekontot. Skatteverket har alltså alltid uppgift om varje skattskyldigs totala skattekontoskuld.

3.8 Kreditering av restförda skattekontoskulder

Det finns ingen definitiv koppling mellan ursprunglig debitering och ett restfört underskott. I utsöknings- och indrivningsdatabasen finns det skuldposter som är hänförliga till specifika underskott som uppkommit vid specifika avstämningstidpunkter. Det som restförts är generella skattekontoskulder vid respektive avstämningstidpunkt.

Nedsättning

Uppkommer ett överskott på skattekontot och det inte är spärrat, överförs det automatiskt till KFM, om det finns restförda skattekontoskulder.

Avräkning mot äldsta skuld

Avräkningsordningen hos KFM regleras i 19 § IL. Betalning av skulder som är föremål för indrivning hänförs enligt huvudregeln till den äldsta skulden först och därefter till övriga skulder i åldersordning. Avräkning sker i denna ordning oavsett om betalning har kommit in till KFM genom en inbetalning, genom indrivningsåtgärder eller genom att det överförts ett överskott från skattekontot.

Ett överskott på skattekontot behöver inte innebära att det har skett betalningar. Alla krediteringar på skattekontot hanteras på samma sätt som en inbetalning. Överskottet kan bero på en nedsättning av en obetald skatt eller ett betalningsanstånd. Det har då inte skett någon skattebetalning. Överskottet föranleder en nedsättning av den äldsta skulden osv. hos KFM medan de skulder som omfattas av betalningsanstånd eller har satts ned ingår i låsta underskott för andra senare månader, s.k. skattebyte. Den totala skulden hos KFM blir dock densamma.

Exempel

Hos KFM finns sex skattekontounderskott restförda

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

Skuldpost 1 och 2 avser underskott på grund av delvis obetald redovisad skatt och F-skatt med förfallodagar 12 april (avstämning 1 maj) respektive 12 maj (avstämning 5 juni). Skuldpost 3 och 4 avser underskott på grund av obetald F-skatt 12 juni (avstämning 3 juli) respektive 12 juli (avstämning 7 augusti). Skuldpost 5 avser skönsmässigt uppskattade skatter och avgifter i avsaknad av skattedeclaration som skulle ha redovisats 12 juni på 700 000 kr. Skatterna fastställdes genom omprövningsbeslut 10 juli med förfallodag 12 augusti (avstämning 4 september).

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

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

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

Vid avstämningstidpunkten den 4 december 2004 utvisar skattekontot ett överskott på 1 200 000 kr med anledning av nedsättningsbesluten. Detta överskott avräknas mot de restförda underskotten på följande sätt.

Skuldpost	Belopp	Kreditering	Återstår
1	500 000 kr	500 000 kr	0 kr
2	500 000 kr	500 000 kr	0 kr
3	100 000 kr	100 000 kr	0 kr
4	100 000 kr	100 000 kr	0 kr
5	700 000 kr	0 kr	700 000 kr
6	700 000 kr	0 kr	700 000 kr

Återstående skuld hos KFM 1 400 000 kr

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

inte längre någon koppling mellan en viss restförd skuldpost och vissa underlåtna skattebetalningar.

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

Belopp som ingår i de 1 400 000 kr är

Förfalldag	Obetalt belopp	Restföringstidpunkt
04-04-12	500 000 kr	04-06-05
04-05-12	500 000 kr	04-07-03
04-06-12	100 000 kr	04-08-07
04-06-12	100 000 kr	04-10-02
04-07-03	100 000 kr	04-09-04
04-07-03	100 000 kr	04-11-05
Summa obetalda skatter	1 400 000 kr	

som alla har ursprunglig förfalldag före konkurs.

3.9 Rättelse av restfört belopp

Automatiskt

Ibland framkommer det att restföringen har gjorts på felaktig grund. Skulle en inbetalning bokföras på skattekontot efter restföringen fastän den i själva verket var gjord före, återkallas restföringen automatiskt från KFM. Om det återstående restförda beloppet understiger restföringsgränsen för den skattskyldige återtas också det.

3.10 Likafördelningsmetoden

Proportionellt under perioden

En inbetalning kan inte destineras till en viss skatt eller avgift utan inbetalningen används för avräkning av den skattskyldiges totala skatteskuld.

Om det behöver anges om en specifik skatt eller avgift är betald eller obetald är huvudregeln den att skulden ska fördelas proportionellt mellan de skatter och avgifter som påförts under den aktuella perioden, 16 kap. 11 § SBL. Detta kallas för proportioneringsregeln eller likafördelningsmetoden. Tanken är att varje betalning av en skatt ska behandlas lika. Om endast en viss andel av det sammanlagt debiterade skatte- och avgiftsbeloppet har betalats, anses varje debiterat delbelopp betalt efter den kvotdel som delbeloppet utgör av de sammanlagda debiteringarna prop. 1996/97:100 s. 310. Den period som underskottet

**Tekniken för
likafördelning i
skattekontot kan
inte användas**

ska hänföras till är normalt kalendermånad. I vissa fall ska dock perioden avse inkomstår eller kalenderår, s. 311.

Det tekniska systemet för likafördelning i skattekontot fungerar så att underskottet fördelas proportionellt mellan de skattefordringar som finns registrerade på kontot för den aktuella perioden inklusive eventuellt ingående underskott. Systemet kan inte användas när det gäller att bestämma skulderna i samband med företrädaransvar.

På s. 440 i prop. 1996/97:100 behandlas frågan om hur man ska kunna avgöra hur stor del av ett underskott som har uppkommit en viss förfallodag. Det anges att likafördelningsmetoden ska användas, men det sägs inte hur i tillämpningen ska ske i praktiken. I det fall som diskuteras är utgångspunkten att det finns två förfallodagar i månaden och att det har skett byte av företrädare mellan förfallodagarna eller har inträffat något som förändrar bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Då måste man avgöra hur stor del av månadens saldo som hänför sig till respektive förfallodag. Under dessa förutsättningar är det inte så svårt att göra den proportionering som lagstiftaren anvisar.

Det blir betydligt svårare när det finns ingående underskott från tidigare perioder eller har gjorts debiteringar och krediteringar som avser skatter som har förfallit till betalning eller kommer att förfalla till betalning vid tidpunkter som ligger utanför den aktuella perioden.

När man ska räkna ut vilken skatt som är betald måste man först minska periodens underskott med ingående underskott och den ränta som har påförts med anledning av detta, om inte motsvarande belopp har blivit restfört under månaden. Man måste kontrollera om det finns anstånds- eller sänkingsbelopp krediterade under perioden och ta bort dessa jämte ränta om de i sin tur kan anses vara obetalda. Därefter kan man fördela det kvarvarande underskottet i proportion till månadens debiteringar.

3.11 Betalning av företrädaransvar

Betalningsskyldighet enligt bestämmelserna om företrädaransvar i SBL är likställt med skatt, 1 kap. 4 § andra stycket 1 SBL. Därmed gäller t.ex. SBL:s regler om ränta för dessa ansvarsbelopp. Betalning sker dock i särskild ordning.

Den som är betalningsskyldig för företrädaransvar är likställd med skattskyldig, 1 kap. 4 § tredje stycket punkt 10 SBL. Denna bestämmelse infördes den 1 januari 2004. Härigenom har det klargjorts att 17 kap. SBL om betalningsansånd i sin helhet gäller vid företrädaransvar.

**Betalning
enligt överens-
kommelse**

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

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

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

**Betalning enligt
dom**

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

Registrering av debiteringsåtgärderna sker i den juridiska personens skattekonto. I företrädarens skattekonto läggs automatiskt en spärr mot utbetalning som gäller så länge beloppet är obetalt, se avsnitt 3.5.

På beloppet utgår alltid låg kostnadsränta, se avsnitt 3.4.3.

En särskild avräkningsordning finns när en företrädare som har ett utdömt obetalt företrädaransvar gör en inbetalning, 16 kap. 10 § SBL. Företrädarens egna skulder krediteras i första hand, om han inte har begärt annat.

4 Överenskommelse om betalningsskyldighet

4.1 Bakgrund

Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om det inte med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt, 12 kap. 7 c § SBL. Därmed är nu myndigheternas möjligheter att träffa utomprocessuella överenskommelser uttryckligen reglerad i lag.

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

4.2 Överenskommelse – beskattningsbeslut

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

kraft kan den, liksom andra lagakraftvunna beslut, endast angripas genom resning.

Pågående mål ska återkallas

En överenskommelse kan träffas utan att talan har väckts. Om talan har väckts kan överenskommelse träffas så länge länsrätten inte dömt i frågan. För att minska risken för att två beslut uppstår i samma fråga och av processekonomiska skäl, får en överenskommelse verkan först sedan talan i ett mål återkallats och målet avskrivits, 12 kap. 7 c § SBL.

Möjligheten till överenskommelse under processens gång gäller endast vid prövning i första instans. Om länsrätten har meddelat dom kan inte överenskommelse träffas i kammarrätten, se avsnitt 5.5

Rättegångshinder

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

4.3 Olämpligt från allmän synpunkt

Saklig grund

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

Skäl för överenskommelse

I förarbetena till SBL anges exempel på omständigheter av handläggnings- eller processekonomisk art som kan motivera myndigheten att göra gällande betalningsansvar endast beträffande en del av det processbara beloppet, prop. 1996/97:100 s. 444. Som exempel anges utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädarens betalningsförmåga och liknande. Motsvarande förhållande kan föreligga då företrädaren saknar utmättningsbara tillgångar men kan erbjuda upplånade medel. Det sägs vidare att det i regel inte är meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än

vad företrädaren kan bedömas komma att fullgöra och att även övriga skulder som är föremål för indrivningsuppdrag kan vägas in när betalningsförmågan och möjligheterna att begränsa förlusterna för staten bedöms.

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

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

Skäl mot överenskommelse

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

- brottslighet har förekommit i näringsverksamheten
- näringsförbud kan vara aktuellt
- företrädaren har varit inblandad i flera konkurser
- företrädaren har höga inkomster eller stora tillgångar
- näringsverksamheten har varit oseriös
- befrielsegrunder saknas helt
- målet har prejudikatintresse och kan bidra till rättsutvecklingen
- redovisnings- och/eller betalningsförsummelser förekommer i ny näringsverksamhet; om företrädarens inflytande/intresse i den nya verksamheten utåt synes vara begränsat, exempelvis ett mindre aktieinnehav, bör utredning ändock göras om hans verkliga ställning i företaget.

Oseriös/brottslig näringsverksamhet

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

4.4 Den praktiska handläggningen

Utrednings- skyldigheten

Grundprincipen för domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den allmänna förvaltningen är 1 kap. 9 § RF som anger att allas likhet inför lagen ska beaktas samt att saklighet och opartiskhet ska iakttas. SBL innehåller inte någon uttrycklig regel om Skatteverkets utredningsskyldighet. Genom officialprincipen, som för förvaltningsmyndigheter delvis blivit lagfäst genom 4 § FL och som för förvaltningsdomstolarnas del är inskriven i 8 § första stycket FPL, har myndigheten det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillräckligt utrett. Innebörden av utredningsansvaret varierar beroende på bl.a. vad ärendet gäller och vem som har tagit initiativet till det. När en myndighet vidtar en åtgärd i allmänt intresse vilar utredningsansvaret tyngre på myndigheten än i ärenden där en enskild begär en förmån av samhället. Enligt riktlinjerna för hantering av företrädaransvaret ska det innan en överenskommelse träffas som innebär en eftergift, finnas en utredning om företrädarens personliga förhållanden och en bedömning ska ha gjorts så att överenskommelsen inte är olämplig från allmän synpunkt. Detta innebär att myndigheten som utreder frågan om betalningsskyldighet inte kan fatta beslut om att ingå en överenskommelse utan att först ha utrett att i vart fall förutsättningarna för att väcka talan om betalningsskyldighet föreligger. Myndigheten måste således konstatera att såväl de objektiva som de subjektiva förutsättningarna föreligger innan beslut fattas om att träffa överenskommelse om betalningsskyldighet, prop. 2002/03:128 s. 55 f. Även de kända omständigheter som talar för att företrädaren ska få befrielse helt eller delvis ska beaktas enligt riktlinjerna för hantering av företrädaransvaret.

Juridiska personer som inte är i konkurs

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

När Skatteverket godtar ackord med juridiska personer ska, som ett led i uppgörelsen, betalningsskyldigheten beaktas när det gäller företrädaransvaret, se avsnitt 2.3.2.

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

**Betalnings-
förmågan**

Det är inte meningsfullt att träffa överenskommelse på större belopp än vad företrädaren kan bedömas komma att betala. Företrädarens nuvarande ekonomiska situation ska utredas och han bör lämna redogörelse för såväl tillgångar/skulder som inkomster/utgifter. Det kan finnas skäl att se på hela familjens ekonomi. Det bör även göras klart hur överenskommelsen ska finansieras.

Processekonomi

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

**Samtidiga
indrivnings-
uppdrag**

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

**Flera
företrädare**

Hur agerar man om det finns t.ex. fyra företrädare och två önskar träffa en överenskommelse, en annan vill, men saknar ekonomiska förutsättningar och den fjärde bestriider ansvar? Myndigheten som för talan disponerar exklusivt över handlingsalternativen och beslutar själv vem som ska krävas.

Individuell överenskommelse

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

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

Regressrätt

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

Det är oklart om en företrädare kan göra gällande regressrätt mot annan företrädare för vad han betalat på grund av en dom eller överenskommelse. Rättspraxis saknas på området. En företrädare som fullföljt en överenskommelse torde i allmänhet räkna med att hans ansvarighet är slutligt avgjord. Beroende på omständigheterna kan det därför finnas anledning att upplysa företrädaren om att rättsverkningarna enligt 12 kap. 7 e § SBL endast gäller i förhållande till staten.

Om flera företrädare i samband med överenskommelsen har förbundit sig att tillsammans (solidariskt) utge ett visst belopp får deras inbördes rättsförhållande bedömas med ledning av 2 § andra stycket lagen (1936:81) om skuldebrev. Detta innebär att de sinsemellan slutligt ansvarar i förhållande till sin avtalade andel. Har inget särskilt avtalats får det slutliga ansvaret delas lika mellan företrädarna.

4.5 Överenskommelsens innehåll

Minimikraven

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

1. *parternas namn eller firma samt person-, organisations- eller annat identifikationsnummer,*
2. *datum för överenskommelsen,*
3. *den skatteskuld som överenskommelsen avser.* Med detta avses enligt förarbetena det till ett belopp bestämt obetalda underskott som finns på skattekontot vid en viss tidpunkt, prop. 2002/03:128 s. 56. Skatteslag, belopp och förfallotidpunkt bör ändå anges, se nedan avsnitt 4.6.
4. *det belopp som företrädaren ska betala,*
5. *den tidpunkt eller de tidpunkter när betalning senast ska ske.* Det bör också framgå vart betalning ska ske. Enligt riktlinjerna för hantering av företrädaransvaret bör i normalfallet betalning ske omgående och genom en engångsbetalning. Betalningen av det överenskomna beloppet bör endast i undantagsfall och förutsatt att det är till uppenbar fördel för det allmänna ske genom delbetalningar under en längre tid.

Andra villkor

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

Staten är bunden av en överenskommelse

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

Däremot kan staten enligt riktlinjerna avstå från att ingå en överenskommelse om inte vissa förutsättningar föreligger vid under-tecknandet. Dessa kan t.ex. bestå i att företrädaren ska återkalla sitt överklagande av den juridiska personens skattebeslut eller att företrädaren ska betala sina personliga skatteskulder.

Ersättnings-skyldighet vid återkallelse

Om ärendet återkallas från domstolens handläggning kan staten bli ersättningsskyldig enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen),

jfr prop. 2002/03:128 s. 38. I de fall överenskommelse träffas efter att ansökan har ingivits, bör ett villkor tas in med innehåll att företrädaren inte har rätt till ersättning för sina kostnader. Ersättningslagen behandlas i avsnitt 5.8.

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

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

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

**Laga kraft-
vunnet beskatt-
ningsbeslut**

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

**Staten avstår
från vidare
anspråk**

En fullföljd överenskommelse innebär enligt 12 kap. 7 e § första stycket SBL att staten avstår från ytterligare anspråk mot företrädaren avseende den grundläggande skattefordran som överenskommelsen avser. Detta gör att det är viktigt att tydligt specificera vilka skatteskulder som avses, jfr avsnitt 4.5 punkt 3.

Förutom de minimikrav som anges i 12 kap. 7 d § SBL har parterna stor frihet att bestämma villkoren för överenskommelsen. Det är förståeligt att företrädaren vill att överenskommelsen i största möjliga utsträckning ska ge en försäkran mot ytterligare betalningsanspråk avseende den juridiska personens skatteskulder. Även för den handläggande myndigheten måste i flertalet fall ett sådant krav framstå som rimligt, särskilt som myndigheten alltid har krav på sig att även i samband med en överenskommelse göra en fullständig och allsidig utredning av ansvarsförutsättningarna, prop. 2002/03:128 s. 56. I en skrivelse den 3 november 2004, dnr 130 638479-04/111, har Skatteverket bedömt att hinder inte kan anses föreligga att låta en överenskommelse omfatta alla vid tidpunkten för överenskommelsen konstaterade obetalda skatte-

och avgiftsposter hos den juridiska personen, oavsett om vissa av dessa poster då inte bedömts kunna grunda ansvar för den aktuella företrädaren. Det torde dock inte vara möjligt att låta en överenskommelsen omfatta annat än betalningsansvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL. Föreligger förutsättningar för personligt ansvar enligt 13 kap. ABL kvarstår möjligheten att träffa förlikning i denna fråga. En sådan uppgörelse kan villkoras av att betalning sker i enlighet med en överenskommelse om företrädaransvar.

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

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

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

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

Återbetalning

Enligt förarbetena kan dock hinder mot återbetalning föreligga enligt 18 kap. 7 § SBL om medlen kan behövas för betalning av ett ansvarsbelopp som med fog kan antagas komma att beslutas av domstol efter det att talan om företrädaransvar har väckts, prop. 2002/03:128 s. 58. Enligt Skatteverkets uppfattning torde hinder mot utbetalning alltid föreligga, eftersom det till grund för en överenskommelse alltid ska ligga en utredning som har klargjort att det föreligger grund för företrädaransvar.

Spärr

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

5 Processen

5.1 Bakgrund

Mål om företrädaransvar handläggs inte längre som dispositiva tvistemål i allmän domstol. Från och med den 1 januari 2004 ska allmän förvaltningsdomstol besluta i mål om företrädaransvar efter ansökan från staten, 12 kap. 7 § SBL. Möjligheten för handläggande myndighet att ansöka om betalningsföreläggande eller för rätten att meddela tredsdom har härmed försvunnit. Företrädaren har fått egen talerätt mot skattebeslut rörande den juridiska personen. Det innebär att länsrätten kan behandla skattefrågan innan företrädaransvaret avgörs, om den inte redan är prövad av domstol. Vidare har formerna för betalningsuppgörelse lagreglerats. Någon möjlighet att få en uppgörelse stadfäst genom dom finns inte längre.

5.2 Officialprincipen och myndigheternas utredningsskyldighet

Saklighet och opartiskhet

Domstolar och förvaltningsmyndigheter som fullgör uppgifter för det allmänna ska enligt 1 kap. 9 § RF ska beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saklighet och opartiskhet. Se även prop. 2002/03:128 s. 55 ff.

Officialprincipen

Med denna grundläggande handlingsregel följer en utredningsskyldighet för det allmänna. I taxeringsärenden kommer detta till direkt uttryck i 3 kap. 1 § TL, där det anges att Skatteverkets ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. I SBL och FL saknas motsvarande bestämmelse. Dock gäller generellt inom förvaltningsområdet att det är den handläggande myndigheten som har det yttersta ansvaret för att ett ärende blir tillräckligt utrett (officialprincipen). Utredningsansvaret varierar beroende på ärendetypen och vem som initierat ärendet. En myndighets initiativtagande medför ett högre krav på utredning från myndighetens sida. Officialprincipen återspeglar sig bl.a. i bestämmelsen i 4 § förvaltningslagen om myndigheters serviceskyldighet.

Vid ansökande myndigheten

Myndigheten ska klarlägga de omständigheter som talar såväl för som emot ett företrädaransvar, innan den ger in sin ansökan till

domstol. Detsamma gäller innan myndigheten ingår en överenskommelse om betalningsskyldigheten. Myndigheten ska på grundval av utredningen ha bedömt att såväl det objektiva som det subjektiva rekvisitet är uppfyllt. Även omständigheter som kan medföra befrielse enligt 12 kap. 6 b § SBL ska beaktas.

Vid domstolen

För förvaltningsdomstolarnas del finns officialprincipen uttryckt i 8 § FPL, där det anges att rätten ska tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Domstolen som ska pröva frågan om företrädaransvar har alltså en egen utredningsskyldighet. Här skiljer sig förfarandet från processen i dispositiva tvistemål, där parterna kan sägas förfoga över tvisteföremålet i enlighet med förhandlingsprincipen. Domstolens utredningsskyldighet befriar dock inte den ansökande myndigheten från att utreda frågan. Eftersom mål om företrädaransvar utgör en tvåpartsprocess har parterna i princip att stå för utredningen själva.

Kommunicering med företräderen

Staten ska i princip alltid kommunicera sitt anspråk med företräderen och klargöra vilka omständigheter som grundar betalningsansvaret. Sådan kommunikation ska normalt ske innan ansökan lämnas in. Exempel på situationer när staten kan avstå från att kommunicera kan vara att det är aktuellt att ansöka om betalningssäkring samt att fara är i dröjsmål.

Oftast är det tillräckligt att det skickas ut en skrivelse med ett betalningskrav och med information om grunderna för en ansökan om företrädaransvar samt om möjligheten till en överenskommelse. Genom att svara på kravbrevet får företräderen möjlighet att diskutera förutsättningarna för en eventuell överenskommelse. Har företräderen inte svarat kan myndigheten lämna in en ansökan till domstol.

Se vidare Riktlinjer för hantering av företrädaransvar, RSV 2003-12-22, dnr 3881-03/830.

5.3 Forum – behörig domstol

Länsrätt där den juridiska personen för talan

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

I vissa fall kan det förekomma att den juridiska personens bakomliggande skatteärenden ska prövas vid olika domstolar. Som exempel kan nämnas att punktskattebeslut ska överklagas till länsrätten i Dalarnas län, 22 kap. 1 d § SBL. En ansökan om företrädaransvar kan då komma att inlämnas vid olika länsrätter.

Förekommer mål med nära samband med varandra vid mer än en länsrätt, får målen handläggas vid en av länsrätterna om det kan ske utan avsevärd olägenhet för part, 14 § LAFD. Det ankommer på domstolarna att självmant beakta möjligheten att sammanlägga mål.

5.4 Ansökan

Fullgörelseprocess

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

Preskription

5.4.1 Hinder för ansökan

En ansökan får enligt 12 kap. 7 § andra stycket SBL inte göras om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 7 c § SBL har träffats. En överenskommelse som har upphört att gälla enligt 12 kap. 7 e § andra stycket SBL utgör dock inte hinder mot ansökan, se avsnitt 4.6.

Överenskommelse

Preskriptionsbestämmelserna behandlas i kap.8.

5.4.2 Ansökans innehåll

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

Vidare anges i 3 § andra stycket FPL vad en ansökan från en enskild ska innehålla. En sådan ansökan ska – förutom att vara egenhändigt undertecknad – innehålla uppgift om yrke samt personnummer eller organisationsnummer, postadress, telefonnummer och förhållanden i övrigt av betydelse för delgivning. I princip gäller enligt förvaltningsrättsliga grundsatser samma krav när staten ger in t.ex. en ansökan till domstol. Det ligger dock i sakens natur att det allmänna inte har att uppge yrke och organisationsnummer.

I 3 § fjärde stycket FPL sägs vidare att en enskild har att lämna uppgift om motparten, i de hänseenden som anges i andra stycket. Uppgift om yrke, arbetsplats, telefonnummer och ombud behöver endast anges om dessa uppgifter är tillgängliga utan utredning. Saknas känd adress ska uppgift lämnas om den utredning som gjorts för att fastställa detta. Enligt allmänna rättsgrundsatser gäller dessa krav också för det allmänna.

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

Behörighet Normalt torde inte den som företräder staten som processförare i tjänsten behöva styrka sin behörighet annat än vid anfordran.

Yrkande I ansökan ska anges vad som yrkas samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet, 4 § FPL. Yrkandet ska formuleras tydligt så att det framgår vad staten vill att rätten ska besluta och motiveras genom att de omständigheter som ger stöd för yrkandet anges.

Omständigheter

Specifikation av skatteskulderna I prop. 2002/03:128 s. 56 anges att det är tillräckligt om staten anger vilka belopp som förfallit till betalning vid de olika redovisningstillfällena utan angivande av vilka slag av skatter eller avgifter som respektive belopp avser, och att staten först vid behov, t.ex. med anledning av företrädarens invändningar, bör komplettera sin ansökan med angivande av preciserade uppgifter om vilka skatter och avgifter ansökan avser. Praktiska skäl talar dock för att staten redan i samband med upprättandet av ansökan anger vilka skatter och avgifter som är obetalda vid respektive förfallodag samt beloppets storlek.

Beskrivning av företrädarens ställning och handlande I ansökan ska anges de omständigheter som grundar betalnings-skyldigheten. Det gäller objektiva omständigheter, som visar företrädarens ställning och handlande på respektive förfallodag. En redogörelse för händelseförloppet ger också grund för bedömningen av de subjektiva rekvisiten. Redogörelsen ska för domstolen leda fram till varför ansökan bör bifallas. Allmänt kan sägas att ju fler klarlagda omständigheter som kan lyftas fram i ansökan desto bättre möjlighet blir det att få till stånd en överens-kommelse eller en dom i enlighet med yrkandet. Begär företrädaren muntlig förhandling kan denna koncentreras till tvistiga frågor.

Bevisning Enligt 4 § andra stycket FPL bör, när bevisning åberopas i ansökan, bevismaterialet anges, dvs. vad som avses att styrkas med varje särskilt bevis. Behovet av bevisning avgörs av vilka invändningar företrädaren har gjort under utredningen. Som tidigare nämnts ska kommunikation normalt ske med företrädaren innan ansökan ges in. Företrädaren får då möjlighet att redovisa sin inställning. Har företrädaren vitsordat händelse-förloppet krävs normalt inga särskilda bevis. Ändrar sig företrädaren kan bevisning inges senare.

5.4.3 Rätt till muntlig förhandling

Begäran om muntlig Huvudregeln i allmän förvaltningsdomstol är att handläggningen är skriftlig. Muntlig förhandling ska dock hållas i företrädar-

förhandling

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

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

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

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

5.4.4 Komplettering av ansökan

Ofullständig ansökan

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

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

5.5 Länsrättens handläggning

Rättens samman-sättning

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

Skyndsamhetskravet

Mål om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL ska handläggas skyndsamt, 12 kap. 7 b § SBL. I författningskommentaren i prop. 2002/03:128 s. 54 anges att om mål om den

bakomliggande skattefordrans riktighet i sak handläggs samtidigt vid domstolen bör dessa mål handläggas gemensamt för att samordningsfördelar ska kunna uppnås. Detta medför att sådana skattemål, i motsats till vad som normalt gäller för skattemål, kommer att handläggas som förtursmål. Se vidare under avsnitt 5.6 nedan.

Ramen för processen

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

Domstolens utrednings-skyldighet

Till skillnad mot vad som är fallet i allmän domstol kan rätten beakta även omständighet som inte åberopats i målet. Som tidigare nämnts har rätten ett visst eget ansvar för att målet blir tillräckligt utrett. I förvaltningsprocessen ska rättens avgörande grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet, jfr 30 § FPL.

Åberopsbörda för staten

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

Bevisning

I ett dispositivt tvistemål i allmän domstol anges uttryckligen i 35 kap. 6 § RB att det ankommer på parterna att sörja för bevisningen. I förvaltningsprocessen ankommer det enligt 8 § FPL ytterst på rätten att tillse att ett mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Enligt samma lagrum ska rätten vid behov anvisa hur utredningen bör kompletteras. Överflödigt utredning kan avvisas av rätten. Ny bevisning kan åberopas under hela processens gång och även efter det att en muntlig förhandling avslutats.

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

I 25 § FPL hänvisas till reglerna om vittne i 36 kap. och om sakkunnig i 40 kap. RB, jfr även avsnitt 5.7.4.

**Editions-
föreläggande**

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

**Aktivitet under
hela processen**

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

**Överens-
kommelse
endast före dom**

Den möjlighet som fanns inom ramen för processen i allmän domstol att förlikas även i högre instans (hovrätt) saknas i förvaltningsdomstol. Har länsrätten avgjort ett mål om företrädaransvar genom dom kan inte parterna träffa en överenskommelse under processen i kammarrätten. Företrädaren bör uppmärksammas på detta förhållande. För att staten ska kunna sätta ner sin fordran i kammarrätten krävs att nya uppgifter framkommit som kan motivera hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten på grund av särskilda skäl enligt 12 kap. 6 b § SBL.

Observera att om en överenskommelse ingås under processens gång får den ingen rättsverkan förrän ansökan återkallats och länsrätten avskrivit målet, 12 kap. 7 c § SBL.

Sakprocess

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

**Ändring av
talan**

Enligt 22 kap. 13 § SBL gäller bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ TL för mål enligt SBL. Detta innebär, i likhet med vad som allmänt gäller inom förvaltningsprocessen, att som ändring av talan anses inte den situationen att myndigheten inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras,

åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan, 6 kap. 18 § andra stycket TL. Vidare får myndigheten framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därmed förs in i målet, 6 kap. 19 § första stycket TL.

Vid process i länsrätt får myndigheten även i det pågående målet föra in en ny fråga som har samband med den fråga som ska prövas, om så är möjligt med hänsyn till myndighetens talefrist och om länsrätten anser att den nya frågan utan olägenhet kan prövas i målet, 6 kap. 19 § andra stycket TL.

Vad nu sagts innebär i fråga om företrädaransvarsmål att under pågående process i länsrätten kan myndighetens talan i det aktuella målet oftast utvidgas och ändras på så vis att även underlåtenhet att betala nytillkommande skatter och avgifter för den juridiska personen kan föras in i processen. Ur ett allmänt förvaltningsprocessuellt perspektiv är en sådan taleändring närmast att se som en ny sakfråga. Skulle länsrätten anse att det finns olägenheter med en sådan taleändring får den tillkommande sakfrågan prövas i ett nytt mål.

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

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

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

Res judicata

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

5.6 Talerätt för företrädaren beträffande det underliggande skattebeslutet

5.6.1 Bakgrund

Fr.o.m. 1 januari 2004 gäller att en företrädare mot vilken en ansökan om betalningsskyldighet har ingetts har egen talerätt ifråga om de skatter som betalningsskyldigheten gäller.

5.6.2 Företrädaren har samma rätt att överklaga som den juridiska personen

Om företrädaransvarstalan väckts genom ansökan enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL, har företrädaren rätt att enligt 6 kap. 1 § TL, 22 kap. 15 § SBL och 9 kap. 23 § tullagen föra talan beträffande den skattefordran som betalningsskyldigheten grundas på. Genom övergångsbestämmelserna till ändringar i SBL (SFS 2003:747) gäller detta även punktskatter som bestämts enligt LPP. För företrädaren gäller vad som sägs i respektive lag om skattskyldig, klagande, enskild part eller motpart i bestämmelserna om överklagande. Talan ska således föras i den ordning som gäller för den juridiska personen. Företrädaren har samma rätt som den juridiska personen att överklaga.

Res judicata

Föreligger res judicata, dvs. är skattefrågan prövad av domstol i en lagakraftvunnen dom, kan företrädaren inte överklaga Skatteverkets beslut avseende den juridiska personen. Företrädaren har inte heller möjlighet att begära resning, annat än om han är legal företrädare för den juridiska personen.

Lagregleringen av företrädarens talerätt innefattar ingen rätt att begära omprövning. I prop. 2002/03:128 s. 61 anges visserligen i kommentaren till 6 kap. 1 § fjärde stycket TL att företrädaren blir part i skattefrågan först i och med att denne överklagar eller begär omprövning. Uttalandet om att företrädaren skulle kunna begära omprövning har dock inget stöd i lagtexten, som enbart hänför sig till rätten att överklaga. Genom att överklaga kommer det dock till stånd en obligatorisk omprövning hos Skatteverket.

Samordning

Lagstiftarens avsikt är att skattefrågan och målet om företrädaransvar samordnas och prövas i samma domstol, i nu nämnd ordning. Härvid uppnår man samordningsfördelar.

Ingen särskild rätt till muntlig förhandling

När det gäller skattemålet har företrädaren inte samma möjlighet att få till stånd en muntlig förhandling som i målet om företrädaransvar. Domstolen kan avgöra skattemålet på handlingarna för att därefter sätta ut målet om företrädaransvar. De två målen kan dock handläggas gemensamt vid en och samma muntliga

förhandling. Vid en sådan muntlig förhandling kan det tänkas att tvistiga frågor i skattemålet först behandlas och att rätten därefter övergår till att behandla betalningsskyldigheten.

Skattefrågan bedöms först

Frågan om betalningsskyldighet enligt reglerna om företrädaransvar ska inte avgöras av domstolen innan beslut i skattefrågan fattats, se prop. 2002/03:128 s. 37. Staten behöver således inte särskilt begära att den muntliga förhandlingen i företrädaransvarsmålet ska äga rum först efter att det finns ett avgörande rörande den juridiska personens skatteskulder.

Det framstår som en logisk ordning att få alla tvistiga frågor genomgångna muntligt vid samma tillfälle. Staten kan begära att få återkomma senare med en specificering av yrkandena i företrädaransvarsmålet efter avgörandet av skattefrågan. Även efter den muntliga förhandlingen i målet om företrädaransvar kan parterna återkomma. En annan möjlighet enligt FPL kan vara att domstolen sätter ut en ny eller fortsatt förhandling.

5.7 Muntlig förhandling

I en tvåpartsprocess av ett så ingripande slag som en process om företrädaransvar är, kan processen ofta komma att handläggas som en fullständig muntlig förhandling, vilken därmed kan liknas mer vid en tvistemålsprocess i allmän domstol än en muntlig förhandling i ett skattemål i förvaltningsdomstol. Detta kan innebära att statens företrädare ska framställa yrkande och grunden för yrkandet, utveckla talan i sakframställan, åberopa bevisning samt hålla slutanförande. Med hänsyn till att några bestämmelser om muntlig förhandling i allmän förvaltningsdomstol inte finns kan dock formerna för en förhandling komma att variera från fall till fall. Ska rätten även pröva ett överklagande av det grundläggande skattebeslutet kan förhandlingen komma att inledas som en ren skatteprocess.

5.7.1 Yrkande och grunder

Sakframställan

Staten kan som sökande få framställa sitt yrkande muntligen och, efter att motpartens inställning till yrkandet inhämtats, lämna en redogörelse för de omständigheter eller rättsfakta som ligger till grund för ansökan, dvs. göra en sakframställning på samma sätt som i en civilprocess. Som tidigare nämnts saknas särskilda regler för hur den muntliga förhandlingen ska gå till. Reglerna i rättegångsbalken kan därför komma att tillämpas som hjälpregler. I en tvistemålsprocess ska käranden framställa sitt yrkande och svaranden ange om han medger eller bestrider detsamma, 43 kap. 7 § RB. Härfter ska parterna i var sin ordning utveckla sin talan och yttra sig över vad motparten

anfört. I stället för att begära en sakframställning av staten kan dock domstolens ordförande välja att själv redogöra för vilka yrkanden och grunder som föreligger enligt ingivna handlingar och för vad som är tvistigt och be staten komplettera vid behov.

5.7.2 Hörande av företrädaren

Ingen sanningsförsäkran

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

5.7.3 Bevisning

Förhör med vittne och sakkunnig

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

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

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

Yttrande från sakkunnig

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

Bisittare

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

Vittne

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

Vad gäller vittnesförhör på initiativ av staten kan det vara av intresse att åberopa förhör med t.ex. en konkursförvaltare, skatte-revisor eller annan tjänsteman inom Skatteverket. Ett praktiskt exempel på när en konkursförvaltare kan behöva höras är då innehållet i en förvaltarberättelse inte vitsordas.

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

Bevisstegen

Det krav på bevisning som ställs i företrädamål för att en ansökan ska bifallas kan bedömas motsvara det krav som gäller beträffande efterbeskattning och skattetillägg, dvs. mycket sannolikt (se nedanstående s.k. bevisstege). Graden mycket sannolikt får även anses motsvara det beviskrav som tidigare ställts i allmän domstol.

Faktum existerar	.....	Visshet
	.....	Till visshet gränsande sannolikhet
	.....	Mycket sannolikt
	.....	Sannolikt
	.....	Antagligt

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

Faktum existerar inte Visshet

5.7.4 Pläderingen

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

komma att hålla sitt slutanförande före motparten.

Härefter kan målet överlämnas för rättens avgörande. Detta ska enligt 30 § FPL grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt framkommit i målet. De skäl som bestämt utgången ska framgå av rättens beslut. Det finns dock inget som hindrar att processen fortsätter i skriftlig form eller att ytterligare en muntlig förhandling utsätts.

5.8 Kostnader för företrädaren

Ersättningslagen

I mål enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL som väckts vid allmän förvaltningsdomstol finns möjlighet till ersättning enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen).

Under de villkor som anges i lagen kan det allmänna bli skyldig att utge ersättning för rättegångskostnader. Det kan avse t. ex. ombudskostnader.

Framställning om ersättning ska enligt 7 § göras hos den domstol där kostnaderna uppkommit.

Framställningen ska ha kommit in innan domstolen avgjort målet. Om framställningen inte kommit in i tid får den enligt 9 § endast prövas under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag. Ersättningen får inte utbetalas förrän ersättningsbeslutet vunnit laga kraft.

Yrkar företrädaren ersättning enligt ersättningslagen ska yrkandet preciseras beloppsmässigt. Statens processförare ska yttra sig över kostnadsräkningen. Om kostnadsräkningen presenteras vid en muntlig förhandling kan statens företrädare, om det inte är möjligt att ta ställning till yrkandet vid förhandlingen, begära att få inkomma med ett skriftligt yttrande över kostnadsräkningen.

Ingen ersättning till staten

Den processförande myndigheten kan i förvaltningsdomstol inte yrka ersättning för egna kostnader.

Ersättning till t.ex. ett vittne ska stanna på det allmänna enligt 26 § FPL. Om vittne eller sakkunnig inkallats på begäran av företrädaren och det visar sig att det saknas skäl för begäran, kan domstolen dock ålägga krav på återbetalning till statsverket.

5.9 Sekretessen i domstolen

Sekretess får anses gälla i företrädaransvarsärenden hos Skatteverket enligt 9 kap. 1 § SekrL och hos KFM enligt 9 kap. 19 § samma lag, jfr avsnitt 7.2. Enligt huvudregeln i 12 kap. 1 § första stycket SekrL överförs i princip sekretessen till domstolen.

Enligt bestämmelsens andra stycke gäller detta emellertid inte om det finns en bestämmelse om s.k. primär sekretess hos domstolen, dvs. om det finns en bestämmelse som direkt reglerar sekretessen hos domstolen för de aktuella uppgifterna.

Hos domstolen finns en bestämmelse om primär sekretess i 9 kap. 1 § första stycket femte meningen SekrL. Denna bestämmelse blir tillämplig när Skatteverket står som sökande och innebär att det råder sekretess för uppgifter i målet endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgifterna röjs. Sådana uppgifter som domstolen erhållit från Skatteverket och som saknar betydelse i målet behåller dock den absoluta sekretess som gäller hos Skatteverket, se 9 kap. 1 § första stycket sista meningen SekrL.

När KFM står som sökande gäller, enligt 12 kap. 1 § första stycket SekrL, sekretessen enligt 9 kap. 19 § samma lag även hos domstolen eftersom det inte finns någon bestämmelse om primär sekretess hos domstolen i detta fall.

Sekretessen hos domstolen kan emellertid komma att upphöra i målet i enlighet med vad som anges i 12 kap. 3 § första stycket SekrL. Enligt bestämmelsen upphör nämligen sekretessen för uppgift i mål eller ärende i domstols rättskipande eller rättsvårdande verksamhet att gälla om uppgiften förebringas vid offentlig förhandling i samma mål eller ärende.

Om en sekretessbelagd uppgift förebringas vid förhandling inom stängda dörrar består enligt 12 kap. 3 § andra stycket SekrL sekretessen, om domstolen inte förordnar om annat. Sedan dom eller beslut meddelats består sekretessen endast om domstolen i domen eller beslutet förordnat om detta.

5.10 Överklagande av domstols beslut om företrädaransvar

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

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

5.11 Inhibition

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

Regeln gäller inte beträffande ett överklagat företrädaransvar. Av 2 § FPL följer nämligen att bestämmelsen i 28 § samma lag inte är tillämplig om verkställighetsfrågan finns reglerad i annan ordning. Så är fallet beträffande företrädaransvar eftersom det i 17 kap. SBL finns bestämmelser om betalningsansånd. Dessa utgör en specialreglering av inhibitionsinstitutet och därför tar över bestämmelserna i 28 § FPL, se avsnitt 3.11.

6 Betalningssäkring

6.1 Allmänt om betalningssäkring

En företrädare kan avhända sig tillgångar eller på annat sätt undandra sig betalning innan betalningsskyldigheten har fastställts eller beloppet har förfallit till betalning. För att säkerställa statens fordringar kan Skatteverket ansöka om betalningssäkring hos länsrätten enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, BtSL.

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

Betalningssäkring kan ske mot en skatt- eller avgiftsskyldig för att säkra fordringar på såväl fastställda som ännu inte fastställda skatter och avgifter. Vilka fordringar som kan betalningssäkras framgår av 2 § första stycket BtSL. Vid betalningssäkring avseende tull företräds staten av Tullverket.

Betalningssäkring kan också ske mot annan som är betalningsskyldig för skatten, tullen eller avgiften, 2 § andra stycket punkt 1 BtSL.

Är fordringen inte fastställd mot den skattskyldige eller mot företrädaren måste Skatteverket visa sannolika skäl för sin fordran, 1 § BtSL. Skatteverket måste också visa att det finns en påtaglig risk att gäldenären försöker undandra sig att betala och att fordringen uppgår till betydande belopp, 4 § första stycket BtSL.

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

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

6.2 Betalningssäkring mot företrädare när skatten är fastställd

Ofta aktualiseras företrädaransvaret först när skatten är fastställd och det har konstaterats att den juridiska personen saknar betalningsförmåga. Det vanliga är då att ansökan om företrädaransvar och ansökan om betalningssäkring inges samtidigt till länsrätten.

Forum

Forum för ansökan om betalningssäkring är den länsrätt där ansökan om företrädaransvar ska prövas, 20 § BtSL, jämförd med 12 kap. 7 § SBL och 22 kap. 1b–1d §§ SBL.

Sannolika skäl

Eftersom staten ska visa sannolika skäl för sin fordran mot företrädaren krävs det att Skatteverket i betalningssäkringsärendet redogör för grunderna för betalningsskyldigheten, dvs. för de omständigheter som gör att uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger för den som var företrädare på den för företrädaransvaret relevanta förfallodagen. Det görs enklast genom en hänvisning till ansökan om företrädaransvar.

Rätten kan inte besluta om betalningssäkring när det finns särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsansvaret. Det framgår av förarbetena till BtSL, prop. 1978/79:28, sidan 147 n. Skatteverket bör i ansökan om betalningssäkring visa att det inte finns grund för befrielse.

Betalningssäkring kan ibland bli aktuell efter att länsrätt eller kammarrätt har fastställt företrädaransvaret, eftersom det kan ta tid innan beloppet har debiterats och överlämnats till indrivning. Även företrädaransvarsfordran är då fastställd.

Påtaglig risk

Beslut om betalningssäkring får fattas om det finns en påtaglig risk att gäldenären försöker undandra sig att betala fordringen. Det innebär att risken för betalningsunderlåtelse ska kunna visas i det enskilda fallet. Omständigheterna måste tala för att det finns risk för att gäldenären inte vill göra rätt för sig

En konkret risk för betalningsovilja, dvs. betalningssabotage, ska kunna påvisas. En företrädare torde inte vara särskilt benägen att fullgöra sin egen betalningsskyldighet om han medvetet har medverkat till att den juridiska personen undanhållit stora inkomster från beskattning. Detsamma gäller om det finns omständigheter som pekar på att företrädaren avser att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet. Han kan t.ex. överlåta tillgångar på familjemedlemmar eller på

andra närstående personer. Vidare kan det framkomma att företrädaren planerar att flytta utomlands. Andra förhållanden som kan vara av betydelse är om företrädaren tidigare visat betalningsovilja och försökt att komma från sina betalningsförpliktelser eller har bristfälliga räkenskaper.

Betydande belopp

Fordringen måste uppgå till ett betydande belopp, 4 § BtSL. Med betydande belopp avses ett belopp som i vart fall inte understiger ett prisbasbelopp.

Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen måste vara uppfylld för att domstolen ska få fatta beslut om betalningssäkring. Det innebär att skälen för betalningssäkring måste vara tillräckligt stora för att uppväga det intrång eller men i övrigt som det innebär för företrädare eller något annat motstående intresse, 4 § andra stycket BtSL

För att fastställa om villkoren för betalningssäkring är uppfyllda görs en helhetsprövning av gäldenärens förhållanden.

Fara i dröjsmål

Motparten har enligt huvudregeln samma rätt att yttra sig i ärenden om betalningssäkring som i andra ärenden, 5 § första meningen BtSL. Företrädaren har också rätt till muntlig förhandling, bortsett från när en sådan förhandling är uppenbart obehövlig, 8 § BtSL.

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

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

Skatteverket måste yrka att rätten fattar ett omedelbart beslut om betalningssäkring, annars handlägger rätten ärendet enligt huvudregeln.

Kontroll av fordrans bestånd

Skatteverket har skyldighet att fortlöpande kontrollera att grunden för betalningssäkringen inte har ändrats. Skatterna för den juridiska personen kan t ex ha satts ned. Det kan också ha framkommit uppgifter som medför att uppsåt eller grov oaktsamhet inte föreligger eller att det finns skäl för befrielse från betalningsansvaret.

Beslut om betalningssäkring ska hävas om det inte längre finns något skäl för beslutet, 6 § BtSL. Det innebär att den handläggare som ansökt om betalningssäkring också ska begära att beslutet hävs när det inte längre ska kvarstå.

Rätten har också möjlighet att häva beslutet ex officio.

När fordran är överlämnad till indrivning och utmätning och har vunnit laga kraft ska Skatteverket begära hävning.

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

I samband med en skatteutredning där det är fråga om större skattehöjningar kan det framkomma att både den juridiska personen och företrädaren har tillgångar eller att det är oklart vem som innehar vissa tillgångar. Det kan då finnas skäl att betalningssäkra både den juridiska personens och företrädarens egendom samtidigt.

När den juridiska personens skatt ännu inte är fastställd är betalningssäkring mot den juridiska personen bara möjlig om perioden gått till ända eller fordringen dessförinnan har förfallit till betalning, 4 § BtSL. Beloppet som ska betalningssäkras för företrädaransvar avser då den del av den juridiska personens skatter, som inte täcks av dess tillgångar.

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

Detsamma gäller i de fall då den juridiska personen vid skatteutredningen konstateras sakna tillgångar. Betalningssäkringen riktas då endast mot företrädaren och dennes tillgångar.

Tidsfrist för ansökan om företrädaransvar

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

Förvarstagande

Vid revision tillämpas 1 § lagen (1989:479) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, tvångsåtgärdslagen. Granskningsledare får ta lös egendom, som kan bli föremål för

betalningssäkring, i förvar i avvaktan på länsrättens beslut, 3 § tvångsåtgärdslagen jämförd med 16 och 17 §§ BtSL. Skatteverket ska då göra framställan om betalningssäkring snarast och senast inom fem kalenderdagar efter förvarstagandet. Har det inte kommit in en framställan om betalningssäkring till länsrätten inom den tiden, hävs beslutet om förvarstagande automatiskt. Den förvarstagna egendomen måste i så fall återställas genast.

6.4 Skadestånd

Den som lidit en ren förmögenhetsskada på grund av ett beslut om betalningssäkring kan få ersättning från staten under förutsättning att fordringen inte fastställts till det yrkade beloppet. Skatteverket kan bli skadeståndsskyldigt trots att verket enligt domstolen har visat både sannolika skäl för sin fordran mot företräddaren och att det har funnits en påtaglig risk för att gäldenären försökte undandra sig att betala fordringen. Det krävs således inte att det allmänna kan lastas för något fel eller någon försummelse. Statens ansvar är i princip strikt.

Har den som lidit skadan varit medvållande, kan skadeståndet jämkas eller vägras helt. Han kan t.ex. ha lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift som han varit skyldig att lämna, 21, 22 §§ BtSL.

7 Sekretess

7.1 Allmänt

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

Vad som gäller om sekretess mellan myndigheter gäller också i förhållandet mellan olika verksamhetsgrenar inom samma myndighet, när dessa är att betrakta som självständiga i förhållande till varandra, 1 kap. 3 § andra stycket SekrL.

Skatteseekretess

För verksamhet som avser bestämmande av skatt eller underlag för bestämmande av skatt är enligt 9 kap. 1 § SekrL sekretessen med några få undantag absolut, dvs. sekretess gäller oavsett om någon skada kan uppkomma eller ej av att en viss uppgift röjs. Sekretessen omfattar såväl uppgifter om den skattskyldige som uppgift som rör tredje man. För uppgift i skattemål hos domstol gäller dock ett s.k. rakt skaderekvisit, dvs. sekretess gäller endast om det kan antas att den enskilde lider skada eller men om uppgiften röjs, 9 kap. 1 § första stycket femte meningen SekrL. Denna svagare sekretess hos domstolen gäller dock inte för uppgift som domstolen fått från en annan myndighet där uppgiften är sekretessbelagd, om uppgiften saknar betydelse i målet, 9 kap. 1 § första stycket sista meningen SekrL. I så fall behåller uppgiften den sekretess den hade hos den utlämnande myndigheten.

Indrivningssekretess

För arbetet vid KFM med utsökning och indrivning gäller i de flesta situationer ett s.k. omvänt skaderekvisit för uppgift om enskilds personliga eller ekonomiska förhållanden, dvs. sekretess gäller om det inte står klart att uppgiften kan röjas utan att den enskilde eller någon honom närstående lider men, 9 kap. 19 § SekrL. Detta innebär att huvudregeln är att sekretess gäller. Sekretessen omfattar även arbetet med att företräda staten i allmänna mål enligt IL.

För en närmare beskrivning av sekretessen i Skatteverkets och KFM:s verksamheter samt hos domstol hänvisas till Skatteverkets handbok Offentligt eller hemligt (SKV 148, utgåva 3), som finns tillgänglig på Skatteverkets webbplats, www.skatteverket.se.

7.2 Sekretess i företrädaransvarsärenden

Skatteverket har gjort bedömningen att dessa ärenden får anses ingå i verksamhet som skyddas av skattesekretessen enligt 9 kap. 1 § SekrL, se Offentligt eller hemligt, s. 90.

I vad mån detta gäller även vid handläggning hos KFM eller om hanteringen där ska ses som en del i indrivningsverksamheten och bedömas enligt 9 kap. 19 § SekrL är något oklart. Kammarrätten i Göteborg har i beslut den 25 mars 2003 (mål nr 1019-2003) gjort bedömningen att uppgifterna i ett företrädaransvarsärende hos KFM omfattas av det skyddade område som avses i 9 kap. 19 § SekrL. Skatteverket har i sitt remissvar över betänkandet Ny sekretesslag, SOU 2003:99, påpekat det oklara rättsläget beträffande företrädaransvarsärenden hos KFM och föreslagit att en uttrycklig sekretessbestämmelse införs (dnr 130 241564-04/112).

Ett domstolsbeslut i ett företrädaransvarsärende är offentligt enligt 9 kap. 1 § tredje stycket SekrL.

Skatteverket och KFM har rätt att träffa överenskommelse om betalningsskyldighet för företrädarkaren enligt 12 kap. 7 c § SBL. Om överenskommelsen fullföljs på överenskommet sätt inom rätt tid är den enligt 11 kap. 1 § andra stycket 7 SBL att jämföras med ett beskattningsbeslut. Därmed får överenskommelsen också anses omfattas av beslutsoffentligheten enligt 9 kap. 1 § tredje stycket SekrL.

En överenskommelse som inte är fullföljd får anses omfattas av sekretess enligt 9 kap. 1 § SekrL hos Skatteverket och av sekretess enligt 9 kap. 19 § samma lag hos KFM.

7.3 Partsinsyn

Det förekommer ibland att företrädarkarna för en juridisk person har olika uppfattningar om vad som förevarit i verksamheten. De kanske inte ens talar med varandra. Skatteverket får aldrig och KFM får i normalfallet inte i ett ärende för en företrädarkare röja en uppgift som finns i ett ärende rörande en annan företrädarkare, trots att ärendena gäller betalningsskyldighet för samma juridiska persons skulder.

En företrädare kan komma att lämna information som läggs till grund för bedömningen i ett annat ansvarsärende. Företrädaren i det sistnämnda ärendet har då enligt 16 § FL rätt att ta del av det som tillförts hans ärende. Denna partsinsyn omfattar inte bara innehållet i allmänna handlingar utan allt utredningsmaterial som tillförts ärendet.

Partsinsynen gäller dock med de begränsningar som följer av 14 kap. 5 § SekrL. Handling eller annat material får inte lämnas ut om det av hänsyn till allmänt eller enskilt intresse är av synnerlig vikt att sekretessbelagd uppgift i materialet inte röjs. I så fall ska myndigheten på annat sätt lämna parten upplysning om vad materialet innehåller, i den mån det behövs för att han ska kunna ta tillvara sin rätt och det kan ske utan allvarlig fara för det intresse som sekretessen ska skydda. En part har dock alltid rätt att ta del av dom eller beslut i målet eller ärendet.

Sekretess till skydd för enskild gäller inte i förhållande till den enskilde själv och kan i övrigt helt eller delvis efterges av honom, 14 kap. 4 § SekrL.

7.4 Överlämnande av information mellan Skatteverket och KFM

Det ankommer på myndigheter att samarbeta och att förenkla och effektivisera den egna verksamheten, se 6 och 7 §§ FL. Detta kan dock sägas i viss mån försvåras av att sekretess enligt 1 kap. 3 § första stycket SekrL gäller även mellan myndigheter. Emellertid finns det i 14 kap. SekrL ett antal bestämmelser som möjliggör att sekretessbelagda uppgifter överlämnas till annan myndighet. Vidare anges i 1 kap. 5 § SekrL att en myndighet får lämna ut sekretessbelagd uppgift om det är nödvändigt för att myndigheten ska kunna fullgöra sin egen verksamhet.

I 14 kap. 1 § andra meningen finns en sekretessbrytande regel som anger att sekretess inte hindrar att uppgift lämnas till annan myndighet om uppgiftsskyldighet följer av lag eller förordning. Enligt 7 § indrivningsförordningen (1993:1229) föreligger skyldighet för Skatteverket att till KFM lämna ut uppgifter som kan antas vara av betydelse för indrivningen. Företrädaransvarshandlingen hos KFM får närmast ses som en del i indrivningsverksamheten. Därmed är också den sekretessbrytande regeln i 7 § indrivningsförordningen tillämplig.

Vidare gäller enligt den s.k. generalklausulen i 14 kap. 3 § SekrL att sekretessbelagd uppgift får lämnas till annan myndighet om det är uppenbart att intresset av att uppgiften lämnas har företräde framför det intresse som sekretessen ska skydda. Arbetet hos KFM med att företräda staten som borgenär vid indrivning av skatter och avgifter ligger så nära beskattningsverksamheten att de uppgifter som behövs för indrivningsverksamheten kan lämnas fritt, se Offentligt och hemligt, s 155. Motsvarande bör anses gälla för företrädaransvarsärenden. Möjligheten att lämna över uppgifter efter en prövning enligt generalklausulen gäller även beträffande uppgiftslämnande från KFM till Skatteverket.

8 Preskription

Begränsad tid att göra gällande företrädaransvar

Talan om företrädaransvar får inte väckas sedan statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats, 12 kap. 7 § andra stycket SBL. Utan en vid länsrätten väckt talan faller då också möjligheten att träffa överenskommelse.

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

Särskilda preskriptionsregler för skatter

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

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

Har betalning skett efter preskription gäller beträffande fordringar i allmänhet som huvudprincip att betalningen inte kan återgå. Beträffande statliga fordringar har historiskt intagits en strängare attityd mot borgenären, se NJA 1962 s. 343. I förarbetena till SkPreskL har uttalats att det ankommer på KFM och andra statliga myndigheter att självmant beakta preskriptionsbestämmelserna, innebärande att en gäldenär som betalar en preskriberad fordran har rätt till återbetalning om han inte kände till att fordringen var preskriberad, prop. 1981/82:96 s. 42. I fråga om skatter kan alltså endast frivilliga betalningar tas

**Egen
preskriptionstid
för företrädar-
ansvaret**

emot sedan preskription inträtt.

Har talan om företrädaransvar väckts i tid saknar det härefter betydelse om skattefordringen mot den juridiska personen preskriberas. Preskriptionstiden för företrädaransvaret löper självständigt, dvs. är inte beroende av preskriptionstiden för huvudfordringen, 11 § andra stycket SkPreskL. Se även prop. 1981/82:96 s. 43 f och Svea hovrätts beslut den 4 april 1889, 15:SÖ 14, mål nr Ö 3434/88, RIC 17/89.

**Skatter som
påförts enligt
SBL**

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

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

Om ett indrivningsuppdrag för en skattekontofordran återkallas, t.ex. på grund av ett betalningsanstånd, upphör därmed också beräkningen av preskriptionstid för det belopp som omfattas av återkallelsen. Blir det senare aktuellt med ett nytt indrivningsuppdrag på grund av en återdebitering på kontot av den skatt för vilken anstånd tidigare meddelats, kommer ny preskriptionstid att börja löpa.

**Skatter utanför
skattekonto
systemet**

Huvudregeln beträffande skattefordringar som påförts utanför skattekontosystemet är att den femåriga preskriptionstiden räknas från utgången av det kalenderår när fordringen förföll till betalning. Har fordringen blivit fastställd till sitt belopp först efter det att den förföll till betalning, räknas preskriptionstiden i

stället från utgången av det kalenderår då fastställelsebeslut meddelades, dock bara den del av beloppet som inte var indrivningsbart redan dessförinnan. Har anstånd med betalning medgetts, inträder preskription i denna del tidigast två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde att gälla.

9 Rättspraxis

Inledningsvis görs här en genomgång av publicerade rättsfall. I anslutning därtill följer en genomgång av olika hovrättsdomar inom ramen för HD: s praxis. Avsikten med att ta med hovrättsavgöranden är främst att åskådliggöra att HD: s praxis, som i många fall utgörs av avgöranden från 1970-talet, fortfarande är aktuell. Avslutningsvis följer två tingsrättsavgöranden som kan vara av intresse. Den fråga de behandlar har inte prövats av högre instans.

Med undantag för de mål som avgjorts år 2000 och 2002 omfattar redogörelsen enbart mål där staten uttryckligen gjort gällande att betalningsunderlåtelse kan läggas företräddaren till last som uppsåt eller grov oaktsamhet, dvs. att det subjektiva rekvisitet är uppfyllt.

9.1 Det objektiva rekvisitet

Legala företrädare

Styrelsen och verkställande direktören är legala ställföreträdare för ett aktiebolag. Styrelsens ansvar enligt aktiebolagslagen kan inte överlätas på någon annan. Det framgår av 8 kap. 3 § ABL.

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

RH 1983:51 (51:83) Målet avsåg inte företräddaransvar i och för sig utan bl.a. det numera avkriminaliserade brottet mot 81 § UBL, som hade stark anknytning till företräddaransvaret. Styrelseordföranden för en idrottsförening dömdes, i egenskap av företrädare, för bl.a. brott mot uppbördslagen att betala dagsböter.

HD: s principuttalande

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

”Den som åtager sig att vara ledamot av aktiebolags styrelse kan icke till sin frihet från att fullgöra de förpliktelser som eljest följer med sådant ledamotskap åberopa enbart att styrelseuppdraget är av endast

’formell’ natur eller att han ej förstått innebörden av uppdraget.”

RIC 28/82, dvs. HovR V Sv, dom nr DT 22, T 121/81. Person som var ensam styrelse, firmatecknare och aktieägare och som haft ekonomisk vinning av rörelsen hade helt överlåtit skötseln av bolaget på den med henne sammanboende mannen. Hon hade underlåtit att kontrollera de av denne upprättade, men av henne undertecknade, deklarationerna. Hon ansågs betalningsansvarig för mervärdesskatt och skattetillegg som påförts bolaget.

RIC 14/81, dvs. Göta HovR dom nr DT 143, T 269/79. I målet var fråga om två makar, där hustrun sattes in som ensam styrelseledamot eftersom mannen hade stora skatteskulder. Han var dessutom tidigare dömd för brott mot uppbördslagen. Hustrun förnekade att hon varit grovt oaktsam då skatterna inte betalades. Av mannen hade hon informerats att styrelseuppdraget enbart var en formsak och hon förstod inte att styrelseuppdraget i själva verket innebar förpliktelser för henne. Hon tillsköt inget aktiekapital och mannen kom i praktiken att svara för bolagets alla funktioner. Hon hade ingen kontorsutbildning och saknade kunskap i bokföring. När bolaget gått dåligt en tid var hustrun närvarande vid ett sammanträde med revisionsbyrån och borde då ha fått information om bolagets ekonomiska problem. Av hustruns uppgifter framgick att hon hade full insikt rörande anledningen till sitt engagemang, samt att hon vid polisförhör i januari samma år som bolaget försattes i konkurs fått sådana upplysningar att hon genast velat lämna sitt styrelseuppdrag, vilket hon dock inte gjorde. Först i november fick hustrun bolagets ekonomiska situation klar för sig. HovR ändrade TRs dom och ålade makarna solidarisk betalningskyldighet. HD meddelande inte prövningstillstånd.

I praxis har dock yrkandet oftast riktats mot den eller de styrelseledamöter, eller verkställande direktör som har ett ägarintresse i företaget och som har det bestämmande inflytandet över verksamheten.

Ägarintresse

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

NJA 1975 s. 480. Se under 9.3 – Företrädares inflytande och intresse i bolaget.

Likvidator

RIC 55/84, dvs. HovR V Sv, dom nr DT 83, T 5/83. Advokat ålades företrädaransvar i egenskap av likvidator i ett bolag. Någon avveckling av verksamheten i bolaget kom inte till stånd sedan advokaten förordnats till likvidator och bolaget trätt i likvidation, utan bolaget fortsatte att driva rörelse. Denna visade sig efter hand förlustbringande och bolaget försattes i konkurs. Bolaget hade under perioden underlåtit att betala innehållna skatter och mervärdesskatt. Likvidatorn hänvisade till att bolagets omedelbara ledning handhades av en annan person på uppdrag av honom. Likvidatorn hade dessutom vid ett senare tillfälle ställt in betalningarna avseende oprioriterade borgenärer, men inte avseende skatterna som då hade allmän förmånsrätt. TR konstaterade att likvidatorns ställning som bolagets legale ställföreträdare varit att jämställa med de skyldigheter som normalt är förenade med uppgiften att utgöra styrelse i ett aktiebolag utan VD. Det ansvaret kunde likvidatorn inte undandra sig genom att utrusta annan person med erforderliga fullmakter och uppdra åt denne att sköta den löpande driften. TR fann att grov oaktsamhet låg likvidatorn till last och ålade honom företrädaransvar. Jämkning var aldrig ifråga i målet. HovR:n fastställde TR:s dom och HD meddelade inte prövningstillstånd.

**Faktiska
företrädare**

I begreppet företrädare innefattas även andra personer än legala ställföreträdare. Även den som utan att vara legal ställföreträdare faktiskt har hand om ledningen eller förvaltningen av den juridiska personen är att se som företrädare.

NJA 1976 not. B 29. TR fann att F varit den verkliga företrädaren och måste anses vara den som i egenskap av företrädare för bolaget låtit verkställa skatteavdragen. Han kunde därför åläggas betalningsskyldighet. HovR:n fastställde TR: s dom. HD konstaterade att F uppdragit åt W att utgöra styrelse eftersom han själv inte var svensk medborgare. F utövade helt det bestämmande inflytandet över bolagets verksamhet och hade därför ett direkt ansvar för fullgörandet av företagens förpliktelser mot det allmänna. W hade förskingrat de för skattebetalning avsedda beloppet, vilket dessutom medförde att han dröjde med att försätta bolaget i konkurs. F ålades solidariskt betalningsansvar tillsammans med W.

Familjeföretag

NJA 1979 s. 555, RIC 24/79. Se under 9.3 – Företrädares inflytande och intresse i bolaget.

Avtal m.m.

RIC 14/76, dvs. HovR V Sv dom nr DT 54, T 75/75. Betalningsskyldighet har ålagts person som på grund av avtal

med aktiebolags legala ställföreträdare ansetts vara företrädare för bolaget. HovR:n konstaterade att E visserligen inte ägt några aktier i bolaget, men att han på grund av sin anställning i bolaget, och den med F avtalade rätten att förvärva aktierna, haft ett betydande intresse i och ett bestämmande inflytande över bolaget. Med hänsyn härtill och vad i övrigt framkommit fann HovR: n att det inte förelåg några särskilda skäl för jämkning eller eftergift av betalningsskyldigheten.

**Extra
bolagsstämma**

NJA 1971 s. 296 III Se under 9.3 – Händelser och omständigheter som inte kunnat förutses.

**Utländsk
juridisk person**

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

**Prokurist i
kommanditbolag**

NJA 1993 s. 740, RIC 44/93. I ett kommanditbolag hade komplementären J övergivit bolaget och flyttat till annan ort. Kommanditdelägaren C, som också var prokurist i bolaget och i denna egenskap behörig att företräda bolaget, hade då fortsatt driften. Efter skatterevision försattes bolaget i konkurs på ansökan av KFM. I målet var även fråga om bokföringsbrott och det numera avkriminaliserade brottet mot 81 § UBL. TR dömde både J och C för brotten och ålade dem solidariskt betalningsansvar för den aktuella tiden. C överklagade. HovR fastställde TR: s dom och konstaterade bl.a. att C inte var personligen ansvarig för bolagets skulder i sin egenskap av kommanditdelägare. Han var däremot ansvarig, eftersom han varit faktisk företrädare för bolaget under den aktuella tiden genom sin faktiska ledning och genom sin ställning som prokurist. HD fastställde domen och konstaterade att avgörande för om företrädaransvar kan åläggas har ansetts vara den faktiska makt-

positionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen. Det krävdes således inte att företrädaren är legal företrädare för den juridiska personen.

Förfallodag

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

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

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

HD konstaterade vidare att ovan nämnda bestämmelse ändrades den 1 januari 2004, dvs. efter hovrättens dom i detta mål. I 12 kap. 6 § andra stycket SBL anges numera att betalningsskyldigheten, om annat inte följer av bestämmelserna i tredje stycket, är knuten till den tidpunkt, när skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kapitlen. Enligt sin ordalydelse skulle övergångsbestämmelserna vara tillämpliga i detta fall samt föranleda betalningsskyldighet för AM. HD hänvisar emellertid till sitt uttalande i rättsfallet NJA

2000 s. 132 om retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen. En tillämpning av bestämmelserna till 2003 års lagändring skulle leda till ett för AM mera oförmånligt resultat än vad som skulle ha blivit fallet om tidigare gällande bestämmelser tillämpats. Av detta följer att något ansvar inte ska åläggas AM för den skatt som bolaget är skyldigt staten. Hovrättens domslut fastställdes.

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

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

9.2 Det subjektiva rekvisitet

Här följer exempel på rättsfall där frågan om det subjektiva rekvisitet aktualiserats. I samtliga fall där företrädaransvar har ålagts har naturligtvis det subjektiva rekvisitet bedömts vara uppfyllt, annars hade något betalningsansvar inte kunnat åläggas. Viss ledning avseende det subjektiva rekvisitet kan därmed fås från samtliga rättsfall, vare sig betalningsansvar ålagts eller inte.

Bulvanfallet

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

Emellertid var situationen sådan i målet att hustrun – som staten väckt talan mot – visserligen var styrelseledamot, men hade haft mycket litet med företagets skötsel att göra. Det var i stället hennes man som helt hade hand om skötseln och ansvaret för bl.a. betalning av skatter. Vid detta förhållande, kan hustrun, säger HD vidare, inte anses ha varit skyldig att i första hand svara för

skattebetalningarna. För att hon skulle bli ansvarig krävdes att hon haft skälig anledning till misstanke att skatterna inte sköttes. Någon sådan anledning var dock inte visad i målet varför talan ogillades.

**Verksamma
åtgärder för
skuldavveckling**

NJA 1969 s. 326. HD konstaterade i sitt domslut att företrädaren måste vidta åtgärder för en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsynstagande till samtliga borgenärs intressen för att undgå företrädaransvar. I målet var fråga om arbetsgivare, som inte betalat in de innehållna skatterna, till sitt fredande kunde åberopa att han skulle gjort sig skyldig till mannamån mot borgenärer genom att betala in dem.

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

**Betalnings-
inställelse**

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

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

NJA 1979 s. 229. Se under 9.2 – Kort tid.

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

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

**Avbetalnings-
plan med KFM**

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

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

RH 1985:68 (68:85). Företrädaren åberopade att bolaget under lång tid haft svårigheter att få betalt för utförda arbeten men att leverantörerna hade gett anstånd och att bankerna visat "förståelse" och "stöttade" bolaget. Han åberopade att bolaget hade en avbetalningsplan hos KFM och att detta skulle befria honom från ansvar. Tingsrätten anförde i sina domskäl att företrädaren, med hänsyn till likviditetskrisens långvarighet, haft särskild anledning att räkna med att en fortsatt drift av företaget skulle innebära risk för att bolaget inte skulle kunna betala skatterna. Företrädaren hade därför haft särskild anledning att kontrollera att bolaget skulle kunna betala skatterna och, om det inte gick, t.ex. ställa in betalningarna och verka för en avveckling av bolaget med hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen. Det gällde även om det funnits starka företags-ekonomiska skäl för bolaget att fortsätta verksamheten. Företrädaren hade härigenom gjort sig skyldig till grov oaktsamhet. Tingsrätten biföll åtalet jämlikt 81 § första stycket UBL och förpliktade företrädaren att jämte bolaget till staten utge av bolaget innehållen skatt jämte restavgifter tillhoppa 374 683 kr.

HovR fastställde tingsrättens domslut och fann det utrett att bolaget inte hade beviljats anstånd med betalningen av A-skatterna. HovR anförde vidare: "En sådan uppgörelse kan för övrigt inte befria honom från det ansvar som han redan ådragit sig" och ansåg inte att det förelåg särskilda skäl för jämkning. HD meddelade inte prövningstillstånd.

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

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

NJA 1977 s. 711. Bolaget hade tidigare fått bankkrediter för att klara av en förväntad nedgång under sommarsäsongen. Inför

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

NJA 1981 s. 1014. När bolagets ställning blivit mycket dålig hade kontakter tagits och sammanträden ägt rum med bl.a. representanter för länsarbetsnämnden, kommunen, KFM och företagareföreningen. Bolaget fick också ett ackord på sina skatter. Det fullföljdes inte på grund av brist på medel. Alla berörda instanser var medvetna om att svårigheter skulle uppstå med skattebetalningarna, men uppmanade ändå företrädaren att fortsätta driften. Bolaget hade 18 anställda och det var mycket viktigt för kommunen att de inte blev friställda. Kommunen gick senare in som delägare i bolaget. Företrädaren undgick betalningsansvar därför att han ansågs ha haft anledning att anta att berörda myndigheter, särskilt KFM, accepterade att han lät bli att betala skatterna för att kunna driva verksamheten vidare i avvaktan på rekonstruktion av verksamheten.

Kort tid

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

NJA 1979 s. 229. Företrädaren trodde att han skulle kunna betala skatteskulden då betalning av en faktura skulle komma in. I målet var enbart fråga om en (1) skuldpost och förfallodag. Två dagar före skatteskuldens förfallodag fick han besked om att betalning inte skulle flyta in. Samma dag ställde han in

bolagets betalningar och undersökte möjligheterna till ackord. När detta inte gick, ansökte han om bolagets försättande i konkurs. Företrädaren undgick personligt betalningsansvar.

9.3 Hel eller delvis befrielse – ”jämkning”

Allt sedan lagbestämmelserna om företrädares personliga betalningsansvar infördes har frågorna om betalningsskyldighet, jämkning och eftergift givit upphov till en omfattande rättspraxis.

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

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

Företrädarens inflytande och intresse i bolaget

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

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

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

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

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

NJA 1973 s. 587. Företrädaren ingick i styrelsen för ett familjeföretag där föräldrarna svarade för den löpande verksamheten. Efter faderns död tog företrädaren över ansvaret för verksamheten. Med hänsyn till arbetsfördelningen i företaget undgick företrädaren betalningsansvar för tiden fram till faderns död, men blev betalningsskyldig för tiden därefter med ett jämkat belopp.

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

NJA 1979 s. 555, RIC 24/79. Företrädaren ägde tio procent av aktierna i ett familjeföretag. Övriga aktier ägdes av föräldrar och syskon. Han var inte medlem av styrelsen, men hade fullmakt att teckna bolagets firma vad gällde bank och post. Fadern var verkställande direktör i bolaget. Kort före den aktuella tidpunkten hade emellertid fadern överlåtit skötseln av företaget på företrädaren. HD påpekade att det var företrädaren som hade ”företrätt det gemensamma intresset inom familjen” och varit den ”som haft ekonomiskt utbyte av den fortsatta verksamheten”. Trots att besluten att underlåta att betala skatt hade fattats i samråd med fadern/verkställande direktören, ansåg HD – med hänsyn till förhållandena i bolaget – att företrädaren hade ådragit sig ett självständigt betalningsansvar varför jämkning inte kunde komma i fråga.

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

Händelser och omständigheter som inte kunnat förutses

mer än vad HovR gjort.

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

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

Företrädarens betalningsförmåga och andra personliga förhållanden

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

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

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

NJA 1972 s. 115 I. HD fann att företrädaren gjort sig skyldig till grov oaktsamhet och att han därför i princip var betalningsskyldig. Företrädaren åberopade som skäl för jämkning att han på grund av sjukdom – nervösa besvär – inte kunde arbeta i full utsträckning, att han saknade tillgångar och att han i samband med företagets konkurs ådragit sig en bankskuld på 160 000 kronor.

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

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

**”Anställd
företagsledare”**

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

**Ingen egen
vinning**

NJA 1972 not. A 19. HovR eftergav betalningsskyldigheten med hänsyn till företrädarens ekonomiska situation och till att han inte hade haft någon ”egen vinst av den underlåtna skattebetalningen” utan tvärt om gjort en ”avsevärd ekonomisk förlust”. HD konstaterade först att i målet var fråga om ett typiskt s.k. fämansbolag och att härvid den bristande betalningsförmågan hos företrädaren i och för sig inte utgjorde skäl för jämkning eller eftergift (jfr NJA 1971 s. 296 I–II). Vidare anförde HD: ”Icke heller kan någon avgörande betydelse tillmätas det förhållandet att ställföreträdaren ej haft någon egen vinst av den underlåtna skattebetalningen”. HD fastställde tingsrättens dom som innebar att företrädaren ålades full betalningsskyldighet. HD konstaterade också att det i målet var fråga om upprepade försummelser gällande sammanlagt betydande belopp. Det allmänna hade i stor utsträckning fått stå

**Arbets-
marknadsskäl
och kontakter
med
myndigheter,
banker m.m.**

för kostnader som bolagets verksamhet medfört. Tingsrättens dom, som innebar att företrädaren ålades full betalningsskyldighet, fastställdes av HD.

RIC 51/74, dvs. Svea HovR dom nr 7:DT 45, T 32/74 Se 9.5.3 – Förlorat egna medel – ej särskilda skäl.

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

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

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

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

RIC 2/74, dvs. Svea HovR dom nr 1:DT 27, T 352/73. Företrädaren hade varit medveten om bolagets ekonomiska problem, men ändå fortsatt driften av hänsyn till de anställda eftersom han hade hoppats på att bolaget skulle få lån. Företrädaren hade haft kontakter med företagarföreningen (föregångaren till Utvecklingsfonden, numera ALMI) och företrädare för arbetsmarknadsstyrelsen och länsstyrelsen. Dessa hade, enligt företrädaren, uppmuntrat honom att fortsätta driften på grund av det svåra sysselsättningsläget på Gotland. Vidare hade KFM, för att öka möjligheterna för en överlåtelse av rörelsen, avsiktligt dröjt med att ansöka om bolagets försättning i konkurs. Betalningsansvaret jämkades till hälften.

**Omständigheter
som inträffat på
grund av
konkurs**

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

NJA 1993 s. 81. Företrädaren för bolaget gjorde gällande att statens utdelning för skattefordringarna hade blivit för låg på grund av att konkursförvaltaren hade visat oskicklighet vid handläggningen av konkursen. HD ansåg att en sådan omständighet kunde beaktas. HD ansåg vidare, under återopande av sina tidigare uttalanden om att jämkning eller eftergift inte fick bli regel snarare än undantag, att det inte mot vad som sägs i lagtexten måste krävas synnerliga skäl för jämkning. Bolagets verksamhet hade varit seriös och företrädaren hade sökt kvalificerad rådgivning och följt de givna råden. Det kunde inte betvivlas att företrädaren verkligen trott att skatterna skulle kunna betalas och att han haft skäl räkna med att avvecklingen i konkursen skulle ge bättre utdelning till staten. Företrädarens betalningsskyldighet jämkades till hälften.

9.4 Tillämpning av övergångsbestämmelserna vid införandet av SBL

NJA 2000 s. 132, RIC 9/00. Tingsrätten beslutade att mellandom skulle meddelas över frågan huruvida 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen utgör hinder mot att, med stöd av 12 kap. 6 § SBL och punkt 9 i övergångsbestämmelserna i denna lag, ålägga företrädaren personligt betalningsansvar för obetalda arbetsgivaravgifter, källskatter och mervärdesskatter, vilka förfallit till betalning före den 1 november 1997. Genom beslut har tingsrätten också med stöd av 56 kap. 13 § rättegångsbalken överlämnat denna fråga till HD för prövning. HD har förklarat att nämnda bestämmelse i regeringsformen utgör hinder mot att ålägga företrädaren personligt betalningsansvar i den mån sådant ansvar inte hade kunnat åläggas henne enligt de lagbestämmelser som gällde före nämnda lag.

RIC 10/00, dvs. Svea HovR beslut i mål nr T 367-00, 2000-04-12. I stämningsansökan till TR återopade staten att en person i egenskap av företrädare för bolaget underlåtit att betala in skatter och avgifter. Skatterna och avgifterna var förfallna till betalning före den 1 november 1997. HovR som i beslutet bl.a. hänvisade till HD:s avgörande RIC 9/00, fann att vid en tillämpning av den tidigare gällande bestämmelsen i 77a § UBL hade staten sannolikt redan inledningsvis måst anföra och återropa de i bestämmelsen angivna förutsättningarna att företrädaren upp-

såtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala skattebelopp eller avgifter. HovR undanröjde tingsrättens dom och återförvisade målet till tingsrätten för fortsatt handläggning.

9.5 Hovrättsavgöranden

Som framgår i inledningen till det här kapitlet är avsikten med att ta med hovrättsavgöranden, trots deras begränsade prejudikatsvärde, främst att åskådliggöra att HD:s praxis, som i många fall utgörs av avgöranden från 1970-talet, fortfarande är aktuell.

Avslutningsvis följer dessutom två tingsrättsavgöranden som kan vara av intresse. Den fråga de behandlar har inte prövats av högre instans.

9.5.1 Inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget, skattekrediter, utsatt för brott

Ej särskilda skäl

Svea HovR, dom nr 5:DT 37/1982. A och W utgjorde bolagets styrelse, var firmatecknare var för sig och ägde hälften var av aktierna. A hade ansvaret för bl.a. bolagets skattebetalningar. W hade mycket sporadiskt kontakt med verksamheten, men utträdde inte ur styrelsen och hade kännedom om vikten av att källskatter och mervärdesskatt betalades. TR fann att, med hänsyn till Ws ställning i bolaget och till att han haft anledning att misstänka att skatterna inte betalades, det ålegat honom att undersöka detta. Detta hade han underlåtit varför han varit grovt oaktsam och ålades ojämkad betalningsskyldighet. HovR fann inte anledning till annan bedömning än den TR gjort. HD meddelade inte prövningstillstånd.

HovR V Sv, dom nr 5:DB, 30/1984. G var enbart suppleant i styrelsen, ägde bara 10 % av bolagets aktier och hade inte fullmakt att företräda bolaget. Den andre aktieägaren var ensam styrelse och firmatecknare. G var dock den som skötte verksamheten.

HovR konstaterade att G – trots att han inte var legal företrädare – bar huvudansvaret för bolagets ekonomi och var den ende av aktieägarna som hade ett ekonomiskt intresse av fortsatt drift. På grund härav måste han ”anses ha ådragit sig ett självständigt ansvar” för att bolaget betalade de anställdas källskatter. Detta förändrades inte av att ett annat företag – som var bolagets enda egentliga kund – under viss tid ombesörjde alla in- och utbetalningar för bolagets räkning, eftersom G fortfarande bestämde ensam över bolagets ”körningar, chaufförernas anställningsförhållanden och dylikt”. Skäl för eftergift eller jämkning av betalningsskyldigheten ansågs inte föreligga. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Svea HovR, dom nr 8:DB 113/1987. S och två andra personer var styrelseledamöter, firmatecknare och aktieägare i ett bolag, som inte betalat de anställdas skatter om 148 000 kr. S ansvarade för ”det konstnärliga i bolagets verksamhet” medan de administrativa uppgifterna ålåg en annan av styrelseledamöterna C, som även var bolagets VD. S åberopade detta förhållande samt att han saknade kännedom om såväl ”bolagets skyldigheter gentemot myndigheterna” som att dessa skyldigheter inte följdes. Han tog aldrig del av bokföringen utan litade på att allt administrativt sköttes av C. S fick aldrig någon information om att skatterna inte betalades. TR dömde S för vårdslös uppbördsredovisning och brott mot uppbördslagen och ålade honom full betalningsskyldighet.

HovR fann att S:s ”underlåtenhet att hålla sig underrättad om hur det låg till med redovisningar och inbetalningar” måste anses som grovt oaktsam, och fastställde TRs domslut vad gällde såväl straff som betalningsskyldighet

HovR SoB, avd 1, dom 1997-11-28 i mål nr T 341-97. Företrädaren gjorde gällande att han uppdragit åt en kamrer och en revisor att sköta de kamerala uppgifterna i bolaget. Han blev medveten om att skattebetalningarna hade eftersatts först i samband med att bolaget försattes i konkurs. Hans underlåtenhet ansågs utgöra grov oaktsamhet. Skäl för jämkning eller eftergift ansågs inte föreligga.

HovR ÖN, dom nr DT 2029/1988. I-M var jämte annan styrelseledamot i ett bolag vars aktier hon ägde ensam. Firman tecknades av styrelseledamöterna och I-M:s make, var för sig. Maken var i praktiken den egentliga företagsledaren och VD saknades. I-M hävdade att hon inte deltagit i bolagets skötsel och att hon saknat kännedom om dess ekonomi. Staten hävdade att hon måste ha haft kännedom om bolagets likviditetsproblem i och med att hon undertecknat ett flertal styrelseprotokoll m.fl. handlingar vari anteckning gjorts om den dåliga likviditeten. I-M hävdade att styrelsesammanträden aldrig hållits och att hon aldrig läst de handlingar maken förelagt henne för underskrift. Även om hon skulle gjort det hade hon ändå inte förstått innehållet. Kännedom om det dåliga ekonomiska läget fick hon först en vecka före konkursen. TR ansåg inte att det var styrkt att I-M läst de handlingar hon undertecknat och att hon haft anledning att ingripa då maken helt haft den omedelbara ledningen av företaget, avsiktligt undanhållit information för I-M, och styrelsesammanträden aldrig hållits. Talan lämnades därför utan bifall.

Staten överklagade. HovR konstaterade först att det förhållandet att I-M undertecknat årsredovisning och vissa styrelseprotokoll, starkt talar ”för att hon varit verksam i ledningen och skötseln av bolaget”. Sitt påstående att hon inte läst handlingarna har hon inte förmått styrka. Med hänsyn till hennes skolutbildning (tvåårig distributions- och kontorsutbildning) fäste hovrätten inte något avseende vid invändningen att I-M inte skulle ha förstått innehållet i handlingarna även om hon hade läst dem. Med hänsyn härtill och till att I-M uppburit lön under viss tid, ansåg hovrätten att I-M ”faktiskt varit verksam i bolagets ledning och skötsel. Med hänsyn till sitt betydande intresse och sitt avgörande inflytande i bolaget, har hon inte kunnat undandra sig sin skyldighet att hålla sig underrättad om bolagets ekonomiska situation och kontrollera att dess förpliktelser fullgjordes”.

Eftersom hon hade haft anledning att misstänka att bl.a. skatter inte skulle komma att betalas, ålades hon betalningsansvar enligt statens yrkande. HovR fann att skäl för eftergift eller jämkning saknades. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 3, dom DT 69 i mål nr T 553/95. Företrädarna var ålagda att fortlöpande hålla sig informerade om bolagets ekonomiska ställning och när bolaget väl drabbats av ekonomiska problem ålåg det envar av dem att vidta verksamma åtgärder för att avveckla bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Detta ansvar gäller oavsett om någon av dem själv i praktiken skulle se till att skatter och avgifter betalades eller om utförandet av dessa åtgärder hade uppdragits till någon eller några andra personer. Ingen av företrädarna hade på något sätt förvissat sig om att bolaget betalat skatter och avgifter i rätt tid och på rätt sätt utan bara utgått från att betalningarna sköttes tillfredsställande av "ekonomiavdelningen". HovR fastställde TRs domslut.

Svea HovR, avd 11, dom i mål T 1877/95. A var väl medveten om bolagets ohållbara ekonomiska situation. A fortsatte verksamheten främst med hänsyn till anställda. Han gjorde därvid en riskbedömning och använde bolagets medel – vari ingick exempelvis till bolaget inbetald mervärdesskatt – till betalning av andra fordringar. HovR undanröjde TRs jämkning och ålade A full betalningsskyldighet. HD fann ej skäl meddela prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 8, dom i mål nr T 518/96. TR anförde i sina domskäl bl.a.: Att F haft förhoppningar om att i framtiden få intäkter som i och för sig skulle kunna betala förfallna skatter och avgifter utgör inte skäl att jämka. HovR fastställde TRs dom.

Svea HovR, avd 7, dom DT 10 i mål nr T 1620/96. L hade inget ägarintresse men ekonomiskt intresse i bolaget. Hon var VD och styrelseledamot och var medveten om bolagets dåliga likviditet. L hade underlåtit att på ett godtagbart sätt göra sig underrättad om sina åligganden och att ta del av bolagets ekonomi och förvaltning. HovR fastställde TRs domslut.

Svea HovR, avd 8, dom DT 29 i mål nr T 1838/96. TR hade ansett bl.a. att förhoppningar om lån och ökande rörelseintäkter, att företrädarna blev lurade vid köpet av restaurangen och att det varit en kraftig räntehöjning under hösten 1992 utgjorde skäl för jämkning. HovR anmärkte dock i sin dom att var och en av de tre svarandena var ansvarig för att bolaget i föreskriven tid och ordning betalade skatter och avgifter samt att bolaget betalat närstående bolag betydande belopp när skatterna och avgifterna skulle ha betalats. HovR konstaterade att det inte var motiverat att efterge eller jämka betalningsskyldigheten för företrädarna och ändrade TRs dom så att företrädarna blev solidariskt ansvariga för hela det yrkade beloppet. HD fann ej skäl meddela prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 15, dom DT 64 i mål nr T 1102/94. Modern V var ensam styrelseledamot och aktieägare. Sonen C var suppleant och den som i praktiken drev verksamheten. C ålades i TR full betalningsskyldighet för yrkade belopp. Modern ålades betalningsansvar för 50 000 kr = aktiekapitalet, solidariskt med sonen. Hon var till följd av sjukdom av depressiv art förtidspensionerad sedan 63 års ålder. När domen meddelades var hon 73 år gammal. Hennes betalningsförmåga var då och framgent svag. Betalningsansvaret jämkades därför. C, men inte staten, överklagade. HovR fastställde TRs domslut.

Svea HovR, avd 9, dom DT 9 i mål T 221/97. HovR fastställde TRs dom. S hade, om än grundat på endast indirekt eget och närståendes aktieinnehav, ett icke obetydligt ägarintresse i bolaget. Han hade vid tiden för betalningsunderlåtelserna ett betydande inflytande över bolagets verksamhet. Han hade varit företagare i flera år varför han kände till företrädarens skyldighet att avveckla ett bolags skulder vid likviditetsproblem. Inte tillräckliga skäl för jämkning. HD fann ej skäl meddela prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 13, dom DT 18, i mål nr T 18/97. Bolagen sköttes i praktiken av en person med generalfullmakt. Styrelseledamöterna var inte aktiva i bolaget. De var medvetna om att bolaget hade betalningsproblem. Styrelseledamöterna ansågs som huvudansvariga och ålades betalningsskyldighet.

HovR ÖN, avd 1, dom 1999-09-27, i mål nr T 132/98. Företrädaren hävdade att han inte var att se som företrädare för bolaget eftersom han avgått som VD före den tidpunkt skatterna debiterades. Staten hävdade att detta saknade betydelse för frågan om han var att se som företrädare för bolaget eftersom han fortsatte som styrelseledamot i bolaget och via ett närstående bolag även var ensamägare. TR och HovR fann att företrädaren var betalningsskyldig för yrkat belopp.

Svea HovR, avd 5, dom i mål nr T 6113-99. Företrädaren gjorde gällande att han och den andre ägaren och styrelseledamoten hade gjort upp om en arbetsfördelning innebärande att kollegan skulle svara för bokföring, deklARATIONER och skattebetalningar. TR ansåg att det i ett fåmansbolag finns ett mycket litet utrymme för att med befriande verkan ingå ett sådant avtal och fastslog att företrädaren var personligt betalningsskyldig. Skäl för jämkning förelåg inte. HovR fastställde TRs dom.

Svea HovR, avd 8, dom 2000-07-03, DT 25 i mål nr T 8050-99. Styrelseledamot försökte exculpera sig med motivering att han endast var bulvan för en person som senare dömts för brott. Detta hjälpte inte då styrelseledamoten bl.a. undertecknat protokoll, löst in checkar och gjort utbetalningar för bolagets räkning. Även fråga om jämkning pga. personliga förhållanden.

HovR V Sv, dom 2000-09-21, i mål nr T 253-98. Företrädaren åberopade utan framgång att han endast var bulvan.

Svea HovR, avd 10, dom 2001-03-05, DT 23 i mål nr T 7170/00. Företrädarens invändningar att det var hennes make som skött bolaget och att KFM gått med på avbetalningsplaner var enligt HovR inte skäl för jämkning eller dylikt. TR hade jämkat varefter staten överklagat.

Svea HovR, dom 2003-11-28, i mål nr T 7073-02. A utgjorde ensam styrelse, ägde ensam teckna bolagets firma och ägde alla aktier i bolaget medan J, som hon var sambo med, med stöd av en fullmakt från A, i praktiken varit bolagets företrädare under hela dess verksamhets tid. J hade tidigare varit styrelseledamot i en rad bolag i samma bransch och samtliga bolag hade försatts i konkurs med stora skatteskulder. J hade själv försatts i konkurs i juni 1998 med en brist i boet på två miljoner. Han hade dessutom haft näringsförbud fram till våren 2000. De omstämnda skatterna förföll till betalning mellan 1997 och 2000. Bolaget hade varit föremål för skatterevision och SKM hade funnit betydande brister i bokföringen. TR fann att A:s formella företrädaransvar trots fullmakten medförde skyldighet för henne att kontrollera bolagets drift och skötsel samt betalningar av tull

och skatter. TR fann också att J varit bolagets faktiska företrädare och att han också varit ansvarig för bolagets bokföring, samt att J medvetet misskött bokföringsskyldigheten. Han hade inte heller innan skatterna skulle betalats vidtagit verksamma åtgärder för en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till bolagets intressen. A och J ålades solidarisk betalningsskyldighet för det omstämda beloppet som uppgick till över 3,7 miljoner kr. A och J överklagade och HovR fastställde TRs dom.

Svea HovR, dom 2004-03-29, i mål nr T 10335-02. A ägde samtliga aktier i bolaget och var bolagets enda styrelseledamot och firmatecknare. A har i viss mån utfört och även förstått innebörden av det uppdrag som hon åtagit sig. HovR konstaterade att det formella ansvaret för bolaget, och därmed även ansvaret för att inbetala bolagets skatter och avgifter, ålegat A. Enligt HovR kunde A inte undgå detta ansvar enbart genom att åberopa att hennes uppdrag i bolaget – mot bakgrund av att hennes far ansvarade för bolagets löpande verksamhet – varit av formell natur. HovR fann A ha förfarit grovt oaktsamt, när hon underlät att göra föreskrivna skatteavdrag och att förutsättningarna för betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL därmed var uppfyllda. De skäl A anfört kunde heller inte anses utgöra skäl för jämkning. HovR förpliktade, med ändring av TRs dom, A att solidariskt med bolaget utge det yrkade beloppet.

**Särskilda skäl:
jämkning**

Svea HovR, dom nr 3:DT 50/1983. H var styrelseledamot och VD samt ägde en femtedel av bolagets aktier. Han hade dock trots att uppdraget som VD inte hade någon praktisk betydelse och han förlitade sig på att bolagets administration helt sköttes av styrelsens ordförande som var bokföringskunnig. TR eftergav på grund härav bokföringsskyldigheten.

HovR ansåg inte att omständigheterna kunde medföra eftergift men jämkade betalningsskyldigheten från 117 000 kronor till 20 000 kr. Referenten var skiljaktig och ansåg att särskilda skäl för jämkning saknades.

Svea HovR, dom nr 5:DT 69/1984. H utgjorde ensam styrelse i det av hennes far helt skötta bolaget. TR ålade henne personligen betalningsskyldighet med det av staten yrkade beloppet, 78 000 kronor.

HovR fann att eftergift inte kunde komma i fråga men jämkade betalningsansvaret ”kraftigt” till 15 000 kronor på grund av följande omständigheter. Hon var blott 19 år när hon på faderns begäran insattes som ensam styrelse i bolaget, och hennes befattning med bolaget inskränkte sig till enklare göromål. Hon stod i starkt beroendeförhållande till fadern och saknade

möjlighet till annan arbetsanställning än i dennes företag. Något ekonomiskt utbyte av sin ställning i företaget hade hon inte haft.

HovR V Sv, dom nr 5:DB 105/1987. A utgjorde ensam styrelsen i ett bolag och ägde tillsammans med två andra dess aktier.

A åberopade att han inte ”var medveten om att han ingick i bolagets ledning”, en invändning som TR ställde sig kallsinnig till. Ansvar konstaterades och full betalningsskyldighet ålades.

I HovR yrkade A att åtalet för brott mot UBL skulle ogillas och han skulle befrias från betalningsskyldighet. A hade visserligen undertecknat vissa handlingar ang. bolaget bl.a. vissa uppberdsdeklarationer, men han hade aldrig tagit del av innehållet och han visste inte om att han utgjorde bolagets styrelse, vari annan person ”fungerade” som VD. Själv hade A aldrig varit verksam i bolaget och när han frågat VD:n hade han fått besked att skatterna sköttes. HovR ansåg att A:s påstående att han saknat vetskap om att han var styrelseledamot, kunde lämnas utan avseende m.h.t. A:s tidigare erfarenheter och utbildning och till att han var ägare till en tredjedel av aktierna. Däremot fann HovR anledning sänka straffet och jämka betalningsskyldigheten från 137 000 kronor till 100 000 kronor m.h.t. att VD:n åtagit sig ”bolagets direkta ledning” och försäkrat A att skatterna betalades.

HovR NN, avd 2, dom 1997-03-03 i mål nr B 80/95. Företrädaren saknade ägarintresse i bolaget. Bolagets administration och redovisning sköttes från moderbolaget och företrädaren hade att verkställa utbetalningar enligt moderbolagets instruktioner. Betalningsskyldigheten jämkades till hälften av det restförda beloppet.

**Särskilda skäl:
eftergift**

Svea HovR, dom nr 5:DB 99/1984. L var styrelseledamot och ägde en tredjedel av aktierna i ett fåmansbolag som ägdes till lika delar av tre personer. En av dem – B – var VD och hade hand om det administrativa arbetet. Sedan B lämnat bolaget i maj – men behållit sina aktier – övertog L ansvaret för och inflytandet över bolaget. TR ålade L full personlig betalningsskyldighet för de skatter som förföll till betalning i juli. Bolaget inställde betalningarna i augusti och försattes i konkurs i september på egen begäran.

HovR eftergav betalningsskyldigheten med hänsyn främst till den korta tid som L haft till förfogande att efter B:s avgång överta dennes administrativa arbetsuppgifter, om vilka L tidigare haft ringa insikt.

Subjektiva rekvisitet inte uppfyllt

Svea HovR, avd 12, DT 55, dom i mål nr 2232-99. Modern var ensam styrelseledamot och sonen var suppleant i bolaget. Båda ägde teckna firman var för sig. Sonen ägde samtliga aktier. Verksamheten drevs av sonen, men modern hade undertecknat bolagets revisionsberättelse och fastställelseintyg för året före konkursen, varav framgick att bolaget gick dåligt. Modern hävdade att hon inte läst handlingarna samt att hon förutsatt att sonen skötte verksamheten väl. Hon var helt införstådd med att hon bara var styrelseledamot på papperet. TR ogillade talan med motiveringen att modern inte haft anledning att misstänka att bolaget inte fullgjorde sina förpliktelser ifråga om skatter och avgifter till staten. Hon fick kännedom om bolagets svåra situation först en månad före konkursen och då hade redan sonen inlett åtgärder för att avveckla bolagets verksamhet inför konkursen. HovR fastställde TRs domslut med motiveringen att moderns oaktsamhet inte var att anse som grov. HD meddelade inte prövningstillstånd. Jfr NJA 1974 s. 297.

Göta HovR, avd 5, dom 2000-05-26, i mål nr T 154-99. I ett bolag fanns det två styrelseledamöter. Enligt arbetsfördelningen skulle den ene ensam sköta all administration. Den delägaren misskötte sig och använde falsk bokföring. För det dömdes han till straff. Förfalskningarna duperade såväl hans kompanjon som bolagets revisor. Den lurade kompanjonen ansågs inte ha betett sig grovt oaktsamt och undgick därför företrädaransvar.

9.5.2 Sjukdom, ålder, ekonomisk förmåga, bristande kunskaper

Ej särskilda skäl

HovR NN, dom nr 2:DT 28/1979. C var VD i ett företag som ägdes av honom och hans barn. Han ålades i TR personligt betalningsansvar avseende A-skatt resp. moms som inte betalats vid ett (1) tillfälle om tillsammans 24 433 kronor i enlighet med statens yrkande.

C överklagade och åberopade bl.a. att det ej varit fråga om ”några betydande belopp”, att han var pensionär sedan två år och enbart uppbar folk- och tilläggspension, att han visserligen ägde bil och mindre fritidsfastighet men saknade ”skattepliktig förmögenhet”, samt att hans hälsa var ”vacklande genom svaghet i ryggen”. Staten påpekade bl.a. att C i sin senaste självdeklaration upptagit tillgångar för 70 034 kr. HovR konstaterade kort att C var ansvarig och ”ej heller utgör C:s ekonomiska och personliga förhållanden” skäl för jämkning eller eftergift. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 9, dom i mål nr T 1675/95. Vittnesförhör hölls på begäran av S med två tjänstemän från RSV om den

information som RSV lämnat. TR konstaterade att bristande kunskaper om vad som ålegat S i hans egenskap av företrädare för bolaget inte kunde ursäktas underlåtenheten att inbetala ifrågasvarande skatter och avgifter eller vidtaga annan påkallad åtgärd. Vad S anfört om bristande insikter om konsekvenserna för hans del av uteblivna skatte- och avgiftsinbetalningar utgjorde ej skäl för eftergift eller jämkning av betalningsskyldigheten. Vad S vidare anfört om statens vållande eller medvållande som grund för jämkning av betalningsskyldigheten kunde ej anses förtjäna avseende. HovR fastställde TRs dom. HD fann ej skäl meddela prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 12, dom DT 20 i mål nr T 1795/94. M uppgav att bolaget råkade i svårigheter sedan dess revisor insjuknat och sedermera avlidit, att M då förlorade kontrollen över verksamheten, att han hade bristfälliga kunskaper i svenska språket, samt att han med största sannolikhet aldrig skulle komma att kunna helt betala sina skulder till staten. TR jämkade till i runt tal hälften. Enligt HovR utgjorde vad som framkommit om M:s personliga kvalifikationer att sköta företaget inte skäl för jämkning. M ålades ojämkad betalningsskyldighet. HD fann ej skäl meddela prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 13, dom DT 17 i mål nr T 909/95. TR konstaterade att den omständighet att underliggande material inte företetts inte gjorde besluten ogiltiga. HovR anmärkte att utredningen i målet visade – vilket också torde varit ostridigt – att lagakraftvunna beslut mot bolaget förelåg beträffande samtliga skatter och avgifter varom var fråga och att skatterna var förfallna till betalning och obetalda. Detta innebar att W blev betalningsskyldig om han i egenskap av företrädare för bolaget uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala skatter och avgifter i rätt tid och ordning. Vad W anfört om brister i fråga om dokumentation av granskningsrapporter och bakomliggande handlingar i övrigt, kunde inte leda till annan bedömning. HovR konstaterade också att W tagit del av föreskrifter från Ackordcentralen för fortsatt verksamhet, vilka klart utvisar att löpande skatter och avgifter skulle betalas. HovR fastställde TRs dom. HD fann ej skäl meddela prövningstillstånd.

HovR V Sv, avd 4, dom i mål nr T 284/95. O opererades och den som skötte bokföringen tog ingen kontakt med honom under sjukskrivningen. O dömdes att betala det yrkade beloppet. I likhet med TR fann HovR att O av grov oaktsamhet underlåtit att betala in de i målet aktuella skatterna och avgifterna. Vad O anfört om sin sjukdom och arbetsoförmåga utgjorde inte tillräckliga skäl för jämkning eller eftergift.

Svea HovR, avd 13, dom DT 52/95 i mål nr T 874/95. L var under den tid han misskötte bolagets skattebetalningar gravt alkoholiserad. HovR konstaterade att vad L åberopat till stöd för eftergift eller jämkning inte utgör sådana omständigheter som kan föranleda att betalningsskyldigheten sätts ned. TRs dom skulle därför stå fast.

Svea HovR, avd 4, dom DT 76 i mål nr T 585/94. Å var opererad för nervskada och hade ätit medelstarka tabletter som påtagligt nedsatt hans reaktions- och koncentrationsförmåga. HovR fann att de åberopade omständigheterna inte var sådana att de enligt hittillsvarande praxis kunde medföra någon jämkning av betalningsskyldigheten.

Göta HovR, avd 5, dom 1999-05-07 i mål nr T 123/98. Företrädaren gjorde gällande att han inte hade handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt. Han hävdade att han på grund av sjukdom – depression – inte kunnat tillgodogöra sig sådan information som gick honom emot. Trots den information han fick av sin revisor, KFM, SKM och sin juridiske rådgivare trodde han att allt skulle reda upp sig och att bolaget skulle få en ny avbetalningsplan. HovR fastställde TRs dom om personligt betalningsansvar.

HovR NN, avd 2, dom 2000-03-10 i mål nr T 126-98. I HovR gjorde företrädaren gällande att han i samband med TRs dom insjuknade akut och lades in på sjukhus. Hans hälsa hade allvarligt försämrats och han fick diagnosen kroniskt trötthetsyndrom, s.k. ME. Han var helt sjukskriven i anledning härav och han hävdade att hans arbetsförmåga var nedsatt under över-skådlig tid. Med hänsyn till att företrädaren endast var 48 år gammal och att sjukdomen inte kunde antas vara bestående fann HovR att de åberopade omständigheterna inte utgjorde skäl för jämkning eller befrielse.

Göta HovR, avd 4, dom 2001-01-09, i mål nr T 144-00. Företrädaren åberopade att han varit sjuk under del av den tid då betalningsförsummelsen ägde rum. Ojämkat ansvar dömdes ut.

Svea HovR, avd 6, dom 1997-02-26 i mål nr T 387/97. Bolaget hade vanskötts under en längre tid och skattemedel hade använts som riskkapital. Att företrädaren, som var 58 år gammal när TR avgjorde målet, led av alkoholism, ryggskada, saknade betalningsförmåga och bostad, var föremål för införsel och levde på existensminimum utgjorde inte skäl för jämkning.

**Särskilda skäl:
jämkning**

HovR SoB, dom nr DT 5003/1978. P var styrelseledamot och VD i ett bolag vars aktier ägdes av honom och hans barn. Staten yrkade personligt betalningsansvar för P med 89 000 kronor,

som utgjorde icke betalade mervärdesskatter för bolaget. P åberopade bl.a. att han var 69 år och bara hade pension som inkomst, att han saknade tillgångar samt att hela hans pension genom indrivning togs för hans personliga skatteskulder. TR fann P, ”i princip betalningsskyldig” men med hänsyn bl.a. till hans ”ålder och ekonomiska förhållanden”, eftergavs P:s personliga betalningsskyldighet.

Staten överklagade detta men ansåg samtidigt att skäl för jämkning av betalningsskyldigheten förelåg; dock ej mer än till hälften. HovR sade följande: Att bolagets ekonomiska svårigheter i viss utsträckning kan ha berott på omständigheter, över vilka P inte kunna råda, samt att den fortsatta driften inte gynnat viss borgenär framför annan eller synes ha medfört ekonomisk vinning för P, utgör inte skäl att efterge betalningsskyldigheten. Med hänsyn till P:s ålder och hans ekonomiska förhållanden jämkades betalningsskyldigheten till 15 000 kronor. P sökte men fick inte prövningstillstånd.

Svea HovR, dom nr 15:DT 16/1982. T var VD och ensam aktieägare i bolaget. TR ålade full betalningsskyldighet med 93 000 kronor. T överklagade och åberopade bl.a. att han saknade förmåga att betala utdömt belopp.

HovR konstaterar att T ”närmar sig 70 års ålder”, lider av hjärtfel och saknar annan inkomst än pension. Med hänsyn härtill och till att T inte skaffat sig personlig ekonomisk vinning av den fortsatta driften av bolaget, jämkade HovR hans betalningsskyldighet ned till 10 000 kronor.

Svea HovR, avd 11, DT 8, T 423/98. Företrädaren ägde samtliga aktier i bolaget och var ensam styrelseledamot med rätt att ensam teckna bolagets firma. Han gjorde gällande att en extern firmatecknare förfarit vilseledande mot honom och att han aldrig fick någon insyn i bolaget och helt saknade inflytande över det. Bolaget styrdes av två utomstående personer med stöd av fullmakter utfärdade av honom. Vidare kände han inte till att bolaget inte fullgjorde sin betalningsskyldighet eftersom den ombesörjdes av en av de externa firmatecknarna och tre eller fyra kontorsanställda. TR ogillade statens talan. HovR fann att företrädaren hade förfarit grovt oaktsamt men jämkade betalningsskyldigheten avseende de belopp som förfallit till betalning efter det att företrädaren hade utsatts för grov misshandel med efterföljande sjukskrivning.

Göta HovR, avd 12, dom 2000-10-16, i mål nr T 401-99. Företrädaransvaret jämkades med drygt halva beloppet. Företrädaren, född 1957, var svårt psykiskt sjuk och hade dålig betalningsförmåga. Han hade även sålt sin villa och betalat

360 000 kronor till staten.

Svea HovR, avd 8, DT 24, T 1712/96. Företrädaren bestred betalningsansvar under åberopande av att det var en annan styrelseledamot som hade ansvar för skatteinbetalningarna, och att han hade drabbats av hjärtinfarkt och inte kunde delta i bolagets verksamhet därefter. Som skäl för jämkning åberopade han sjukdom, hög ålder, nedsatt försörjningsförmåga och att bolaget hade bedrivit seriös verksamhet. Han befanns vara betalningsskyldig för de skatter som var förfallna till betalning fram till dess han insjuknade men inte för tiden därefter. Företrädaren överklagade och HovR fastställde betalningsskyldigheten.

9.5.3 Förlorat egna medel

Ej särskilda skäl

Svea HovR, dom nr 7:DT 45/1974, dvs. RIC 51/74. H ålades full betalningsskyldighet av TR och överklagade. Som skäl för eftergift alt. ”kraftig jämkning” åberopade H bl.a. att han fortsatt bolagets drift av hänsyn till de anställda, att han genom bolagets konkurs förlorat ”sitt personliga sparkapital å 62 000 kronor”, att han numera även själv är försatt i konkurs, att han själv bara har månadslön som ”extraanställd målare” samt att hans hustru är varaktigt arbetsoförmögen pga. sjukdom.

HovR konstaterade kort att – med hänsyn till rättspraxis – de av H ”åberopade omständigheterna icke anses innefatta tillräckliga skäl för jämkning eller eftergift”, och fastställde TR:s domslut.

Svea HovR, dom nr 5:DT 8/1982. TR jämkade betalningsskyldigheten med hälften bl.a. med hänsyn till att bolagets företrädare P försökt sälja bolaget och till P:s ”kapitaltillskott”. Både staten och P överklagade varvid P åberopade att han som tillskott till bolaget lämnat varor värda 100 000 kronor, samt att han sålt aktierna till en person som inte fullföljde köpet.

När det gäller frågan om särskilda skäl förelegat sade HovR att varken P:s tillskott av varor till täckande av tidigare års förluster eller omständigheter vid försäljningen av bolagets aktier, utgjorde skäl för eftergift eller jämkning. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Göta HovR, avd 4, dom 1997-10-10 i mål nr T 425/96. Att företrädaren hade tillskjutit betydande belopp av egna medel och åtagit sig ett borgensansvar för bolagets skulder medförde inte befrielse från betalningsansvar och utgjorde inte heller skäl för jämkning.

Svea HovR, avd 13, DT 66, dom i mål nr T 3442-99. Företrädaren gjorde gällande att en av bolaget anlita konsult hade kommit med felaktiga råd. Detta framkom i samband med

att bolagets ordinarie revisor granskade och underkände konsultens upplägg. Företrädaren vidtog därefter rättelse och deklarerade skatter och avgifter. De skatter och avgifter som kom att påföras bolaget kom som en överraskning för företrädaren. Företrädaren ansåg inte att han haft skäl att tro att bolaget skulle försättas i konkurs. Vidare hade företagaren iklätt sig borgensansvar för att rädda företaget och ödelagt sin privatekonomi och hade inte tagit ut någon lön. TR och HovR ålade företrädaren betalningsansvar och ansåg inte att det förelåg skäl för jämkning.

**Särskilda skäl:
jämkning**

Svea HovR, dom nr 10:DB 199/1982. Åtalet och talan om det personliga betalningsansvaret gällde underlåtenhet att betala skatteavdrag vid fem förfallodagar. Bolaget hade råkat i likviditetskris när betalning från ett grekiskt företag om 200 000 kronor drog ut på tiden. Sedan företrädarna fått löfte från en bank om s.k. lagerstöd satsade de 100 000 kronor var av egna medel för att kunna fortsätta driften. Banken återtog senare sitt löfte om bistånd. TR biföll åtalet (80db.) men jämkade betalningsskyldigheten från 347 000 kronor till 100 000 kr bl.a. på grund av ovanstående omständigheter.

Åklagare och RSV överklagade varvid HovR fann att ”bolagets svårigheter i viss utsträckning berott på omständigheter som företrädarna – ej kunnat råda över”, att de satsat egna medel samt att deras rådgivare rått dem att fortsätta driften. Med hänsyn härtill fastställde HovR TRs domslut.

**Särskilda skäl:
eftergift**

HovR SoB, dom nr DB 4060/1978. Staten yrkade betalningsansvar mot U avseende 112 000 kronor avseende skatter för en (1) förfallodag. U åberopade bl.a. att en representant för företagarföreningen – som var långgivare åt bolaget – kraftigt motsatte sig den konkursansökan U tänkt göra före förfallodagen. Härvid hade även påståtts att enligt en hovrättsdom kunde betalningsansvar inte utdömas när driften fortsattes av arbetsmarknadspolitiska skäl. TR jämkade till 50 000 kronor.

Både staten och U överklagade. HovR eftergav betalningsskyldigheten av följande skäl: 1) Bolaget hade tidigare inte försummat betala skatt, 2) U hade blivit vilseledd till att tro att han utan risk kunde driva bolaget vidare, 3) U hade ”personligen lidit en avsevärd ekonomisk förlust med anledning av bolagets verksamhet”.

9.5.4 Kontakter med myndigheter, banker m.fl.

Ej särskilda skäl

HovR SoB, dom nr DB 5116/1983. Målet gällde försummelse att under 1½ år betala källskatten om totalt 576 000 kronor. D åberopade i TR bl.a. att bolaget under flera år i rätt tid betalat A-

skatterna men blivit restförd för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter på stora belopp. Han hade haft "täta kontakter" med KFM och med dess representanter träffat avbetalningsplaner avseende restförda skatter. Bolagets ekonomiska situation blev emellertid senare så kritisk att även de anställdas skatter inte kunde betalas i rätt tid. Vid ett möte på KFM fem månader före konkursen utlovade D betalning. Detta skulle ske genom att han tog ett personligt lån, något som dock inte lyckades. TR fann D ansvarig och att skäl för eftergift eller jämkning av betalningsskyldigheten saknades. Med hänsyn till "de betydande belopp, varom fråga är och till att D tidigare en gång dömts för liknande brott, ålades fängelsestraff (2 månader).

D överklagade såväl ålagt straff- som betalningsansvar. I sina domskäl konstaterade HovR att D aldrig fått något anstånd med skatternas betalning innan KFM fått indrivningsuppdraget. D gjorde gällande att LSM och länsstyrelsens uppbördsenhet under lång tid känt till bolagets likviditetsproblem och godtagit att skatterna inbetalats i efterhand. Enligt HovR kunde "emellertid varken det förhållandet, att myndigheterna underlåtit att tidigare än som skett vidtaga åtgärder i anledning av bolagets upprepade betalningsförsummelse eller vad som förekommit vid D:s möte med företrädare för KFM --- ha givit D fog utgå ifrån att berörda myndigheter godtagit hans underlåtenhet" att i rätt tid betala skatten. HovR fastställde fängelsestraffet och ansåg inte att det förelåg skäl för jämkning eller eftergift. Domen överklagades inte.

Göta HovR, dom nr 3:DT 18/1985. L åberopade att bolaget under ett års tid fram till konkursen haft förhandlingar med Statsföretag och andra om försäljning av bolaget. Under denna tid fick bolaget stöd av sin bank som så sent som två månader före konkursen höjde checkräkningskrediten. Sedan i målet aktuella skatter restförts hos KFM ingicks en avbetalningsplan. TR fann att varken överenskommelsen med KFM eller vad L "i övrigt anfört" kunde befria honom från personligt betalningsansvar samt att skäl för eftergift eller jämkning saknades.

HovR fastställde tingsrättens dom. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 2, dom 9DT:2 i mål nr T 724/85. TR fann att företrädarna varit grovt oaktsamma men jämkade betalningsskyldigheten från 228 000 kr till 114 000 kr. Som skäl angavs staten "tunga och långsamma beslutsfattande" angående huruvida en person varit anställd eller uppdragstagare till bolaget, vilket härigenom ådragit sig ansvar för den personens skatter och socialavgifter för onödigt lång tid. Både företrädarna och staten överklagade. Företrädarna åberopade att de haft

kontinuerlig kontakt med KFM som informerats om de försäljningsförsök företrädarna höll på med och delat ”uppfattningen att företaget borde kunna säljas” samt ingått avbetalningsplan med bolaget vid flera tillfällen. HovR konstaterade att företrädarna före sista uppbördsterminen varit medvetna om att bolaget var på obestånd men att de inte vidtagit åtgärder för en samlad avveckling av bolagets skulder som det ålegat dem. Vad gäller KFM:s agerande ansåg HovR att man inte kunde bortse från det. ”Detta innebär emellertid inte att en företrädare för en arbetsgivare undgår betalningsskyldighet, genom att han kontinuerligt hållit KFM underrättad om bolagets ekonomiska situation och om planerna för bolagets framtid och detta inte föranlett myndigheten att reagera på annat sätt än att myndigheten uppmanat företrädaren att söka reglera bolagets skulder genom avbetalning eller på annat vis. För att KFM:s agerande skall tillmätas någon betydelse bör det vara mer kvalificerat exempelvis – jämför bl.a. rättsfallet NJA 1981 s. 1014 – innefatta en aktiv medverkan från myndighetens sida vid försök att långsiktigt lösa ett företags problem. Ett sådant hänsynstagande synes i praxis främst ha varit aktuellt i fall då en fortsatt drift haft stor betydelse ur sysselsättningssynpunkt”. HovR fann att företrädarna varit grovt oaktsamma samt att skäl till eftergift eller jämkning saknades. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Svea HovR, avd 1, DT 32, dom 1997-12-10 i mål nr T 1746/96. Företrädaren hade fått råd av advokater och ekonomiska experter angående bolaget. Oavsett detta hade han anledning räkna med att fortsatt drift skulle innebära en påtaglig risk för att bolaget inte skulle kunna infria sina åligganden till staten. Att företrädaren själv drabbades hårt på det personliga planet utgjorde inte skäl för jämkning.

HovR V Sv, avd 4, dom i mål nr T 102/98. Företrädaren var styrelseledamot, VD, firmatecknare och aktieägare för bolaget. Under hans tid som företrädare betalade bolaget inte in någon skatt. Trots bolagets dåliga resultat gjorde han stora personliga löneuttag. Företrädaren gjorde gällande att han hade blivit förd bakom ljuset av de tidigare ägarna. Han hade fortlöpande kontakter med bolagets revisor och försökte låna kapital och marknadsföra verksamheten. Han hävdade att han inte hade förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt samt att det var ekonomiskt omöjligt för honom att betala det yrkade beloppet. Såväl TR som HovR ansåg honom ha varit grovt oaktsam, främst med hänsyn till att han varit medveten om att det saknades pengar med ändå fortsatt verksamheten. Några skäl för jämkning ansågs inte heller föreligga.

Svea HovR, avd 12, DT 37, dom 1999-06-11 i mål nr T 686-98. Företrädaren var styrelseledamot i bolaget. När bolaget restfördes kontaktades KFM och det upprättades avbetalningsplaner. Företrädaren gick också i personlig borgen för viss del av skatteskulden. Han hade kontinuerlig kontakt med KFM och gav även in handlingar för att visa bolagets ställning. Enligt företrädaren har KFM genom sitt agerande medgett bolaget "tyst betalningsinställelse". TR ålade företrädaren personligt betalningsansvar med av staten yrkat belopp. HovR anförde i sin dom att det inte var visat att KFM hade sanktionerat fortsatt drift av bolaget eller i övrigt varit verksam för bolagets fortsatta drift på ett sådant sätt att det kunde frita företrädaren från ansvar. Även HovR fann att det inte förelåg tillräckliga skäl för jämkning.

HovR NN, dom 2000-12-19, i mål nr T 28-98. Företrädarna åberopade bl.a. att de anlitat externa konsulter för att rekonstruera företaget samt att KFM tillåtit dem att dröja med skatte- och avgiftsbetalningar. TR hade – med hänsyn till KFM:s agerande – jämkat till hälften. RSV överklagade varefter HovR dömde ut ojämkat ansvar.

Svea HovR, avd 10, DT 23, dom 2001-03-05, i mål nr T 7170-00. Företrädarens invändningar att det var hennes make som skött bolaget och att KFM gått med på avbetalningsplaner var enligt HovR inte skäl för jämkning eller dylikt. – TR hade jämkat varefter staten överklagat.

Svea HovR, avd 10, DT 32, dom 2000-09-25, i mål nr T 280-00. Företrädaren åberopade att han sökt råd av revisor m. fl., att bolagets störste uppdragsgivare utan grund vägrat betala samt att konkursavvecklingen gett ett sämre resultat än det borde ha gjort. Fullt ansvar utdömdes.

Svea HovR, 2004-11-01, T 3376-04. Bolaget ansökte om företagsrekonstruktion. TR beslutade om sådan i maj 2001. Bolaget betalade inte skatter och avgifter som uppkom och förföll till betalning därefter. C var företrädare för bolaget. Bolaget försattes på egen ansökan i konkurs i november 2001, varefter rekonstruktionen föll.

C bestred grov oaktsamhet. TR konstaterade att det inte kunde tillmätas någon större betydelse om företagsrekonstruktören inte uppmärksammat henne på att skatterna inte betalats allteftersom de förföll till betalning. Företagsledningens ansvar för förvaltningen av bolaget kvarstår under företagsrekonstruktionen. Det är företagsledaren skyldig att ha reda på.

C hade vitsordat att hon tagit del av den instruktion som Ackordscentralen tillställt henne. Där framgår att betalningar av

skatter ska göras av bolaget. Om C avstått från att sätta sig in i instruktionen utgjorde det i så fall en oaktsamhet som borde ligga henne till last.

TR fann att C genom grov oaktsamhet underlåtit att betala skatterna och avgifterna ifråga. Särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldigheten ansågs inte föreligga, tvärtom fanns skäl emot jämkning, då det var fråga om upprepade underlåtna betalningar till ett förhållandevis betydande belopp. C överklagade. HovR:n fastställde TR:s dom. HD fann inte skäl att meddela prövningstillstånd.

**Särskilda skäl:
jämkning**

HovR SoB, dom DT 1175/1979. Företrädaren R gjorde i detta mål bl.a. invändningen att en utredning som bestod av Statens Industriverk, funnit att bolaget var värt att satsa på under förutsättning att ”vissa finansieringsproblem” kunde lösas. Bolaget hade därför sökt statligt lokaliseringslån. Man förde även förhandlingar om bolagets försäljning. Staten medgav jämkning till 50 000 kronor. TR fann R ansvarig men jämkade hans personliga betalningsskyldighet från 179 000 till 20 000 kronor.

Såväl staten som R överklagade. HovR fann R ansvarig och att omständigheterna var sådana att jämkning borde äga rum, ”dock ej i den utsträckning tingsrätten bestämt” och höjde beloppet till 30 000 kronor. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Svea HovR, dom nr 12:DB 134/1987. P var ensam styrelse i ett bolag som underlät betala de anställdas skatter om totalt 417 000 kronor vid sex tillfällen. P återopade beträffande första uppbördsterminen att han dessförinnan rest på semester och givit uppdrag åt annan att sköta inbetalning av skatt men att denne pga. sjukdom blivit förhindrad. Såväl TR som HovR fann att P i denna del varit grovt oaktsam.

Beträffande övriga förfallodagar återopade P att bolaget gjort betalningsinställelse och kontaktat bl.a. LSM. TR – som konstaterade att P två gånger tidigare fällts till ansvar för brott mot 81 § UBL – dömde honom till 100 dagsböter och fann inte skäl till jämkning.

Åklagaren och P överklagade. RSV bestred ändring av betalningsskyldigheten. HovR fann inte skäl att ändra TR:s bedömning vad gäller ansvaret. Vad däremot gäller påföljden och betalningsskyldigheten fann HovR följande skäl att mildra: P hade gjort ”allvarliga försök att genom förfrågningar hos myndigheter och kontakter med presumtiva köpare av rörelsen finna möjligheter att låta företaget leva vidare och därmed rädda sysselsättningen för de anställda”. P:s brev till LSM, där han redogör för bolagets ekonomiska svårigheter, hade inte föranlett

annan åtgärd än att LSM per telefon underrättat P om ”att han måste göra betalningsinställelse, inleda offentligt ackord och få god man”. Det saknades anledning att tro att P sökt gynna sig själv eller vissa borgenärer. På grund härav nedsatte HovR antalet dagsböter till 75 och jämkade P:s betalningsskyldighet från 388 000 till 200 000 kronor.

Svea HovR, avd 9, dom 1997-06-06 i mål nr T 1859/96. Företrädarens underlåtenhet att skaffa sig ingående kännedom om mervärdesskattereglerna – återföringsregeln – har av HovR bedömts konstituera grov oaktsamhet. Den omständigheten att bolagets revisor och långgivare inte heller var tillräckligt insatta i regelsystemet förändrade inte bedömningen. Betalningsskyldigheten jämkades dock till hälften, (jfr NJA 1993 s. 81).

**Särskilda skäl:
eftergift**

HovR NN, dom nr 2:DB 133/1980. Bolaget hade genom sin ägare J haft omfattande kontakter med bl.a. industridepartementet, kommunen och företagarföreningen. Dessa hade bestämt motsatt sig att bolaget skulle inställa driften med hänsyn till sysselsättningsläget inom kommunen (Kramfors). Målet gällde – i den del ansvar ansågs föreligga – två terminer om totalt 244 000 kronor. TR utdömde villkorlig dom och jämkade J:s betalningsskyldighet till 50 000 kronor.

Enbart J överklagade och gjorde även gällande att företrädare för industridepartementet ställt i utsikt att skatteskulderna skulle komma att avskrivas och att samtliga myndigheter – däribland KFM – fått en ”god inblick i bolagets ställning”. HovR fann omständigheterna i målet sådana att betalningsskyldigheten helt eftergavs. Däremot fann man att J ”förskyllt det straff tingsrätten bestämt”.

9.5.5 Diverse opublicerade mål vari fråga om jämkning aktualiserats

Svea HovR, dom nr 1:DT 37/1975. TR jämkade betalningsskyldigheten från 29 000 till 10 000 kronor pga. ”yttre oförutsedda omständigheter” (dvs. besvärliga väderförhållanden) och att företrädaren B saknade betalningsförmåga.

Staten överklagade. I HovR åberopade B följande omständigheter: 1) Bolaget hade stora utestående fordringar som dock inte betalades i rätt tid. 2) Ogynnsam väderlek fördyrade bolagets arbeten. 3) B försökte rädda bolaget och de anställdas sysselsättning utan att gynna sig själv framför borgenärerna. 4) B hade satsat ”allt på företaget”, saknade tillgångar och ådragit sig skulder vid bolagets konkurs.

HovR ansåg inte att det förelåg skäl för eftergift eller jämkning och ålade B fullt betalningsansvar. HD meddelade inte prövningstillstånd. Jfr även RIC 51/74.

HovR SoB, dom nr DT 4254/1977. S åberopade i TR att bolaget hade gjort förluster pga. av felräkning vid anbudsgivning, att han trots att medel för skatterna skulle inflyta senare samt att han kort före förfallodagen frågat LSM hur han skulle göra eftersom medel saknades. LSM nämnde att KFM skulle få indrivningsuppdrag men inte något om straffansvar.

TR fann ”med hänsyn till omständigheterna i målet” skäl för jämkning av betalningsskyldigheten från 38 000 till 15 000 kr.

Både staten och s. överklagade. Staten yrkade att hela beloppet (38 000 kronor) skulle utdömas och S yrkade eftergift eller ytterligare jämkning när han genom kontakten med LSM ”bemödat sig om att skaffa kunskap om gällande rätt”. HovR ansåg inte det fanns skäl för jämkning eller eftergift och biföll statens talan. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Göta HovR, dom nr 2:DB 263/1980. Målet gällde både straff- och betalningsansvar avseende fyra förfallodagar. TR jämkade den personliga betalningsskyldigheten för A från 76 000 till 25 000 kronor pga. följande omständigheter. 1) A hade tidigare aldrig försummat att betala de anställdas skatt. 2) Bolagets ekonomiska svårigheter inträdde plötsligt och oförutsett (produktionen var i hög grad inriktad för kärnkraftsindustrin och fick omställningsproblem vid beslut om kärnkraftsavveckling. 3) Förhoppningarna som ställdes på en ny produkt var inte ogrundade. 4) Skatteskulden har inte överstigit övriga skulder. 5) A:s bristande ekonomiska resurser. A dömdes till straffansvar.

Staten genom RSV och A överklagade. HovR konstaterade kort att det saknades skäl för eftergift eller jämkning och ålade A full betalningsskyldighet. Påföljden ändrades inte.

HovR SoB, dom nr 4071/1984. TR fann ej skäl för jämkning. I HovR åberopades skäl för jämkning. De skatter för vilka betalningsansvar yrkades, var skönsmässigt påförda och ”alltför höga”. När bolagets bokföring försvunnit i samband med inbrott, sakade företrädaren F möjlighet att få debiteringarna ändrade. Han var dessutom arbetslös och saknade förmögenhet. HovR ansåg att vad F anfört inte var skäl för jämkning.

HovR SoB, dom nr DT 3207/1987. Målet gällde fyra styrelseledamöter som var och en hade firmateckningsrätt. TR ansåg att de förfarit grovt oaktsamt men att det förelåg särskilda skäl för jämkning. Företrädarna hade åberopat att de var och en

hade ett betala 2 635 kronor för bolagets skulder till enskilda borgenärer. TR ansåg ”mot bakgrund av vad som framkommit om uppgörelserna med övriga fordringsägare och de åtaganden dessa uppgörelser innebär att även statens fordran enligt 77a § UBL bör jämkas och att jämkningen skall ske till belopp som står i rimligt förhållande till vars och ens betalningsförmåga”. Betalningsskyldigheten jämkades därför från 140 000 till 20 000 kronor för var och en, att ”gälla solidariskt endast mot bolaget”.

Enbart staten överklagade. Företrädarna åberopade nu som jämkningsskäl även det förhållandet att de, som saknade kunskap om bokföring och hur skatter skulle redovisas, överlämnat dessa arbetsuppgifter till utomstående sakkunnig. HovR fann att varken den omständigheten att företrädarna ”inte själva ägde kunskap om hur inbetalning skulle ske eller det förhållandet att de påtagit sig särskilt betalningsansvar för andra bolaget åvilande skulder utgör skäl för jämkning”. HD meddelade inte prövningstillstånd.

HovR NN, dom nr 2:DB 49/1988. E, som var styrelseledamot och ensam aktieägare, hade inför förfallodagen rest bort. Dessförinnan hade han givit bolagets kamrer uppdrag att betala skatterna vilket skulle kunna ske genom utestående fordringar som beräknades inflyta. Så skedde dock inte i tillräcklig utsträckning och kamreren prioriterade då de sociala avgifterna i stället för källskatterna. TR ålade E ett ojämkat betalningsansvar och dömde honom till straffansvar. E överklagade.

HovR delade TRs uppfattning i fråga om såväl påföljd som betalningsskyldighet.

Svea HovR, dom nr 15:DT 17/1990. P åberopade att den fortsatta driften av bolaget hade skett för att möjliggöra en överprövning av ett felaktigt beslut om indragning av bolagets trafikstillstånd. Dessutom hade den fortsatta driften medfört att lönegarantimedel inte behövde tas i anspråk. Jämkning av betalningsskyldigheten borde ske enligt 36 § avtalslagen.

HovR fann att aktuella bestämmelser inte hade ”någon avtalskaraktär” varför 36 § avtalslagen ”varken direkt eller analogt” var tillämplig. Särskilda skäl för eftergift eller jämkning fanns inte. HD meddelade inte prövningstillstånd.

Svea HovR, dom nr 11:DB 31/1991. Målet gällde både straff- och betalningsansvar avseende ett flertal betalningstillfällen under två år. Företrädaren B hade underlåtit att i rätt tid inbetala 908 000 kronor varav han nu krävdes på 141 000 kronor som återstod obetalt. B åberopade, att han avrått av sin revisor och bank att söka bolaget i konkurs och härigenom även lyckats

sälja rörelsen förmånligt. Vad gäller två av de förfalldagar som talan om betalningsansvar fördes för, hade B betalat in beloppet på postgiro och givit anvisning om betalning, men banken – som ägt förfoga över kontot – hade mot givna instruktioner använt pengarna till annat än skatter.

TR fann B skyldig till brott och betalningsskyldig samt att skäl för jämkning saknades. HovR fastställde TRs dom. (En skiljaktig ville jämka till hälften.) HD meddelade inte prövnings-tillstånd.

Göta HovR, avd 4, dom 1997-11-26 i mål nr T 277/97. Bolaget underlät att betala in skatter och avgifter under flera perioder. Företrädaren var väl införstådd med bolagets skyldigheter i skattehänseende. Enligt företrädaren hade bolaget en fordran på ett annat bolag avseende kontraktsbrott och hade således förhoppningar om att medel skulle inflyta. Företrädaren ansågs betalningsskyldig för skatterna och avgifterna och skäl för jämkning eller eftergift ansågs inte föreligga.

Svea HovR, avd 11, dom 1997-02-17 i mål nr T 1437/96. Företrädaren åberopade att han fått ett preliminärt löfte från banken om nya krediter. Banken ströp emellertid helt krediterna och bolaget saknade på grund härav likvida medel för betalning av skatteskulderna. Han drabbades även personligen mycket hårt av bolagets konkurs. Enligt HovR utgjorde inte de av företrädaren åberopade omständigheterna skäl för jämkning eller eftergift.

HovR ÖN, avd 1, dom 1999-04-30, i mål nr B 9/98. Företrädaren, som var ägare och företagsledare för bolaget, saknade ekonomiutbildning. Att bolaget inte betalade förfallna källskatter berodde på att bolaget saknade medel på grund av kundförluster. Bolaget hade emellertid stora utestående fordringar som företrädaren bedömde som säkra fordringar. Enligt företrädaren sade SKM:s skatterevisor till honom att det inte var någon panik med att ansöka om bolagets försättande i konkurs, och att företrädaren inte riskerade att själv få betala skatterna. Enligt revisorn fördes inga samtal om betalningsinställelse, avbetalningsplaner eller konkurs. HovR ansåg att företrädaren förfarit grovt oaktsamt och fastställde TR dom om personligt betalningsansvar. Skäl för jämkning ansågs inte föreligga.

**Särskilda skäl:
jämkning**

Svea HovR, avd 7 dom 1999-04-16 i mål nr T 884-98. Företrädaren hade varit arbetslös under nästan ett år då han gick in i bolaget. Han förvärvade först 15 % av aktierna och därefter ytterligare 25 %. Enligt överenskommelse med den andre ägaren skulle denne svara för ekonomin och han själv för den tekniska delen. Efter semestern blev företrädaren medveten om att bolaget

hade skatteskulder och tog kontakt med bolagets revisor. En kontrollbalansräkning upprättades och det visade sig att bolaget var på obestånd. Företrädaren ville då lägga ned verksamheten men revisorn ansåg att det var en tillfällig kris. Revisorn åtog sig att försöka få till stånd en överenskommelse med SKM. Då något besked inte kom från SKM såg företrädaren till att bolaget försattes i konkurs. TR ansåg inte att företrädaren hade handlat uppsåtligt eller grovt oaktsamt och biföll därför inte statens talan. Staten överklagade och HovR fann att företrädaren hade förfarit grovt oaktsamt. Betalningsskyldigheten jämkades till hälften av det yrkade beloppet.

9.5.6 Övriga frågor

RIC 26-00, dvs. HovR SoB 2000-08-25, Ö 608-00. Talan om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § SBL. Fråga hur utförligt staten måste specificera underskott på skattekonto.

HovR V Sv, dom 2000-10-06, i mål nr Ö 3712. Svarandena, som var norska medborgare, hävdade att Luganokonvektionens forumregler medförde att talan enligt 12 kap. 6 § SBL inte kunde väckas mot dem i Sverige. TR och HovR fann att statens anspråk för företrädaransvar enligt 12 kap. 6 § ABL var ett sådant offentlighetsrättsligt anspråk på skatter och avgifter som föll utanför Luganokonventionens tillämpningsområde.

HovR V Sv, dom 2003-09-15, i mål nr T 1228-03. Företrädaren hade betalat in ett belopp till skattekontot i avsikt att betala av på restförda skatter, för vilka det förelåg förutsättningar för företrädaransvar. Vid betalningstillfället fanns inget underskott på skattekontot. Beloppet kom att bokföras på skattekontot som en inbetalning och krediterades vid kommande avstämning mot skatter som förföll till betalning först efter det att bolaget försatts i konkurs. Fråga var då om företrädaren kunde tillgodoräknas inbetalningen som en betalning av de restförda skatterna, eller om de skulle krediteras skattekontot och skatt som han inte kunde bli betalningsansvarig för. TR ogillade talan. HovR:n konstaterade att det förhållandet att företrädaren betalat det aktuella beloppet till SKM, i stället för till KFM, inte ändrade det förhållandet att den i målet aktuella skulden var betalad. HovR:n fastställde TR:s domslut.

Svea HovR, avd 2, dom 2002-09-10, DT 73 i mål nr T 3138-02. I målet var ostridigt att W inte i rätt tid fullgjort föreskrivna inbetalningar till skattekontot, och att bolaget i vart fall sommaren 1998 befann sig i en akut likviditetsbrist. SKM beslöt att höja restföringsgränsen för att indrivningsuppdraget inte skulle överlämnas till KFM. Utredningen visade att bolaget

kontaktat SKM först inför risken att dessa skatter och avgifter skulle komma att restföras hos KFM. Tingsrätten konstaterades att några åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intresse inte hade vidtagits. Det var inte heller visat att bolaget beviljats anstånd med att betala redan förfallna och framtida skulder. W hade trots kännedom om likviditetsbristen valt att fortsätta i bolaget även sedan innehållna skatter och avgifter förfallit till betalning. Av utredningen framgick att W under hösten 1998 höll SKM och KFM underrättade om bolagets ekonomiska situation och planerna för bolagets framtid och att SKM beviljat visst uppskov med restföringen av redan förfallna belopp. TR konstaterade att dessa normala kontakter inte motiverade någon jämkning av betalningsskyldigheten.

HovR fastställde TR:s dom och gjorde inte några andra bedömningar än de TR gjort.

9.5.7 Förlikning med annan företrädare

Stockholms tingsrätt, avd 8:5, dom DT 65 i mål nr T 8-407-89. Svaranden hade åberopat ett rättsfall enligt vilket en förlikning med en annan borgensman gällde även övriga borgensmän och gjorde gällande att rättsfallet var tillämpligt i mål om företrädaransvar. Tingsrätten fann inte skäl att begränsa K:s betalningsansvar med hänsyn till den mellan staten och H träffade förlikningen, då det i målet var fråga om ställföreträdarens ansvar och inte på avtal grundad borgen.

Stockholms tingsrätt, avd 4:3, dom DT 1196 i mål nr T 4-2146-91. D anförde att staten inte längre hade någon fordran mot honom eftersom staten träffat förlikning med den andre företrädaren H. TR fann att det inte förelåg skäl att begränsa D:s betalningsansvar med hänsyn till den mellan H och staten träffade förlikningen.

RIC-register

RIC	Domstol	Domsnummer / NJA	
2/74	Svea HovR	1:DT 27	T 352/73
22/74	Svea HovR	3:UÖ 29	Ö 1618/73
51/74	Svea HovR	7:DT 45	T 32/74
31/75	HovR ÖN	DT 2021	T 51/74
14/76	HovR V Sv	DT 54	T 75/75
67/76	Svea HovR	9:DT 38	T 334/76
28/77	HD	NJA	1977 s 664 I
2/78	HD	NJA	1977 s 664 II
5/78	HovR NN	DT 25	T 6/77
8/78	HD	NJA	1978 s 85
4/79	HD	NJA	1979 not A 12
24/79	HD	NJA	1979 s 555
9/80	Göta HovR	DT 118	T 256/77
13/80	Svea HovR	DT 8	T 550/79
19/80	HovR SoB	DT 1158	T 40/80
14/81	Göta HovR	DT 143	T 269/79
28/81	HovR V Sv	DT 33	T 10/81
28/82	HovR V Sv	DT 22	T 121/81
33/84	Göta HovR	DT 19	T 25/82
41/84	HD	NJA	1984 not A 1
55/84	HovR V Sv	DT 83	T 5/83
11/85	HD	NJA	1985 s 13

158 *Bilaga 1*

13/87	Göta HovR	DT 128	T 377/82
24/87	Göta HovR	DT 117	T 342/85
35/88	HovR V Sv	DT 22	T 484/86
41/88	HD	NJA	1988 s 661
11/89	HD	NJA	1989 s 177
33/90	RR	RÅ	1990 ref 63
12/91	Göta HovR	3:DB 91	B 549/89
14/91	HovR NN	1:SÖ 241	Ö 363/90
44/93	HD	NJA	1993 s 740
3/98	HD	NJA	1998 s 44
9/00	HD	NJA	2000 s 132
10/00	Svea HovR	DT 9	T 367-00
15/00	RR	RÅ	2000 ref 41
22/00	HovR SoB	DT 4083	T 38-99
26/00	HovR SoB	Avd 4	Ö 608-00
24/01	HD	NJA	2000 not C 61
6/03	RR	RÅ	2003 not 25

Rättsfallsregister – alfabetiskt

A

Ackordsförhandling

NJA 1974 s 423
NJA 1985 s 13
SvJT 1958 rf s 63
Göta HovR DT 19, T25/82 RIC 33/84

Aktieägares ansvar

NJA 1979 s 555
NJA 1984 A 1 RIC 41/84
SvJT 1958 rf s 63

Alkoholism

Svea HovR, avd 13, DT 52/95, T 874/95
Svea HovR, avd 6, 1997-02-26, T 387/97

Anledning misstänka att skatter inte betalades

HovR ÖN, DT 2029/1988

Anstånd

RH 1985:68 (68:85)
RH 1988:85

Anställd företagsledare

NJA 1973 s 544

Anställda – hänsyn till

NJA 1972 s 115 II
NJA 1981 s 1014
Svea HovR 1:DT 27, T 352/73 RIC 2/74
Svea HovR 7:DT 45, T 32/74 RIC 51/74

Arbetsfördelning

Svea HovR, avd 5, T 6113-99

Arbetsmarknadsskäl

NJA 1972 s 115 II
Svea HovR 1:DT 27, T 352 RIC 2/74

Avbetalningsplan med KFM

NJA 1972 s 115 II
NJA 1975 s 745
NJA 1977 s 711
NJA 1981 s 1014

RH 1985:68 (68:85)
NJA 1994 s 170
Göta HovR, 3:DT 18/1985
HovR SoB, DB 5116/1983
Svea HovR, avd 12, DT 37, 1999-06-11, T 686-98
Svea HovR, avd 10, DT 23, 2001-03-05, T 7170-00

B

Banken inte följt instruktioner om betalning

Svea HovR, 11:DB 31/1991

Befrielse – se under "jämkning" och "särskilda skäl"!

Beroendeförhållande

Svea HovR, 5:DT 69/1984

Betalning till skattekontot i st f till KFM

HovR V Sv, 2003-09-15, T 1228-03

Betalning – påstådd

Svea HovR 9:DT 38, T 334/76

RIC 67/76

Betalningsansvar mot andra borgenärer

HovR SoB, DT 3207/1987

Betalningsförmåga

NJA 1971 s 296 I-II

NJA 1972 s 115 I

NJA 1972 s 697

Göta HovR, avd 12, 2000-10-16, T 401-99

Betalningsinställelse

NJA 1969 s 326

NJA 1970 not B 42

NJA 1971 s 296 I och II

NJA 1971 not B 27

NJA 1974 s 423

NJA 1974 s 689

NJA 1979 s 229

NJA 1985 s 13

Svea HovR 9:DT 38, T 334/76

Göta HovR DT 143, T 269/79

Göta HovR DT 19, T 25/82

HovR V Sv DT 22, T 484/86

RIC 11/85

RIC 67/76

RIC 14/81

RIC 33/84

RIC 35/88

Betalningssäkring

RÅ 1990 ref 63

RIC 33/90

Betydande belopp

RH 1987:115

Bevakning i konkurs

NJA 1978 s 85 RIC 8/78

Bevismedel – vid likvidationsplikt

RH 1996:114

Bokföring – bristande kunskaper

HovR SoB DT 1158, T 40/80 RIC 19/80

Borgen

Göta HovR, avd 4, 1997-10-10, T 425-96
Svea HovR, avd 13, DT 66, T 3442-99
Svea HovR, avd 12, DT 37, 1999-06-11, T 686-98
Stockholms TR, avd 8:5, DT 65, T 8-407-89
Stockholms TR, avd 4:3, DT 1196, T 4-2146-91

Bristande betalningsförmåga

NJA 1971 s 296 I–III
NJA 1972 s 115 I
NJA 1972 s 697
NJA 1972 not A 19
NJA 1978 s 85
Svea HovR 7:DT 45, T 32/74 RIC 51/74
HovR SoB DT 1158, T 40/80 RIC 19/80

Bristande kunskaper

HovR SoB, DT 3207/1987
Svea HovR, avd 12, DT 20, T 1795/94
Svea HovR, avd 9, T 1675/95

Bulvan

NJA 1974 s 297
Svea HovR, 5:DT 69/1984
Svea HovR, avd 8, 2000-07-03, DT 25, T 8050-99
HovR V Sv, 2000-09-21, T 253-98
Svea HovR, avd 10, 2001-03-05, DT 23, T 7170-00
Svea HovR, 2003-11-28, T 7073-02
Svea HovR, 2004-03-29, T 10335-02

D

Dansteater

NJA 1994 s 170

Destination – utdelning

NJA 1977 s 664 II

Destination – betalning

NJA 1989 s 177 RIC 11/89

E

Egna medel satsade

NJA 1972 not A 19

NJA 1978 s 85 RIC 8/78

SvJT 1971 rf s 59

Svea HovR 1:DT 27, T 352/73 RIC 2/74

Svea HovR 7:DT 45, T 32/74 RIC 51/74

Göta HovR DT 118, T256 /77 RIC 9/80

Ekonomiavdelningen – inte skött betalningarna

Svea HovR, avd 3, DT 69, T 553/95

Ekonomisk förmåga

NJA 1971 s 296 I-II

NJA 1972 s 115 I

NJA 1972 s 697

HovR SoB, DT 5003/1978

HovR NN, 2:DT 28/1979

Göta HovR, 2:DB 263/1980

HovR SoB, DT 1158, T 40/80 RIC 19/80

HovR SoB, T 4071/1984

Svea HovR, avd 3, DT 69, T 553/95

Svea HovR, avd 8, DT 24, T 1712/96

Svea HovR, avd 11, T 1877/95

Svea HovR, avd 13, DT 52/95, T 874/95

HovR V Sv, avd 4, T 102/98

Göta HovR, avd 12, 2000-10-16, T 401-99

Ekonomiskt intresse

Svea HovR 5:DT 37/1982

Enstaka betalningsunderlåtelse

HovR SoB, DB 4060/1978

HovR NN, 2:DT 28/1979

Existensminimum

Svea HovR, avd 13, DT 52/95, T 874/95

F

Faktiska företrädare

NJA 1976 not B 29

HovR ÖN, avd 1, 1999-09-27, T 132/98

Familjeföretag

NJA 1979 s 555 RIC 24/79

Felräknat anbud

Svea HovR 7:DT 45, T 32/74 RIC 51/74

HovR V Sv DT 33, T 10/81 RIC 28/81

Fog för uppfattningen att ...

NJA 1979 s 229

Fortlöpande hålla sig informerad – ålagd att

Svea HovR, avd 3, DT 69, T 553/95

Svea HovR, 2003-11-28, T 7073-02

Fullmakt

Svea HovR, 2003-11-28, T 7073-02

Företagsekonomiska skäl driva verksamheten vidare

NJA 1972 s 115 II (i sht s 128)

RH 1985:68 (68:85)

Företagsledare – anställd

NJA 1973 s 544

Företagsrekonstruktion

Svea HovR, 2004-11-01, T 3376-04

Företrädare

NJA 1971 s 296 III

NJA 1972 s 205

NJA 1973 s 587

NJA 1974 s 297

NJA 1975 s 480

NJA 1975 ref B 28

NJA 1976 ref B 29

NJA 1979 s 555

RIC 21/82

NJA 1984 ref A 1

NJA 1993 s 740

RH 1983:51 (51:83)

SvJT 1958 ref s 63

HovR ÖN, DT 2021, T 51/74

RIC 31/75

HovR V Sv, DT 54, T 75/75

RIC 14/76

Svea HovR, DT 8, T 550/79

RIC 13/80

HovR V Sv DT 22, T 121/81

RIC 28/82

Göta HovR, DT 117, T 342/85

RIC 24/87

Företrädare – avtal m.m.

HovR V Sv, DT 54, T 75/75

RIC 14/76

Företrädare – extra bolagsstämma

NJA 1971 s 296 III

Förfallodag

NJA 2004 s 299 I-II

Förhoppningar

Svea HovR, avd 8, T 518/96

Svea HovR, avd 8, DT 29, T 1838/96

Göta HovR, avd 4, 1997-11-26, T 277/97

Förlikning

RH 1989:53

SvJT 1975 ref s 26

Förlikning med annan företrädare

Stockholms TR, avd 8:5, DT 65, T 8-407-89

Stockholms TR, avd 4:3, DT 1196, T 4-2146-91

Förlorat egna medel

Svea HovR 7:DT 45, T 32/74

RIC 51/74

Försummelser – inga tidigare

Göta HovR, 2:DB 263/1980

Försäljningsförsök

NJA 1972 s 115 II

HovR ÖN, DT 2021, T 51/74

RIC 31/75

G

Generalfullmakt

Svea HovR, avd 13, DT 18, T 18/97

H

Händelser som inte kunnat förutses

NJA 1971 s 296 III

NJA 1972 s 115 II

I

Idrottsförening

RH 1983:51 (51:83)

Inflytande

Svea HovR, avd 9, DT 9, T 221/97

Svea HovR 5:DT 37/1982
HovR ÖN, DT 2029/1988

Indirekt aktieinnehav

Svea HovR, avd 9, DT 9, T 221/97

J**Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!)**

NJA	1971 s 296 I–III	
NJA	1972 s 205	
NJA	1973 s 544	
NJA	1973 s 587	
NJA	1975 s 480	
NJA	1979 s 555	RIC 24/79
NJA	1984 not A1	

K**Konkurs – ansökan**

NJA	1984 ref A 1	RIC 41/84
SvJT	1970 ref 13	
	HovR SoB, DT 1158, T 40/80	RIC 19/80

Konkurs – avslutad

RÅ	2000 ref 41	RIC 15/00
----	-------------	-----------

Konkurs – företrädarens

	Göta HovR, 3:DB 91, B 549/89	RIC 12/91
--	------------------------------	-----------

Konkurs – skatt fastställdes eller inföll därefter

NJA	1982 s 578	
NJA	1988 s 661	RIC 41/88
RÅ	1990 ref 63	RIC 33/90
	Göta HovR, DT 128, T 377/82	RIC 13/87
NJA	2004 s 299 I–II	

Konkursförvaltares agerande

NJA	1977 s 664 II	RIC 2/78
NJA	1993 s 81	

Kontakter med myndigheter, banker m.m.

NJA	1972 s 115 II	
NJA	1994 s 170	
	Svea HovR 1:DT 27, T 352	RIC 2/74
	Svea HovR, 10:DB 199/1982	
	HovR SoB, DB 4060/1978	
	HovR SoB, DB 5116/1983	
	Göta HovR, 3:DT 18/1985	

Svea HovR, avd 2, 9DT:2, T 724/85
HovR SoB, DT 1175/1979
Svea HovR, 12:DB 134/1987
HovR SoB, DT 4254/1977
HovR ÖN, avd 1, 1999-04-30, B 9/98
Svea HovR, avd 7, 1999-04-16, T 884-98

Kort tid

NJA 1971 ref B 27
NJA 1979 s 229
Svea HovR, 5:DB 99/1984

Krediter – löfte om

Svea HovR, avd 11, 1997-02-17, T 1437/96

Kreditering

HovR V Sv, 2003-09-15, T 1228-03

Kronofogdemyndighetens agerande

NJA 1972 s 205
NJA 1974 s 423
NJA 1975 s 745
NJA 1977 s 664 II RIC 2/78
NJA 1978 s 85
NJA 1981 s 1014
NJA 1994 s 170
RH 1985:68 (68:85)
SvJT 1971 ref 59
HovR NN, 2000-12-19, T 28-98

Kundförluster

HovR ÖN, avd 1, 1999-04-30, B 9/98

Kvittning

NJA 1977 s 664 I RIC 28/77

L

Laga kraft

Svea HovR, 3:UÖ 29, Ö 1618/73 RIC 22/74
Göta HovR, DT 108, T 148/77 RIC 33/78

Legala företrädare

NJA 1994 s 170
RH 1983:51 (51:83)
NJA 1974 s 297
Göta HovR, DT 143, T 269/79
HovR V Sv, DT 22, T 121/81 RIC 28/82

Svea HovR, avd 10, DT 23, 2001-03-05,
T 7170-00

Likvidator

HovR V Sv, DT 83, T 5/83 RIC 55/84

Likviditet – bristande

HovR ÖN, DT 2021, T 51/74 RIC 31/75
RH 1996:114
Svea HovR, 2002-09-10, DT 73, T 3138-02

Luganokonventionen – inte tillämplig

HovR V Sv, Ö 3712-00, 2000-10-06

Lurad

Svea HovR, avd 8, DT 29, T 1838/96

Lönegarantimedel behövde inte tas i anspråk

Svea HovR, 15:DT 17/1990

M

Mannamån

NJA 1969 s 326
NJA 1971 s 296 I-II
NJA 1974 s 689
NJA 1978 s 85
NJA 1985 s 13

Misstanke att skatt inte betalas

NJA 1973 s 587
1974 s 297
Göta HovR, DT 143, T 269/79 RIC 14/81

Moderbolag

HovR NN, avd 2, 1997-03-03, B 80/95

N

Ny bevisning i hovrätt

Svea HovR, DT 8, T 550/79 RIC 13/80

Nåd

NJA 1971 s 396

O

Oaktsamhet

NJA 1960 s 238
NJA 1969 s 326

NJA	1970 ref B 42	
NJA	1971 ref B 27	
NJA	1972 s 697	
NJA	1973 s 587	
NJA	1974 s 423	
NJA	1975 s 744	
NJA	1977 s 711	
NJA	1979 s 229	
NJA	1981 s 1014	
NJA	1985 s 13	RIC 11/85
RH	1983:51	
RH	1984:84	
RH	1985:68	
	SvJT 1958 ref s 63	
	SvJT 1970 ref s13	
	SvJT 1973 ref s 49	
	SvJT 1975 ref s 26	
	HovR NN, DT 25, T 6/77	RIC 5/78
	HovR SoB, DT 1158, T 40/80	RIC 19/80
	HovR NN, 1:SÖ 241, Ö 363/90, 1990-12-07	RIC 14/91
	Göta HovR, DT 117, T 342/85	RIC 24/87

Omständigheter företrädare inte kunnat råda över

Göta HovR, 2:DB 263/1980
Svea HovR, 10:DB 199/1982

P

Partshabilitet för upplöst bolag

RÅ 2003 not 25 RIC 6/03

Personliga förhållanden

NJA 1971 s 296 I-II
NJA 1972 s 115 I
NJA 1972 s 697

Precisering av fordran avseende skattekontot

HovR SoB Ö 608-00, 2000-08-25 RIC 26/00

Preskription

NJA 1972 s 260

Prokurist

NJA 1993 s 740

Påtaglig risk...

Svea HovR, avd 1, DT 32, 1997-12-10, T 1746/96

R

Regressfordran

NJA 1978 s 85

NJA 1998 s 44

RIC 3/98

Restföring – uppskov

Svea HovR, avd 2, DT 73, 2002-09-10, T 3138-02

Restförd skatt betalad till skattekontot

HovR V Sv, 2003-09-15, T 1228-03

Revision – höjning efter

Göta HovR, 2001-02-26, T 387-00

RÅ 1990 ref 63

RIC 33/90

Revisor avliden

Svea HovR, avd 12, DT 20, T 1795/94

Riskkapital

NJA 1972 s 115 (i sht s 128)

NJA 1972 not A 19

Råd från advokat, konsult m.fl.

NJA 1985 s 13

NJA 1993 s 81

Svea HovR, avd 13, DT 66, T 3442-99

Svea HovR, avd 1, DT 32, 1997-12-10, T 1746-96

Svea HovR, avd 9, 1997-06-06, T 1859/96

Svea HovR, avd 7, 1999-04-16, T 884-98

HovR NN, 2:DB 133/1980

Svea HovR, 11:DB 31/1991

HovR V Sv, avd 4, T 102/98

Svea HovR, avd 10, DT 32, 2000-09-25, T 280-00

Rättsvillfarelse

NJA 1985 s 13

Svea HovR, 5:DT 69/1984

S

Saknat kännedom...

Svea HovR 8:DB 113/1987

Samlad avveckling

NJA 1969 s 326

NJA 1979 s 229

Satsat egna medel

NJA	1972 not A 19	
NJA	1978 s 85	RIC 8/78
	SvJt 1971 ref s 59	
	Svea HovR, 7:DT 45, T 32/74	RIC 51/74
	HovR ÖN, DT 2021, T 51/74	RIC 31/75
	Svea HovR 10:DB 199/1982	
	Göta HovR, DT 118, T 256/77	RIC 9/80
	HovR SoB, DT 1158, T 40/80	RIC 19/80

Seriös verksamhet

NJA	1993 s 81	
-----	-----------	--

Sjukdom

NJA	1972 s 115 I	
	Göta HovR DT 118, T 256/77	RIC 9/80
	HovR NN, 2:DT 28/1979	
	HovR V Sv, avd 4, T 284/95	
	Svea HovR, avd 4, DT 76, T 585/94	
	Göta HovR, avd 5, 1999-05-07, T 123/98	
	HovR NN, avd 2, 2000-03-10, T 126/98	
	Göta HovR, avd 4, 2001-01-09, T 144-00	
	Svea HovR, avd 6, 1997-02-26, T 387/97	
	Svea HovR, avd 13, DT 52/95, T 874/95	
	Svea HovR, avd 11, DT 8, T 423/98	
	Göta HovR, avd 12, 2000-10-16, T 401-99	
	Svea HovR, avd 8, DT 24, T 1712/96	

Skattens riktighet i sak

	HovR SoB, DT 4083, 2000-04-28	RIC 22/00
--	-------------------------------	-----------

Skattekonto – specificering av underskottet

	HovR SoB Ö 608-00, 2000-08-25	RIC 26/00
--	-------------------------------	-----------

Skattetillägg

NJA	1979 not A 12	RIC 4/79
	HovR V Sv DT 22, T 121/81	RIC 28/82

Skälig anledning misstänka...

	Svea HovR 5:DT 37/1982	
--	------------------------	--

Skönsmässigt påförda skatter

	HovR SoB, T 4071/1984	
--	-----------------------	--

Styrelse – inte aktiv

	Svea HovR, 3:DT 50/1983	
	HovR V Sv, 5:DB 105/1987	

Svea HovR, Avd 13, DT 18, T 18/97
Svea HovR, avd 12, DT 55, 2232-99

Styrelsens ordförande

Svea HovR, 3:DT 50/1983

Subjektivt rekvisit inte uppfyllt

Svea HovR, avd 12, DT 55, 2232-99

Suppleant

HovR V Sv, 5:DB 30/1984

Svea HovR, avd 8, DT 64, T 1102/94

Svenska språket – bristande kunskaper

Svea HovR, avd 12, DT 20, T 1795/94

Särskilda skäl – har inte förelegat

NJA 1972 s 123

Svea HovR, 5:DT 42/73

HovR ÖN, DB 2091/77

Göta HovR, 1:DB, 277/78

HovR ÖN, DB 1116/80

Göta HovR, 4:DT 118/85

RH 1985:68 (68:85)

Särskilda skäl – har förelegat

Svea HovR, 1:DT 27, T 352/73

RIC 2/74

HovR SoB, DT 1175/79

HovR NN, 2:DB 133/80

Svea HovR, 12:DB 134/87

T

Talan – omfattat betalningsansvar

NJA 1974 s 63

NJA 1983 s 567

U

Underliggande material inte företedda

Svea HovR, avd 13, DT 17, T 909/95

Underlåtenhet att hålla sig underrättad

Svea HovR 8:DB 113/1987

Svea HovR, avd 7, DT 10, T 1620/96

Uppdragit åt annan

HovR SoB, avd 1, 1997-11-28, T 341-97

Svea HovR, avd 3, DT 69, T 553/95

Utdelning i konkurs

NJA 1977 s 664 I
NJA 1977 s 664 II
NJA 1978 s 85
HovR V Sv DT 33, T 10/81

Utestående fordringar

NJA 1977 s 664 I
NJA 1978 s 85
NJA 1979 s 229
SvJT 1975 ref s 26

Utländsk juridisk person

NJA 1998 s 44 RIC 3/98

V

Verkställande direktör

NJA 1969 s 326
NJA 1971 s 296 III
NJA 1973 s 544
NJA 1975 s 480
HovR ÖN, DT 2021, T 51/74 RIC 31/75
Göta HovR DT 117, T 342/85 RIC 24/87
HovR V Sv, 5:DB 105/1987

Verksamma åtgärder för skuldavveckling

NJA 1969 s 326
NJA 1971 s 296 I-II
NJA 1974 s 423
NJA 1974 s 689
NJA 1979 s 229
Göta HovR, DT 19, T 25/82 RIC 33/84

Vilseledd

NJA 1973 s 544
NJA 1985 s 13 RIC 11/85
HovR SoB, DB 4060/1978
Svea HovR, avd 11, DT 8, T 423/98

Vinning – ingen egen

NJA 1972 not A 19
Svea HovR 7:DT 45, T 32/74 RIC 51/74
HovR SoB, DB 4060/1978
HovR SoB, DT 5003/1978
Svea HovR, 15:DT 16/1982
Svea HovR, 5:DT 8/1982
Göta HovR, avd 4, 1997-10-10, T 425/96

Vållande – statens

Svea HovR, avd 2, 9DT:2, T 724/85
Svea HovR, avd 9, T 1675/95
HovR ÖN, avd 1, 1999-04-30, B 9/98

Väder

NJA 1975 s 480
NJA 1977 s 644 II RIC 2/78
SvJT 1958 ref s 63
Svea HovR, 1:DT 37/1975

Å

Ålder

NJA 1972 s 115 I
HovR SoB, DT 5003/1978
Svea HovR, 15:DT 16/1982
Svea HovR, 5:DT 69/1984
Svea HovR, avd 8, DT 24, T 1712/96

Ä

Ägarintresse

NJA 1971 s 296
NJA 1975 s 480
HovR ÖN, avd 1, 1999-09-27, T 132/98

Ägarintresse – inget

HovR NN, avd 2, 1997-03-03, B 80/95
Svea HovR, avd 7, DT 10, T 1620/96

Ändring av talan

HovR SoB DT 2258, T 40/80 RIC 19/80

Ö

Övergående natur – svårigheter

NJA 1972 s 115 I-II
SvJT 1975 ref s 26

Övergångsbestämmelser till SBL

NJA 2000 s 132 RIC 9/00
NJA 2000 not C 61 RIC 24/01
Svea HovR 2000-04-12, T 367-00 RIC 10/00

Överlåtitt åt annan

Svea HovR, 5:DT 50/1983
HovR NN, 2:DB 49/1988
Svea HovR, avd 3, DT 69, T 553/95

Rättsfallsregister – kronologiskt

NJA – NYTT JURIDISKT ARKIV, AVD 1

NJA 1960 s 238	Oaktsamhet
NJA 1969 s 326	Betalningsinställelse Mannamån Oaktsamhet Samlad avveckling Verksamma åtgärder för skuldavveckling Verkställande direktör
NJA 1970 not B 42	Betalningsinställelse Oaktsamhet
NJA 1971 not B 27	Betalningsinställelse Kort tid Oaktsamhet
NJA 1971 s 296 I	Betalningsförmåga Betalningsinställelse Bristande betalningsförmåga Ekonomisk förmåga Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!) Mannamån Personliga förhållanden Verksamma åtgärder för skuldavveckling Ägarintresse
NJA 1971 s 296 II	Betalningsförmåga Betalningsinställelse Bristande betalningsförmåga Ekonomisk förmåga Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!) Mannamån Personliga förhållanden Verksamma åtgärder för skuldavveckling Ägarintresse
NJA 1971 s 296 III	Betalningsförmåga Bristande betalningsförmåga Företrädare Företrädare – extra bolagsstämma Händelser som inte kunnat förutses Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!) Verkställande direktör Verksamma åtgärder för skuldavveckling Ägarintresse
NJA 1971 s 396	Nåd
NJA 1972 not A 19	Bristande betalningsförmåga Egna medel satsade Riskkapital

	Satsat egna medel
	Vinning – ingen egen
NJA 1972 s 115 I	Betalningsförmåga
	Bristande betalningsförmåga
	Ekonomisk förmåga
	Personliga förhållanden
	Sjukdom
	Ålder
	Övergående natur – svårigheter
NJA 1972 s 115 II	Anställda – hänsyn till
	Arbetsmarknadsskäl
	Avbetalningsplan med KFM
	Företagsekonomiska skäl driva verksamheten vidare
	Försäljningsförsök
	Händelser som inte kunnat förutses
	Kontakter med myndigheter, banker m m
	Riskkapital
	Övergående natur – svårigheter
NJA 1972 s 123	Särskilda skäl – har inte förelegat
NJA 1972 s 205	Företrädare
	Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!)
	Kronofogdemyndighetens agerande
NJA 1972 s 260	Preskription
NJA 1972 s 697	Betalningsförmåga
	Bristande betalningsförmåga
	Ekonomisk förmåga
	Oaktsamhet
	Personliga förhållanden
NJA 1973 s 544	Anställd företagsledare
	Företagsledare – anställd
	Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!)
	Verkställande direktör
	Vilseledd
NJA 1973 s 587	Företrädare
	Jämkning – (se även under "särskilda skäl")
	Misstanke att skatt inte betalas
	Oaktsamhet
NJA 1974 s 297	Bulvan
	Företrädare
	Misstanke att skatt inte betalas
	Legala företrädare
NJA 1974 s 423	Ackordsförhandling
	Betalningsinställelse
	Kronofogdemyndighetens agerande
	Oaktsamhet
	Verksamma åtgärder för skuldavveckling
NJA 1974 s 63	Talan – omfattat betalningsansvar
NJA 1974 s 689	Betalningsinställelse
	Mannamån

176 Bilaga 3

	Verksamma åtgärder för skuldavveckling
NJA 1975 not B 28	Företrädare
NJA 1975 s 480	Företrädare
	Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!)
	Verkställande direktör
	Väder
	Ägarintresse
NJA 1975 s 744	Oaktsamhet
NJA 1975 s 745	Avbetalningsplan med KFM
	Kronofogdemyndighetens agerande
NJA 1976 not B 29	Faktiska företrädare
	Företrädare
NJA 1977 s 664 I	Kvittning
	Utdelning i konkurs
	Utestående fordringar
NJA 1977 s 664 II	Destination – utdelning
	Konkursförvaltares agerande
	Kronofogdemyndighetens agerande
	Utdelning i konkurs
	Väder
NJA 1977 s 711	Avbetalningsplan med KFM
	Oaktsamhet
NJA 1978 s 85	Bevakning i konkurs
	Bristande betalningsförmåga
	Egna medel satsade
	Kronofogdemyndighetens agerande
	Mannamån
	Regressfordran
	Satsat egna medel
	Utdelning i konkurs
	Utestående fordringar
NJA 1979 not A 12	Skattetillägg
NJA 1979 s 229	Betalningsinställelse
	Fog för uppfattningen att...
	Kort tid
	Oaktsamhet
	Samlad avveckling
	Utestående fordringar
	Verksamma åtgärder för skuldavveckling
NJA 1979 s 555	Aktieägares ansvar
	Familjeföretag
	Företrädare
	Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!)
NJA 1981 s 1014	Anställda – hänsyn till
	Avbetalningsplan med KFM
	Oaktsamhet
	Kronofogdemyndighetens agerande
NJA 1982 s 578	Konkurs – skatt fastställdes eller inföll därefter
NJA 1983 s 567	Talan – omfattat betalningsansvar

NJA 1984 not A 1	Aktieägares ansvar Företrädare Jämkning – (se även under "särskilda skäl"!)
NJA 1985 s 13	Konkurs – ansökan Ackordsförhandling Betalningsinställelse Konkurs – ansökan Mannamån Oaktsamhet Råd från advokat, konsult m fl Rättsvillfarelse Vilseledd
NJA 1988 s 661	Konkurs – skatt fastställdes eller inföll därefter
NJA 1989 s 177	Destination – betalning
NJA 1993 s 740	Företrädare Prokurist
NJA 1993 s 81	Konkursförvaltares agerande Råd från advokat, konsult m fl Seriös verksamhet
NJA 1994 s 170	Avbetalningsplan med KFM Dansteater Kontakter med myndigheter, banker m m Kronofogdemyndighetens agerande Legala företrädare
NJA 1998 s 44	Regressfordran Utländsk juridisk person
NJA 2000 not C 61	Övergångsbestämmelser till SBL
NJA 2000 s 132	Övergångsbestämmelser till SBL
NJA 2004 s 299 I-II	Förfalldag Konkurs – skatt fastställdes eller inföll därefter

RÅ – REGERINGSRÄTTENS ÅRSBOK

RÅ 1990 ref 63	Betalningssäkring Konkurs – skatt fastställdes eller inföll därefter Revision – höjning efter	RIC 33/90
RÅ 2000 ref 41	Konkurs – avslutad	RIC 15/00
RÅ 2003 not 25	Partshabilitet för upplöst bolag	RIC 6/03

RH – RÄTTSFALL FRÅN HOVRÄTTERNA

- RH 51:83** Företrädare
Idrottsförening
Legala företrädare
Oaktsamhet
- RH 84:84** Oaktsamhet
- RH 68:85** Anstånd
Avbetalningsplan med KFM
Kronofogdemyndighetens agerande
Oaktsamhet
- RH 1987:115** Betydande belopp
- RH 1988:85** Anstånd
Avbetalningsplan med KFM
Företagsekonomiska skäl driva verksamheten vidare
Kronofogdemyndighetens agerande
Särskilda skäl – har inte förelegat
- RH 1989:53** Förlikning
- RH 1996:114** Bevismedel – vid likvidationsplikt
Likviditet – bristande

SvJT – RÄTTSFALL FRÅN HOVRÄTTERNA

- SvJT 1958 ref s 63** Ackordsförhandling
Aktieägares ansvar
Företrädare
Oaktsamhet
- SvJT 1970 ref s 13** Konkurs – ansökan
Oaktsamhet
- SvJT 1971 ref s 59** Egna medel satsade
Kronofogdemyndighetens agerande
Satsat egna medel
- SvJT 1973 ref s 49** Oaktsamhet
- SvJT 1975 ref s 26** Förlikning
Oaktsamhet
Utestående fordringar
Övergående natur – svårigheter

SVEA HOVRÄTT

- | | | |
|-------------------------------------|--|-----------|
| Svea HovR 3:UÖ 29, Ö 1618/73 | Laga kraft | RIC 22/74 |
| Svea HovR 5:DT 42/73 | Särskilda skäl – har inte förelegat | |
| Svea HovR 1:DT 27, T 352/73 | Anställda – hänsyn till
Arbetsmarknadsskäl
Egna medel satsade
Kontakter med myndigheter, banker m m | RIC 2/74 |

Svea HovR 7:DT 45, T 32/74	Särskilda skäl – har förelegat Anställda – hänsyn till Bristande betalningsförmåga Egna medel satsade Felräknat anbud Förlorat egna medel Satsat egna medel Vinning – ingen egen	RIC 51/74
Svea HovR 1:DT 37/1975	Väder	
Svea HovR 9:DT 38, T 334/76	Betalning – påstådd Betalningsinställelse	RIC 67/76
Svea HovR DT 8, T 550/79	Företrädare	RIC 13/80
Svea HovR 10:DB 199/1982	Ny bevisning i hovrätt Kontakter med myndigheter, banker m m Omständigheter företrädare inte kunnat råda över Satsat egna medel	
Svea HovR 15:DT 16/1982	Vinning – ingen egen	
Svea HovR 5:DT 37/1982	Ålder Ekonomiskt intresse Inflytande	
Svea HovR 5:DT 8/1982	Skälig anledning misstänka... Vinning – ingen egen	
Svea HovR 3:DT 50/1983	Styrelse – inte aktiv Styrelsens ordförande Överlåtit åt annan	
Svea HovR 5:DB 99/1984	Kort tid	
Svea HovR 5:DT 69/1984	Beroendeförhållande Bulvan Rättsvillfarelse Ålder	
Svea HovR avd 2, 9DT:2, T 724/85	Kontakter med myndigheter, banker m m Vållande – statens	
Svea HovR 12:DB 134/87	Kontakter med myndigheter, banker m m	
Svea HovR 8:DB 113/1987	Särskilda skäl – har förelegat Saknat kännedom... Underlåtenhet att hålla sig underrättad	
Svea HovR 15:DT 17/1990	Lönegarantimedel behövde inte tas i anspråk	
Svea HovR 11:DB 31/1991	Banken inte följt instruktioner om betalning Råd från advokat, konsult m fl	
Svea HovR avd 4, DT 76, T 585/94	Sjukdom	
Svea HovR avd 12, DT 20, T 1795/94	Bristande kunskaper Revisor avliden Svenska språket – bristande kunskaper	
Svea HovR avd 8, DT 64, T 1102/94	Suppleant	
Svea HovR avd 11, T 1877/95	Ekonomisk förmåga	
Svea HovR avd 13, DT 17, T 909/95	Underliggande material inte företedda	
Svea HovR avd 9, T 1675/95	Bristande kunskaper Vållande – statens	

Svea HovR avd 3, DT 69, T 553/95	Ekonomiavdelningen – inte skött betalningarna Ekonomisk förmåga Fortlöpande hålla sig informerad – ålagd att Uppdragit åt annan Överlåtit åt annan	
Svea HovR avd 13, DT 52/95, T 874/95	Alkoholism Ekonomisk förmåga Existensminimum Sjukdom	
Svea HovR avd 7, DT 10, T 1620/96	Underlåtenhet att hålla sig underrättad Ågarintresse – inget	
Svea HovR avd 8, T 518/96	Förhoppningar	
Svea HovR avd 8, DT 24, T 1712/96	Ekonomisk förmåga Sjukdom Ålder	
Svea HovR avd 8, DT 29, T 1838/96	Förhoppningar Lurad	
Svea HovR avd 9, 1997-06-06, T 1859/96	Råd från advokat, konsult m fl	
Svea HovR avd 1, DT 32, T 1746/96	Påtaglig risk... Råd från advokat, konsult m fl	
Svea HovR avd 13, DT 18, T 18/97	Generalfullmakt Styrelse – inte aktiv	
Svea HovR avd 9, DT 9, T 221/97	Inflytande Indirekt aktieinnehav	
Svea HovR avd 11, 1997-02-17, T 1437/96	Krediter – löfte om	
Svea HovR avd 6, 1997-02-26, T 387/97	Alkoholism Sjukdom	
Svea HovR avd 12, DT 37, T 686/98	Avbetalningsplan med KFM Borgen	
Svea HovR avd 11, DT 8, T 423/98	Sjukdom Vilseledd	
Svea HovR avd 7, 1999-04-16, T 884/98	Kontakter med myndigheter, banker m m Råd från advokat, konsult m fl	
Svea HovR avd 13, DT 66, T 3442/99	Borgen Råd från advokat, konsult m fl	
Svea HovR avd 12, DT 55, 2232-99	Styrelse – inte aktiv Subjektivt rekvisit inte uppfyllt	
Svea HovR avd 5, T 6113/99	Arbetsfördelning	
Svea HovR avd 10, DT 32, T 280/00	Råd från advokat, konsult m fl	
Svea HovR avd 8, DT 25, T 8050/99	Bulvan	
Svea HovR 2000-04-12, DT 9, T 367/00	Övergångsbestämmelser till SBL	RIC 10/00
Svea HovR 2002-09-10, DT 73, T 3138-02	Likviditet -bristande Restföring – uppskov Uppskov – restföring	
Svea HovR avd 10, DT 23, T 7170/00	Avbetalningsplan med KFM Bulvan Legala företrädare	
Svea HovR 2003-11-28, T 7073/02	Bulvan Fortlöpande hålla sig informerad – ålagd att	

Svea HovR 2004-03-29, T 10335/02
 Svea HovR 2004-11-01, T 3376-04

Fullmakt
 Bulvan
 Företagsrekonstruktion

GÖTA HOVRÄTT

Göta HovR, DT 108, T 148/77
 Göta HovR DT 118, T 256/77

Göta HovR, 1:DB, 277/78
 Göta HovR, DT 143, T 269/79

Göta HovR, 2:DB 263/1980

Göta HovR, DT 128, T 377/82

Göta HovR, DT 19, T 25/82

Göta HovR DT 117, T 342/85

Göta HovR, 3:DT 18/1985

Göta HovR, 4:DT 118/85
 Göta HovR, 3:DB 91, B 549/89
 Göta HovR, avd 4, T 425/96

Göta HovR, avd 4, T 277/97
 Göta HovR, avd 5, T 123/98
 Göta HovR, avd 12, T 401/99

Göta HovR, avd 4, T 144/00
 Göta HovR , 2001-02-26, T 387/00

Laga kraft
 Egna medel satsade RIC 9/80
 Sjukdom
 Särskilda skäl – har inte förelegat
 Betalningsinställelse RIC 14/81
 Legala företrädare
 Misstanke att skatt inte betalas
 Ekonomisk förmåga
 Försummelser – inga tidigare
 Omständigheter företrädare inte kunnat råda över
 Konkurs – skatt fastställdes
 eller inföll därefter RIC 13/87
 Ackordsförhandling RIC 33/84
 Betalningsinställelse
 Verksamma åtgärder för skuldavveckling
 Företrädare RIC 24/87
 Oaktamhet
 Verkställande direktör
 Avbetalningsplan med KFM
 Kontakter med myndigheter, banker m m
 Särskilda skäl – har inte förelegat
 Konkurs – företrädarens RIC 12/91
 Borgen
 Vinning – ingen egen
 Förhoppningar
 Sjukdom
 Betalningsförmåga
 Ekonomisk förmåga
 Sjukdom
 Sjukdom
 Revision – höjning efter

HOVRÄTTEN ÖVER SKÅNE OCH BLEKINGE

HovR SoB avd 1, T 341-97
 HovR SoB DT 4254/1977
 HovR SoB DB 4060/1978

HovR SoB DT 5003/1978

Uppdragit åt annan
 Kontakter med myndigheter, banker m m
 Enstaka betalningsunderlåtelse
 Kontakter med myndigheter, banker m m
 Vilseledd
 Vinning – ingen egen
 Vinning – ingen egen

	Ekonomisk förmåga	
	Ålder	
HovR SoB DT 1175/79	Kontakter med myndigheter, banker m m	
	Särskilda skäl – har förelegat	
HovR SoB DT 1158, T 40/80	Bokföring – bristande kunskaper	RIC 19/80
	Bristande betalningsförmåga	
	Ekonomisk förmåga	
	Konkurs – ansökan	
	Oaktsamhet	
	Satsat egna medel	
	Ändring av talan	
HovR SoB DB 5116/1983	Avbetalningsplan med KFM	
	Kontakter med myndigheter, banker m m	
HovR SoB T 4071/1984	Ekonomisk förmåga	
	Skönsmässigt påförda skatter	
HovR SoB DT 3207/1987	Betalningsansvar mot andra borgenärer	
	Bristande kunskaper	
HovR SoB DT 4083, T 38-99	Skattens riktighet i sak RIC 22/00	
HovR SoB Ö 608-00, 2000-08-25	Precisering av fordran avseende skattekontot	RIC 26/00
	Skattekonto – specificering av underskottet	

HOVRÄTTEN FÖR VÄSTRA SVERIGE

HovR V Sv DT 54, T 75/75	Företrädare	RIC 14/76
	Företrädare – avtal m m	
HovR V Sv DT 22, T 121/81	Företrädare	28/82
	Legala företrädare	
	Skattetillägg	
HovR V Sv DT 33, T 10/81	Felräknat anbud	RIC 28/81
	Utdelning i konkurs	
HovR V Sv DT 83, T 5/83	Likvidator	RIC 55/84
HovR V Sv 5:DB 30/1984	Suppleant	
HovR V Sv DT 22, T 484/86	Betalningsinställelse	RIC 35/88
HovR V Sv 5:DB 105/1987	Styrelse – inte aktiv	
	Verkställande direktör	
HovR V Sv avd 4, T 284/95	Sjukdom	
HovR V Sv avd 4, T 102/98	Ekonomisk förmåga	
	Råd från advokat, konsult m fl	
HovR V Sv 2000-09-21, T 253-98	Bulvan	
HovR V Sv Ö 3712-00, 2000-10-06	Luganokonventionen – inte tillämplig	
HovR V Sv 2003-09-15, T 1228-03	Betalning till skattekontot i st f till KFM	
	Kreditering	
	Restförd skatt betalad till skattekontot	
	Skattekontoinbetalning i st f till KFM	

HOVRÄTTEN FÖR NEDRE NORRLAND

HovR NN DT 25, T 6/77	Oaktsamhet	RIC 5/78
HovR NN 2:DT 28/1979	Ekonomisk förmåga Enstaka betalningsunderlåtelse Sjukdom	
HovR NN 2:DB 133/80	Råd från advokat, konsult m fl Särskilda skäl – har förelegat	
HovR NN 2:DB 49/1988	Överlåtit åt annan	
HovR NN 1:SÖ 241, Ö 363/90, 1990-12-07	Oaktsamhet	RIC 14/91
HovR NN avd 2, 1997-03-03, B 80/95	Moderbolag Ägarintresse – inget	
HovR NN avd 2, 2000-03-10, T 126/98	Sjukdom	
HovR NN 2000-12-19, T 28-98	Kronofogdemyndighetens agerande	

HOVRÄTTEN FÖR ÖVRE NORRLAND

HovR ÖN DT 2021, T 51/74	Företrädare Försäljningsförsök Likviditet – bristande Satsat egna medel Verkställande direktör	RIC 31/75
HovR ÖN DB 2091/77	Särskilda skäl – har inte förelegat	
HovR ÖN DB 1116/80	Särskilda skäl – har inte förelegat	
HovR ÖN DT 2029/1988	Anledning misstänka att skatter inte betalades Inflytande	
HovR ÖN avd 1, B 9/98	Kontakter med myndigheter, banker m m Kundförluster Vållande – statens	
HovR ÖN avd 1, T 132/98	Faktiska företrädare Ägarintresse	

TINGSRÄTTSAVGÖRANDE

Stockholms TR avd 8:5, DT 65, T 8-407-89	Borgen Förlikning med annan företrädare
Stockholms TR avd 4:3, DT 1196, T 4-2146-91	Borgen Förlikning med annan företrädare

Förteckning över skrivelser från Skatteverket rörande företrädaransvar

Riktlinjer för hantering av företrädaransvar, 2003-12-22, dnr 3881-03/830

Förfalldag för skattetillägg vid företrädaransvar, 2004-06-15, dnr 130 405300-04/113.

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

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

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

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

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

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

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

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

Kan företrädaransvar komma ifråga när återbetald punktskatt återkrävs?, 2005-04-11, dnr 130 199721-05/111.

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

Sakregister

	Avsnitt	Huvudrubrik
A		
Allmänt		
- om betalningssäkring	6.1	Betalningssäkring
- om förfallodag	2.2.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
- företrädaransvaret är accessoriskt	2.3.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
- juridisk person och företrädare för jur pers	2.4.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
- sekretess	7.1	Sekretess
Allmänt om företrädaransvar	1	Allmänt om företrädaransvar
Anstånd med betalning av skatt	3.3.5	Skattekontot och SBL
Ansökan	5.4	Processen
Ansökans innehåll	5.4.2	Processen
Avstämning av skattekontot och betalning av underskott	3.6	Skattekontot och SBL
Avvecklingåtgärder	2.5.6	Närmare om de materiella bestämmelserna
B		
Bakgrund		
- allmänt om företrädaransvar	1.1	Allmänt om företrädaransvar
- överenskommelse	4.1	Överenskommelse om betalningsskyldighet
- processen	5.1	Processen
- talerätt för företrädaren betr skattebeslutet	5.6.1	Processen
Befrielse helt eller delvis	2.6	Närmare om de materiella bestämmelserna
Betalning av företrädaransvar	3.11	Skattekontot och SBL
Betalningskrav avseende felaktigt redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt	3.2.8	Skattekontot och SBL
Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag	3.2.7	Skattekontot och SBL
Betalningssäkring	6	Betalningssäkring
- mot företrädare när skatten är fastställd	6.2	Betalningssäkring
- mot företrädare och den juridiska personen när skatten inte är fastställd	6.3	Betalningssäkring
Betydelsen av betalningsanstånd	2.2.6	Närmare om de materiella bestämmelserna
Bevisningen	5.7.3	Processen
Bilskrottningslagen (1975:343)	1.2.5	Allmänt om företrädaransvar
Bilskrottningslagen	2.9.2	Närmare om de materiella bestämmelserna

	Avsnitt	Huvudrubrik
D		
Debiterad preliminär skatt	3.2.1	Skattekontot och SBL
Den praktiska handläggningen	4.4	Överenskommelse om betalningsskyldighet
Det objektiva rekvisitet	9.1	Rättspraxis
Det subjektiva rekvisitet	9.2	Rättspraxis
Diverse opublicerade mål vari fråga om jämkning aktualiserats	9.5.5	Rättspraxis
E		
Ej fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § andra stycket SBL	4.7	Överenskommelse om betalningsskyldighet
F		
Faktisk företrädare	2.4.3	Närmare om de materiella bestämmelserna
Forum – behörig domstol	5.3	Processen
Fullföljd överenskommelse, 12 kap. 7 e § första stycket SBL	4.6	Överenskommelse om betalningsskyldighet
Företrädaransvaret är accessoriskt	2.3	Närmare om de materiella bestämmelserna
Företrädaren har samma rätt att överklaga som den juridiska personen	5.6.2	Processen
Förfallodag	2.2	Närmare om de materiella bestämmelserna
Förlikning med annan företrädare	9.5.7	Rättspraxis
Förlorat egna medel	9.5.3	Rättspraxis
H		
Hel eller delvis befrielse – ”jämkning”	9.3	Rättspraxis
Hinder för ansökan	5.4.1	Processen
Hovrättsavgöranden	9.5	Rättspraxis
Hörande av företrädaren	5.7.2	Processen
I		
Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 2004	1.3	Allmänt om företrädaransvar
nbetalning	3.3.1	Skattekontot och SBL
Inhibition	5.11	Skattekontot och SBL
Inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget, skattekrediter, utsatt för brott	9.5.1	Rättspraxis
Intäktsränta	3.4.2	Skattekontot och SBL
J		
Juridisk person och företrädare för juridisk person	2.4	Närmare om de materiella bestämmelserna

	Avsnitt	Huvudrubrik
K		
Komplettering av ansökan	5.4.4	Processen
Kontakter med myndigheter, banker m.fl.	9.5.4	Rättspraxis
Kontrollavgift	3.2.11	Skattekontot och SBL
Kostnader för företrädaren	5.8	Processen
Kostnadsränta	3.4.3	Skattekontot och SBL
Krav på återbetalning av felaktigt tillgodoförd punktskatt	3.2.9	Skattekontot och SBL
Kreditering av restförda skattekontoskulder	3.8	Skattekontot och SBL
L		
Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.	1.2.10	Allmänt om företrädaransvar
Lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område	1.2.7	Allmänt om företrädaransvar
Lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion	1.2.6	Allmänt om företrädaransvar
Lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter	1.2.8	Allmänt om företrädaransvar
Lagen om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP)	2.9.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
Lagtext	1.2	Allmänt om företrädaransvar
Legala företrädare för aktiebolag	2.4.2	Närmare om de materiella bestämmelserna
Legala företrädare i övrigt	2.4.4	Närmare om de materiella bestämmelserna
Likafördelningsmetoden	3.10	Skattekontot och SBL
Länsrättens handläggning	5.5	Processen
M		
Mervärdesskatt i självdeklaration	3.2.4	Skattekontot och SBL
Muntlig förhandling	5.7	Processen
N		
Närmare om de materiella bestämmelserna	2	Närmare om de materiella bestämmelserna
O		
Officialprincipen och myndigheternas utredningsskyldighet	5.2	Processen
Olämpligt från allmän synpunkt	4.3	Överenskommelse om betalningsskyldighet
Omprövning och efterbeskattning	3.2.14	Skattekontot och SBL
Omprövningsbeslut om sänkning av skatt	3.3.4	Skattekontot och SBL
Omprövningsbeslut som avser höjning av skatt	3.2.15	Skattekontot och SBL
Oredovisad skatt	2.5.4	Närmare om de materiella bestämmelserna

	Avsnitt	Huvudrubrik
P		
Partsinsyn	7.3	Sekretess
Pläderingen	5.7.4	Processen
Poster som kan krediteras på skattekontot	3.3	Skattekontot och SBL
Poster som kan vara debiterade på skattekontot	3.2	Skattekontot och SBL
Preskription	8	
Processen	5	
Punktskatt före 2003	1.2.3	Allmänt om företrädaransvar
Punktskatt och mervärdesskatt som ska redovisas i särskild skattedeklaration	3.2.6	Skattekontot och SBL
Punktskatt som ska redovisas i punktskattedeklaration	3.2.5	Skattekontot och SBL
Punktskatter utanför skattekontot samt tull	2.9	Närmare om de materiella bestämmelserna
R		
Register		
- RIC		Bilaga 1
- alfabetiskt - praxis		Bilaga 2
- kronologiskt - praxis		Bilaga 3
Regressrätt	2.8	Närmare om de materiella bestämmelserna
Relevant ansvarstidpunkt vid		
Relevant ansvarstidpunkt vid omprövningsbeslut	2.2.4	Närmare om de materiella bestämmelserna
Ränta		
- kostnadsränta -hänvisning	3.2.13	Skattekontot och SBL
- 19 kap. SBL	3.4	Skattekontot och SBL
Ränteberäkning	3.4.1	Skattekontot och SBL
Rätt till muntlig förhandling	5.4.3	Processen
Rättelse av restfört belopp	3.9	Skattekontot och SBL
Rättspraxis	9	
S		
Sammanfattning	3.1	Skattekontot och SBL
Sekretess	7	Sekretess
Sekretess i företrädaransvarsärenden	7.2	Sekretess
Sekretessen i domstolen	5.9	Processen
Sjukdom, ålder, ekonomisk förmåga, bristande kunskaper	9.5.2	Rättspraxis
Skadestånd	6.4	Betalningssäkring
Skatt att betala enligt skatte- och punktskattedeklaration	2.2.2	Närmare om de materiella bestämmelserna
Skatt som ska redovisas i skattedeklaration	3.2.2	Skattekontot och SBL

	Avsnitt	Huvudrubrik
Skattebetalningslagen (1997:483)	1.2.1	Allmänt om företrädaransvar
Skattekontot och SBL	3	
Skatter m.m. som inte har företrädaransvar knutet till ursprunglig förfallodag	2.2.5	Närmare om de materiella bestämmelserna
Skatter m.m. som omfattas av företrädaransvar	2.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
Skattetillägg och förseningsavgift	3.2.10	Skattekontot och SBL
Slutlig skatt		
- materiella bestämmelser	2.2.3	Närmare om de materiella bestämmelserna
- skattekontot och SBL	3.2.3	Skattekontot och SBL
Spärrar på skattekontot	3.5	Skattekontot och SBL
Subjektivt rekvisit	2.5.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
Särskild sjukförsäkringsavgift	3.2.12	Skattekontot och SBL
Särskilt om ackord	2.3.2	Närmare om de materiella bestämmelserna
 T		
Talerätt för företrädaren beträffande det underliggande skattebeslutet	5.6	Processen
Taxeringslagen (1990:324)	1.2.11	Allmänt om företrädaransvar
Tillämpning av övergångsbestämmelserna vid införandet av SBL	9.4	Rättspraxis
Tullagen	2.9.4	Närmare om de materiella bestämmelserna
Tullagen (2000:1281)	1.2.9	Allmänt om företrädaransvar
 U		
Underlåten betalning	2.5.2	Närmare om de materiella bestämmelserna
Underlåtenhet i övrigt att betala skatt	2.1.2	Närmare om de materiella bestämmelserna
Underlåtet skatteavdrag		
- materiella bestämmelser	2.1.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
- uppsåt eller grov oaktsamhet	2.5.3	Närmare om de materiella bestämmelserna
Uppbörd av tull och avgifter	2.9.5	Närmare om de materiella bestämmelserna
Uppsåt eller grov oaktsamhet	2.5	Närmare om de materiella bestämmelserna
Utlandsförhållanden	2.7	Närmare om de materiella bestämmelserna
Utländsk företrädare	2.7.1	Närmare om de materiella bestämmelserna
Utländsk juridisk person	2.7.2	Närmare om de materiella bestämmelserna
 V		
Verkställighet utomlands av fordran på företrädaransvar	2.7.3	Närmare om de materiella bestämmelserna
 Y		
Yrkande och grunder	5.7.1	Processen

190 Sakregister

	Avsnitt	Huvudrubrik
Å		
Återbetalning av punktskatt	3.3.3	Skattekontot och SBL
Återkrav av felaktigt återbetald punktskatt	2.1.4	Närmare om de materiella bestämmelserna
Ä		
Ändring av de materiella bestämmelserna - övergångsproblematis	1.3.2	Allmänt om företrädaransvar
Ändringar av förfarandet	1.3.1	Allmänt om företrädaransvar
Ö		
Överenskommelse – beskattningsbeslut	4.2	Överenskommelse om betalningsskyldighet
Överenskommelse om betalningsskyldighet	4	Överenskommelse om betalningsskyldighet
Överenskommelsens innehåll	4.5	Överenskommelse om betalningsskyldighet
Övergångsvis om punktskatt och tull	1.3.3	Allmänt om företrädaransvar
Övergångsbestämmelser till SBL (lag 2003:747)	1.2.2	Allmänt om företrädaransvar
Övergångsbestämmelser vid upphörandet av LPP	1.2.4	Allmänt om företrädaransvar
Överklagande av domstols beslut om företrädaransvar	5.10	Processen
Överlämnande av information mellan Skatteverket och KFM	7.4	Sekretess
Överlämnande för indrivning	3.7	Skattekontot och SBL
Överskjutande ingående mervärdesskatt		
- materiella bestämmelser	2.1.3	Närmare om de materiella bestämmelserna
- uppsåt eller grov oaktsamhet	2.5.5	Närmare om de materiella bestämmelserna
- poster som kan krediteras	3.3.2	Skattekontot och SBL
Övriga avgifter med bestämmelser som hänvisar till SBL	2.9.3	Närmare om de materiella bestämmelserna
Övriga frågor	9.5.6	Rättspraxis