

Aspekter på företrädar- ansvaret

– med utgångspunkt i tidigare artiklar i Balans

I denna artikel återkommer Björn Forssén till ett par tidigare artiklar där han berör frågor som kan belysas även i ett företrädaransvarsperspektiv. Han framhåller att dessa aspekter visar på betydelsen av att Skatteverket (SKV) och underinstanserna hos förvaltningsdomstolarna inte tillåts etablera en faktisk gällande rätt vid sidan av de prejudikatmål i vilka Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) avkunnar domar till vägledning för rättstillämpningen. Enligt Björn Forssén gäller detta även åklagarnas tillämpning, varvid förhållandet till domar i prejudikatmål i Högsta domstolen (HD) bör betraktas på samma sätt.

Text: **Björn Forssén**



Denna artikel utgår från två tidigare artiklar i Balans:

- *Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst*
Balans fördjupning nr 1/2018
- *Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende – hur rättssäkert är det?*
Balans fördjupning nr 4/2018



I ett par tidigare artiklar i Balans fördjupning har jag bland annat berört frågan om företrädares personliga betalningsansvar (företrädaransvar) för skatteskulder hos en juridisk person, framför allt aktiebolag, och tagit upp

frågor som också kan vara intressanta utifrån ett företrädaransvarsperspektiv. Det rör sig om tillämpningsfrågor, och inte i första hand tolkning. I denna artikel återkommer jag med en betraktelse av vissa aspekter på företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, utifrån de aktuella artiklarna.

Två problemställningar angående företrädaransvarsinstitutet

Fråga 1

I artikeln Näringsförbud – kanske inte alltid helt hopplöst berörde jag frågor om skattebrott enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69), SBL, och näringsförbud enligt lagen (2014:836) om näringsförbud avseende oriktig uppgift i en momsdeklaration på grund av för högt redovisad överskjutande ingående mervärdesskatt (moms). Jag presenterar där som min uppfattning att i motsats till om den enskilde underlåter att redovisa moms att betala, det vill säga utgående moms som överstiger ingående moms för aktuell redovisningsperiod, till Skatteverket (SKV), kan inte felaktig överskjutande ingående moms anföras till stöd för en åklagares yrkande om näringsförbud på grunden underlåtenhet att betala skatt enligt SFL. Det är min mening oavsett om omständigheterna är sådana att åklagaren kan stämma den enskilde för skattebrott enligt 2 § SBL på grund av en sådan oriktig uppgift i momsdeklarationen. Jag nämner detta inledningsvis även i artikeln Frågor om skattebrott och bokföringsbrott beträffande

hobbyverksamheter samt beträffande vilande aktiebolag som innehåller ägarnas bostadsfastighet (i detta nummer av Balans fördjupning). I denna artikel berör jag att regeln om företrädaransvar avseende återbetald överskjutande ingående moms som är felaktig, 59 kap. 14 § SFL, uppvisar vissa olikheter när det gäller kriterierna för ansvar jämfört med huvudregeln om företrädaransvar, 59 kap. 13 § SFL. Jag återger här lydelseerna av de båda lagrummen:

59 kap. 13 § SFL

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

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

Om Skatteverket enligt 66 kap. 35 § har hänfört skatt eller avgift som avser flera redovisningsperioder till en period, avses med ursprunglig tidpunkt för betalning förfallodagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden.”

59 kap. 14 § SFL

”Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om de oriktiga uppgifterna har lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp.”

De båda lagrummen innehåller samma subjektiva kriterier, uppsåt eller grov oaktsamhet, som nödvändiga rekvisit för företrädaransvar, men 59 kap. 14 § innehåller objektiva kriterier för ansvar som saknas

”Ett företrädaransvar för en juridisk persons, exempelvis ett aktiebolags, för högt tillgodoräknade överskjutande ingående moms kräver också att SKV kan påvisa att företrädaren har lämnat oriktiga uppgifter i bolagets momsdeklaration.”

i huvudregeln 59 kap. 13 § SFL: Ett företrädaransvar för en juridisk persons, exempelvis ett aktiebolags, för högt tillgodoräknade överskjutande ingående moms kräver också att SKV kan påvisa att företrädaren har lämnat oriktiga uppgifter i bolagets momsdeklaration. Jag sätter det i relation till frågan om skattebrott enligt 2 § SBL på följande sätt:

- I ett fall där SKV, avseende en eller flera momsdeklarationer från ett aktiebolag, anser i skattemålet att bolaget har lämnat oriktiga uppgifter bestående i för högt redovisad överskjutande ingående moms bör åklagaren inte stämma företrädaren för bolaget inför tingsrätten angående skattebrott enligt 2 § SBL, innan skattemålet är avgjort genom lagakraftvunnen dom i förvaltningsdomstolarna. Det är i grunden samma subjektiva rekvisit som gäller för företrädaransvaret som för skattebrottet, även om de båda reglerna i SFL innehåller både uppsåt och grov oaktsamhet, medan 2 SBL enbart stipulerar uppsåt. Enligt förarbetena till nuvarande regler om företrädaransvar har regleringen av företrädaransvaret utformats efter mönster av hur det straffrättsliga ansvaret har reglerats. Jämför Regeringens proposition 2002/03:128 sidan 23 (jämför även prop. 2002/03:128 s. 22, prop. 1996/97:100 Del 1 s. 434 och 443 och SOU 1965:23 s. 187).
- Om SKV inte har inlett något företrädaransvarsmål avseende återbetald för högt redovisad ingående moms, kan åklagaren stämma företrädaren inför tingsrätten avseende skattebrott enligt SBL. Det strider inte mot principen *ne bis in idem*, förbud mot dubbel lagföring och bestraffning, såsom den har kommit till uttryck med avseende på förhållandet mellan åtal och företrädaransvar i HD:s dom i NJA 2013 s. 502 och den därefter införda 13 b § i SBL, genom SFS 2015:634.

Det som bör avhålla åklagaren från att åtala företrädaren, innan skattemålet avseende dennes bolag är slutligt avgjort i förvaltningsdomstolarna, särskilt när det gäller för högt redovisad överskjutande ingående moms, är enligt min uppfattning

att om åklagaren så att säga hinner före SKV och ett företrädaransvarsmål därmed inte kan inledas mot bolagets företrädare får aldrig frågan om oriktiga uppgifter enligt 59 kap. 14 § SFL en egen prövning. Då skulle inte företrädaren kunna återkomma med en resningsansökan i brottmålet, där rekvisitet oriktiga uppgifter kan ha fått en annan bedömning i förvaltningsdomstolarna än vad som kan ha blivit fallet i de allmänna domstolarna. Eftersom begreppet oriktig uppgift ska ges samma innebörd straffrättsligt som skatterättsligt (jämför prop. 2002/03:106 s. 116), återstår då enbart att jämföra med vad förvaltningsdomstolarna slutligen anser om frågan om oriktig uppgift som grund för skattetillägg för bolaget i skattemålet. Skattemålet utgör inget hinder för åtal enligt 13 b § SBL i förevarande fall, eftersom principen *ne bis in idem* i enlighet med det lagrummet enbart omfattar en fysisk person, som har drivit sin verksamhet under enskild firma, och inte en fysisk person som är företrädare för en juridisk person, såsom ett aktiebolag. Emellertid bör åklagaren av rättssäkerhetsskäl avvakta den slutliga utgången i bolagets skattemål, innan denne beslutar om åtal mot företrädaren, när skattemålet innehåller fråga om skattetillägg på grund av att bolaget har lämnat oriktig uppgift avseende överskjutande ingående moms. Om åklagaren inte skulle besluta om åtal, skulle frågan om oriktiga uppgifter sannolikt också komma att prövas i ett företrädaransvarsmål enligt 59 kap. 14 § SFL, och om åklagaren beslutar om åtal mot företrädaren kan denne enligt min uppfattning återkomma med en ansökan om resningsansökan avseende en dom om straffansvar om bolagets skattetillägg tas bort i förvaltningsdomstolarna.

Fråga 2

- Avgörande för *ne bis in idem*-frågan avseende företrädaransvar enligt SFL i förhållande till brottmålet är sålunda om ett mål om företrädaransvar kan ha inletts redan innan SKV stämt företrädaren för den juridiska personen inför förvaltningsrätten. I artikeln Förvaltningsrätten blandar processer och förutser i ett betalningssäkringsärende mot

en fysisk person som äger ett aktiebolag med skattekulder utgången i det då ännu inte inledda företrädaransvarsärendet – rättssäkert? har jag tagit upp ett fall av faktisk gällande rätt etablerad hos SKV och förvaltningsrätten i Stockholm, där SKV och domstolen anser att beslut om betalningssäkring kan fattas mot en ägare – fysisk person – av ett aktiebolag baserat på en hypotetisk uppfattning om utgången i ett senare företrädaransvarsmål om att göra den fysiska personen – företrädaren – personligt betalningsansvarig för aktiebolagets skattekulder. Förvaltningsrätten anförde bland annat följande som grund för beslutet:

”Förvaltningsrätten anser att det föreligger sannolika skäl att A, i egenskap av företrädare för bolaget, kommer att åläggas solidariskt betalningsansvar för de arbetsgivaravgifter och den mervärdesskatt som sannolikt kommer att fastställas för X AB”.¹

Förvaltningsrätten hänvisar till 46 kap. 6 och 8 §§ samt 59 kap. 13 § SFL, men ser inget problem med att fastställa SKV:s ansökan om betalningssäkring, trots att SKV då ännu inte ens hade påbörjat något ärende om solidariskt betalningsansvar mot aktiebolagets ägare avseende bolagets skulder avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter, det vill säga trots att SKV då ännu inte hade påbörjat ett företrädaransvarsärende enligt 59 kap. 13 § SFL. Jag återkommer inte till alla synpunkter som jag har anfört mot detta i den nämnda artikeln beträffande ansvarsfrågan, utan stannar här vid att upprepa något från artikeln som bör ställas i förhållande till vad jag har anfört tidigare i denna artikel om *ne bis in idem*-frågan och att SBL och HD:s rättspraxis ska anses innebära att åklagaren kan besluta om åtal och stämma en företrädare för en juridisk person, såsom ett aktiebolag, för skattebrott enligt 2 § SBL om SKV inte har stämt företrädaren för företrädaransvar enligt bestämmelserna i SFL.

I det företrädaransvarsärende som SKV sedermera påbörjade genom en ansökan som inkom 2018-02-21 till förvaltningsrätten i Stockholm, och som i skrivande stund ännu pågår där (mål nr 4021-18; Avd. 21), har nämligen SKV i ett yttrande 2018-03-20 på företrädarens svaromål anfört att SKV ”har inlett förfarandet” om företrädaransvar genom betalningssäkringsärendet. Här stannar jag vid att framhålla att det skulle innebära att SKV självt anser att ett företrädaransvarsmål kan anses ha påbörjats innan en stämning om företrädaransvar inlämnats av SKV till förvaltningsrätten. Det slår enligt min mening undan SKV:s och åklagarnas hittillsvarande uppfattning av

innebörd att ett företrädaransvarsärende kan anses inlett först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar till förvaltningsrätten. Det stödjer i stället min uppfattning av innebörd att SKV inleder företrädaransvarsärendet redan när SKV skickar ett brev om att ett sådant ärende kan komma att inledas till den juridiska personens – exempelvis ett aktiebolags – företrädare, och att det är redan då som principen *ne bis in idem* uppställer hinder för åtal mot bolagets företrädare.

Avslutande synpunkter

Med de båda beskrivna aspekterna i denna artikel på frågor om företrädaransvarsärenden i förhållande till den juridiska personens – till exempel aktiebolagets – skattemål och ett brottmål mot företrädaren beträffande skattebrott avser jag att lyfta fram de rättssäkerhetsmässiga riskerna för den enskilde i ärende och mål som rör skatt, när SKV och underinstanserna hos de allmänna förvaltningsdomstolarna och hos de allmänna domstolarna samt åklagarna ägnar sig åt att etablera en faktisk gällande rätt vid sidan av de prejudikatmål som avfattas av HFD och HD, och som anses ge uttryck för gällande rätt i en egentlig mening. En sådan faktisk gällande rätt är framför allt omöjlig att förhålla sig till, eftersom den, till skillnad från domar i prejudikatmål hos HFD och HD, inte publiceras. Den enskilde ser enbart den del av ett isberg som ligger ovanför vattenytan, inte den del i form av faktisk gällande rätt som finns under ytan.



BJÖRN FORSSÉN

Juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

Fotnoter

- 1) Se s. 4 i förvaltningsrätten i Stockholms beslut av 2017-08-23, mål nr 19114-17; Avd. 20. För övrigt har beslutet fastställts genom lagakraftvunnen dom av 2017-09-27 i kammarrätten i Stockholm (mål nr 5824-17; Avd. 05).