

Utökat betalningsansvar för medverkande till skattebrott

Extended liability for act of participation in tax evasion

Roy Ahl

Handledare: Emil Elgebrant
Examinator: Anders Holm

Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Problembakgrund.....	1
1.2	Problemformulering.....	2
1.3	Syfte.....	2
1.4	Metod och material.....	3
1.5	Avgränsningar	3
1.6	Disposition	4
2	Skatterättsligt företrädaransvar.....	5
2.1	Inledande kommentarer	5
2.2	Historisk återgivning	5
2.3	Begreppet företrädare	7
2.4	Reglernas tillämpningsområde	7
2.5	De subjektiva rekvisiten	9
2.6	Befrielsegrunder	9
2.7	Staten – en extra skyddsvärd borgenär?	10
3	Regelverkets förenlighet med Europakonventionen.....	12
3.1	Inledande kommentarer	12
3.2	Rätten till domstolsprövning och en rättssäker process.....	12
4	Förverkande	15
4.1	Inledande kommentarer	15
4.2	Skattebrott och förverkande.....	15
4.3	Talan mot annan än gärningsmannen	16
4.4	En outnyttjad potential.....	17
5	Utökat betalningsansvar	18
5.1	Inledande kommentarer	18
5.2	Genom skadestånd	18

5.3	Genom solidariskt betalningsansvar	21
5.4	Ren förmögenhetsskada orsakad genom brott	22
6	Analys.....	25
6.1	Inledande kommentarer	25
6.2	Rättspolitiska aspekter	25
6.3	Utvidgat förverkande	27
6.4	Processuell effektivitet	28
6.5	Utökat betalningsansvar kontra skadestånd	28
7	Slutsats	30
	Källförteckning.....	31

Sammanfattning

År 1968 infördes reglerna som idag återfinns i 59 kap. SFL i syfte att förhindra juridiska personer från att förfara oriktigt vad gäller betalning av skatt. Detta personliga betalningsansvar som kan aktualiseras mot företrädare för juridiska personer har diskuterats sedan dess tillkomst. Regleringen är i allra högsta grad rättspolitiskt laddad och således ställs olika intressen mot varandra. Vågskålen innehåller således på ena sidan det allmännas intresse och på den andra näringsidkares rätt att skilja sina tillgångar från den juridiska personens.

Att ingen ska få behålla vinningen av sitt brott torde alla vara rörande överens om, vilket kommer till uttryck i såväl offentliga utredningar som propositioner på området. En brist i den nuvarande regleringen är att medverkande tredje män inte kan göras ersättningskyldiga för den ekonomiska skada som staten åsamkas genom skattebrott. Förslag till en utökad reglering som träffar även medverkande tredje män har diskuterats under senare år, även om det ännu ej har resulterat i någon lagändring.

Genom införandet av 36 kap. 1 b § BrB, utvidgat förverkande, har rättskiparen givits ytterligare ett verktyg i kampen mot den organiserade brottsligheten. Denna regel tillkom år 2008 och kan aktualiseras vid grova skattebrott. Dock har utvidgat förverkande till följd av skattebrott varken åberopats eller prövats sedan paragrafens tillkomst. Detta synes bero på okunskap hos aktuella myndigheter och förhoppningsvis kan verktyget komma att användas i kampen mot den grova skattebrottsligheten inom den närmsta framtiden.

Det behövs en utvidgning av betalningsansvaret alternativt ett införande av en skadeståndsparagraf i 59 kap. SFL för att kunna komma åt de allmänna medlen som går förlorade genom skattebrott. Det första förslaget, att utöka kretsen betalningsansvariga, är enligt min mening det mest önskvärda, eftersom alternativet rörande en skadeståndsrättslig reglering behäftats med en rad processuella problem till skillnad mot utvidgningsförslaget. Jag anser att genom en sådan utökning av regleringen i kombination med ökad kunskap rörande det rättsliga verktyget utvidgat förverkande, kan kampen mot skattebrottsligheten komma att effektiviseras. Med tanke på de enorma belopp detta handlar om torde det vara av yttersta intresse för samhället att en sådan reglering kommer till stånd snarast möjliga, även om den givetvis behöver vara väl genomarbetad. Dess förenlighet med Europakonventionen måste även beaktas och prövas.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen (2005:551)
BrB	Brottsbalken (1962:700)
Europakonventionen	Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SkL	Skadeståndslagen (1972:207)
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
UF	Uppbördsförordningen (1953:272)

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Ett skattebrott kan leda till att skatt undandras eller felaktigt tillgodoräknas/återbetalas till gärningsmannen eller annan. I fall där den skattskyldige är en juridisk person uppkommer frågan om staten ska kunna kräva in skatten av gärningsmannen. Skatteverket har en möjlighet att ompröva skattebeslutet, men den juridiska personen saknar ofta medel att betala den skatt som påförs.¹ Därigenom uppkommer frågan gällande vilka som kan göras ersättningskyldiga för den ekonomiska skada brottet åsamkat staten.

Ekobrottsmyndigheten konstaterade i en undersökning från år 2010 att skattebrotten stod för cirka 66 procent av det totala antalet registrerade brottsmisstankarna avseende ekonomisk brottslighet år 2009. Undersökningen visade även på att dessa brottsmisstankar rörande skattebrott mer än fördubblats under perioden 2007-2009.² Finansinspektionen presenterade tillsammans med ett flertal andra myndigheter en rapport år 2013 i vilken myndigheterna gör gällande att skatteundandragande utgör en betydande källa, möjligen till och med den främsta, till vinning från brott i Sverige.³

I 59 kap. 12-15 §§ skatteförfarandelagen (SFL) finns regler om personligt betalningsansvar för företrädare för juridiska personer. Bestämmelsernas syfte är att i vissa fall åsidosätta den grundläggande principen om delägarnas ansvarsfrihet för aktiebolags skulder. Genom tillämpning av dessa kan bolagsföreträdare göras personligt betalningsansvariga för den juridiska personens obetalda skatteskulder.

År 1968 infördes reglerna som återfinns i 59 kap. SFL i syfte att förhindra juridiska personer från att förfara oriktigt vad gäller betalning av skatt.⁴ Regelverket har sedan dess tillkomst kritiserats. Det har gjorts gällande att; regleringen inte är ändamålsenlig, nedsättningsmöjligheten av betalningsansvaret är alltför begränsad, det är konkursdrivande, företrädaransvaret hämmar företagandet på ett samhällsekonomiskt plan och att regelverket är rättsosäkert.⁵

¹ Prop. 2010/11:165 s. 508.

² Ekobrottsmyndigheten, 2010, s. 24 f.

³ Finansinspektionen, 2013, s. 9.

⁴ SOU 1965:23 s. 181.

⁵ Simon-Almendal, s. 17.

Theresa Simon-Almendal⁶ har i en artikel publicerad i Svensk Skattetidning diskuterat regleringen och dess eventuella behov av att kompletteras med allmänna skadeståndsrättsliga regler.⁷ Hon menar att det är besvärande att personer som varit med och deltagit i ett skattebrott, men som inte faller in under lagens definition av företrädare på så sätt faller utanför tillämpningsområdet för 59 kap. SFL. Detta resulterar i att staten i dagsläget förlorar mycket stora skattebelopp, vilket Skatteverket har påtalat genom skrivningar till regeringen.⁸

I en offentlig utredning från år 2009 diskuteras det otillfredsställande faktum att personer som begått skattebrott får behålla vinningen av brottet.⁹ Utredarna kommer fram till att den mest önskvärda lösningen är att införa ett utökat solidariskt betalningsansvar som träffar personer som döms till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), även om dessa inte är att anse som företrädare i lagens mening.¹⁰ Flertalet remissinstanser vände sig mot detta förslag och regeringen ansåg slutligen att förslaget om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott inte var tillräckligt utredd.¹¹

1.2 Problemformulering

Vilka rättsliga argument talar för respektive mot att utöka kretsen betalningsskyldiga vid skattebrott till att inkludera andra än de som faller in under begreppet företrädare? Vilka alternativ står lagstiftaren till buds?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att kritiskt utvärdera och diskutera de förslag som genom åren presenterats i offentliga utredningar, förarbeten, doktrin och praxis rörande en utökad betalningsskyldighet vid skattebrott. Genom att tillgodogöra mig den historiska rättsliga diskussionen gällande denna ansvarighetsproblematik ämnar jag i analysen föra diskussion de lege ferenda. Vidare ämnar jag undersöka de nuvarande bestämmelsernas förenlighet med Europakonventionen och även diskutera huruvida ett utökat betalningsansvar kan anses strida mot konventionen i någon mening.

⁶ Teresa Simon-Almendal är professor i finansrätt och verksam vid Stockholm Centre for Commercial Law, Juridiska fakulteten, Stockholms universitet.

⁷ Svensk Skattetidning nr 6-7/2015 s. 527.

⁸ Se Skatteverkets hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr 131-63985-06/113.

⁹ SOU 2009:58 s. 695.

¹⁰ SOU 2009:58 s. 696 f.

¹¹ Prop. 2010/11:165 s. 513 ff.

Mitt huvudsakliga syfte med uppsatsen är att lyfta fram argument för och emot en utökning av betalningsansvaret för att på så sätt bidra till den pågående skatterättsliga debatten. Min förhoppning är att uppsatsen ska vara av intresse för såväl yrkesverksamma jurister som utredare i kommande offentliga utredningar på området.

1.4 Metod och material

I mitt uppsatsskrivande har jag valt att använda mig av de klassiska rättskällorna i svensk juridik för att granska den ifrågasättande problematiken på området. Dessa rättskällor innefattar lagtext, propositioner och utredningar bakom lagen, praxis, rättsvetenskaplig doktrin samt allmänna rättsgrundsatser.¹² Som doktrin tolkar jag även artiklar publicerade i juridiska tidskrifter, såsom exempelvis Svensk Juristtidning, Juridisk Tidskrift och Svensk Skattetidning.

Utöver de klassiska rättskällorna har jag även använt mig av myndighetspublikationer och rapporter publicerade av olika intresseorganisationer. Vid användning av sådant material har jag varit noga med att beakta det faktum att dessa tenderar att ha ett partiskt intresse i den fråga som diskuteras. Mitt förhållningssätt till dessa olika parter argument har därför varit särskilt kritiskt.

EU har valt att låta varje medlemsstat forma sin egen beskattningsreglering, med undantag för vissa uppställda rättssäkerhetsgarantier. Beskattningsrätten skiljer sig därför väsentligen åt mellan exempelvis Sverige och övriga nordiska grannländer, trots den geografiska närheten. Jag har i viss mån närmat mig den danska, finska och norska beskattningsrätten i syfte att stärka min argumentation. Källorna har således begagnats i ett tjänande syfte snarare än ett jämförande sådant.

Vid tolkning av lagtext använder jag mig av teleologisk metod, vilken innebär att man tolkar lagen med utgångspunkt i dess bakomliggande ändamål/syfte snarare än att se till dess ordalydelse.¹³

1.5 Avgränsningar

I uppsatsen har jag fokuserat på situationer där skatteobjektet utgörs av ett aktiebolag. Således exkluderas fall där företrädare för andra organisationsformer såsom ekonomiska föreningar, stiftelser och handelsbolag förfar på ett oriktigt sätt. Bolagsmännen i ett handelsbolag svarar solidariskt för bolagets förpliktelser, enligt 20 § första stycket första meningen lag (1980:1102)

¹² Sandgren, s. 36 ff.

¹³ Lehrberg, s. 225.

om handelsbolag och enkla bolag. Delägare i handelsbolag kan således redan enligt nu gällande lagstiftning anses vara solidariskt ansvariga för obetalda skatteskulder, vilket innebär att någon utökning av betalningsansvaret inte behöver diskuteras gällande denna bolagsform.

1.6 Disposition

Kapitel två behandlar det skatterättsliga företrädaransvaret där läsaren inledningsvis ges en kortare historisk återblick. I kapitlet diskuteras även begreppet företrädare, reglernas tillämpningsområde, de subjektiva rekvisiten, befrielsegrunder samt statens särskilda ställning såsom borgenär. I kapitel tre behandlas reglernas förenlighet med Europakonventionen. Kapitel fyra rör förverkanderegleringen och dess tillämplighet vid skattebrott. I kapitel fem görs en genomgång av de förslag till utökat ansvar som diskuterats i statens offentliga utredningar samt propositioner genom åren. Kapitel sex innehåller min analys av problemformuleringen.

2 Skatterättsligt företrädaransvar

2.1 Inledande kommentarer

Huvudregeln om att aktieägare inte har något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser återges i 1 kap. 3 § ABL. Detta innebär strängt taget att aktieägarna endast kan förlora det kapital som de ursprungligen har tillskjutit bolaget.¹⁴ En viktig förutsättning för näringslivets utveckling är att aktieägare som tillskjuter kapital inte riskerar att förlora mer än vad han eller hon har tillskjutit, även i mer riskfyllda företagsinitiativ. Aktiebolagsformen är den dominerande associationsformen i svenskt näringsliv och inskränkningar i principen om aktieägarnas frihet från personligt betalningsansvar ska således göras med försiktighet.¹⁵

I motiven till 2005 års aktiebolagslag diskuterades problematiken med ifrågavarande regel och regeringen konstaterade att regler av detta slag inte alltid ger borgenärerna ett tillfredsställande skydd. Vidare anförde regeringen att det är viktigt att undantag från huvudregeln kan aktualiseras i fall där aktieägarnas frihet från personligt betalningsansvar leder till *stötande konsekvenser*. Denna bedömningsfråga ska avgöras av domstolarna.¹⁶

Det skatterättsliga företrädaransvaret regleras i 59 kap. 12-15 §§ SFL och utgör, bortsett från 25 kap. 18-19 §§ ABL, i skrivande stund det enda undantaget från huvudregeln om frihet från personligt betalningsansvar för aktieägare. I detta kapitel ges läsaren en överblick över dels bakgrunden till regleringen, men även reglernas tillämplighet.

2.2 Historisk återgivning

Det skatterättsliga företrädaransvaret som företeelse kan spåras tillbaka till tidigt 1900-tal och självdeklarationens införande i Sverige.¹⁷ Embryot till det renodlade företrädaransvaret kan härledas tillbaka till 33 § i 1903 års inkomstskatteförordning¹⁸ som reglerade situationer där uppsåtligt oriktigt uppgiftslämnande för *egen* taxering låg för handen. Denna bestämmelse kom att utvidgas år 1910 till att omfatta oriktigt uppgiftslämnande till ledning för *annans* taxering, vilket torde kunna utgöra den första formen av skatterättsligt företrädaransvar i svensk rätts-historia.

¹⁴ Bergström & Samuelsson, s. 43.

¹⁵ Prop. 2004/05:85, s. 207.

¹⁶ A.a. s. 207 f.

¹⁷ Nedan stycke hämtat ur Simon-Almendal, s. 25.

¹⁸ Förordningen (1902:84) om inkomstskatt.

Att bedriva näringsverksamhet i bolagsform kom att bli en allt vanligare företeelse under slutet av 1950-talet och framåt.¹⁹ Arbetsgivare kom därför att ändras från att tidigare främst representeras av fysiska personer till att representeras av juridiska sådana. Förskjutningen ledde dock till att en brist i det skatterättsliga systemet uppdagades. Det ansågs otillfredsställande att i fall där företrädare för dessa aktiebolag, inte sällan fåmansdito, förfarit på ett sådant sätt att skattemedel undanhållits staten och som medfört straffansvar, inte kunde åläggas betalningsansvar för den ekonomiska skada som åsamkats det allmänna. Mot bakgrund av detta tillsattes år 1959 den så kallade Uppbördsutredningen²⁰ som skulle komma att diskutera möjligheten att ålägga ställföreträdare med ett personligt betalningsansvar för den juridiska personens obetalda skatteskulder.

I utredningen lyftes en särskild problematik rörande fåmansaktiebolag fram. Utredarna ansåg sig kunna se en oroväckande trend där fåmansaktiebolag inte sällan fortsätter bedriva sin verksamhet långt efter det att bolaget borde ha trätt i likvidation, i enlighet med ABL:s bestämmelser. När bolaget senare, på egen eller annans begäran, försatts i konkurs visade det sig att tidigare skulder till enskilda fordringsägare likviderats alternativt uppgått till obetydliga belopp i jämförelse med dem skatteskulder som inte sällan kvarstod. Utredarna drog således slutsatsen att bolagsformen mer eller mindre medvetet utnyttjades för att låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.²¹

Ett ändringsförslag som utredarna presenterade innebar införande av ett, med den juridiska personen, solidariskt betalningsansvar för den företrädare som med uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att redovisa innehållet skattebelopp.²² Ett alternativ som utredarna diskuterade var att utforma betalningsansvaret som ett skadeståndsansvar vid uppbördsbrott. Detta alternativ avvisades dock av utredarna eftersom det ansågs medföra ett flertal brister, exempelvis svårigheten att slå fast skadans storlek samt problemet med varierande preskriptionstider för olika slags fordringar.²³ År 1968 infördes det slutligen en bestämmelse, 77 a §, i UF vars första stycke reglerade företrädaransvaret.

¹⁹ Nedan stycke hämtat ur Simon-Almendal, s.27 f.

²⁰ SOU 1965:23.

²¹ A.a. s. 181.

²² A.a. s. 170 ff.

²³ A.a. s. 185 ff.

2.3 Begreppet företrädare

Någon legaldefinition av begreppet företrädare återfinns inte i skattelagstiftningen. Ett införande av en sådan definition diskuterades först i utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer.²⁴ I betänkandet föreslogs att såsom företrädare räknas den som har ett *bestämmande inflytande* i den juridiska personen.²⁵ Förslaget baserades på den utveckling av begreppet som skett i praxis. Flertalet remissinstanser riktade dock kritik mot den föreslagna definitionen och hävdade att den kunde leda till antingen en utvidgning eller en begränsning av tillämpningsområdet. Regeringen stämde in i denna kritik och ansåg inte att det fanns tillräckliga skäl för att införa en speciell lagdefinition av begreppet.²⁶

Även om det saknas en definition av begreppet företrädare i den skatterättsliga lagstiftningen, får det anses någorlunda klarlagt vad avser omfattningen av betalningsansvaret och begrepps-innehållet.²⁷ Betalningsansvar kan utkrävas av *varje företrädare* för en juridisk person och inte enbart legala företrädare, vilket följer av motiven till 77 a § UF.²⁸ Såsom *legal företrädare* räknas den eller de personer som enligt lag har rätt att företräda bolaget. Enligt 8 kap. 35-36 §§ ABL faller styrelsen och den verkställande direktören in under detta begrepp. Detta innebär att det skatterättsliga företrädaransvaret kan aktualiseras både för legala företrädare, men även de personer som innehar den faktiska maktpositionen och möjligheten att påverka förvaltningen i den juridiska personen – även kallade *faktiska företrädare*.²⁹

2.4 Reglernas tillämpningsområde

Huvudansvarsreglerna återfinns i 59 kap. 12-13 §§ SFL och reglerar det betalningsansvar som kan följa antingen genom underlåtenhet att göra skatteavdrag (12 §) eller underlåtenhet att inbetala föreskriven skatt (13 §). 59 kap. 12 § SFL lyder som följer:

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp eller anmälan om F-skatt enligt 10 kap. 14 §, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det belopp som den juridiska personen har gjorts ansvarig för.

²⁴ SOU 2002:8.

²⁵ A.a. s. 77.

²⁶ Prop. 2002/03:128, s. 24.

²⁷ Simon-Almendal, s. 43.

²⁸ Prop. 1967:130, s. 131.

²⁹ Prop. 2002/03:128, s.24.

Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha dragits av eller anmälan skulle ha gjorts.

Paragrafens första stycke ställer således krav på att det ska vara fråga om *en företrädare* för en juridisk person och att denne agerat *uppsåtligen* eller *grovt oaktsamt* för att bestämmelsen ska kunna aktualiseras. Den tidpunkt som anges i paragrafens andra stycke är den tidpunkt när skatten skulle ha dragits av, det vill säga utbetalningstidpunkten. Den relevanta tidpunkten vid underlåtenhet att göra anmälan om F-skatt anses vara den dag när arbetsgivardeklarationen ska lämnas för den redovisningsperiod under vilken utbetalningen gjordes. Det är således den som är att anse såsom företrädare för den juridiska personen vid denna tidpunkt som kan göras ansvarig. Vidare stipuleras följande i 59 kap. 13 § SFL:

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte 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 förfalldagen för skatt eller avgift som redovisas i den perioden.

Bestämmelsen uppställer samma rekvisit som kapitlets 12 §, men reglerar situationer där inbetalning av skatt eller avgift inte sker. Tidpunkten för när ansvarigheten anses uppkomma regleras i lagens andra och tredje stycke, där huvudregeln framgår av det som stipuleras i det andra stycket.

I 59 kap. 14 § SFL regleras förutsättningarna för att företrädaransvar ska kunna aktualiseras i fall där en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som resulterat i att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdes- eller punktskatt med ett för stort belopp. Företrädaren blir i sådana fall, tillsammans med den juridiska personen, betalningsansvarig för det överskjutande beloppet. Motsvarande gäller om de oriktiga uppgifterna lett till att ingående mervärdes- eller punktskatt betalats tillbaka med ett för högt belopp. Bestämmelsens mest centrala rekvisit är att företrädaren *lämnat oriktiga uppgifter*. Lagstiftaren har valt att definiera begreppet ”oriktig uppgift” i 49 kap. 5 § SFL som anger att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en

lämnad uppgift är felaktig, eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

2.5 De subjektiva rekvisiten

För att huvudansvarsreglerna i 59 kap. 12-13 §§ SFL ska kunna göras gällande krävs att någon i egenskap av företrädare för en juridisk person *uppsåtligen* eller genom *grov oaktsamhet* underlåtit att (1) göra föreskrivet skatteavdrag alternativt (2) betala in föreskriven skatt. Det är det allmänna som innehar bevisbördan för att de subjektiva rekvisiten ligger för handen i varje enskilt fall.³⁰

De subjektiva rekvisiten har preciserats genom en omfattande rättspraxis.³¹ Uppsåt har ansetts föreligga när det på förfallodagen eller kort där innan har funnits likvida medel, men skattekulderna trots detta inte har betalats.³² Vidare har uppsåt ansetts föreligga i fall där det kunnat styrkas att företrädaren lämnat oriktiga uppgifter i samband med deklarationen eller där denne medvetet underlåtit att deklarerat. Grov oaktsamhet har ansetts ligga för handen i fall där företrädaren insett eller borde ha insett att det på förfallodagen kommer att saknas likvida medel ämnade att fullgöra den juridiska personens skatterättsliga förpliktelser och trots detta valt att fortsätta bedriva sin verksamhet.

2.6 Befrielsegrunder

I särskilda fall kan domstolen besluta att helt eller delvis befria en företrädare från dennes skatterättsliga betalningsansvar, trots att denne har agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Lagstiftaren har valt att införa befrielsegrunden i 59 kap. 15 § SFL som stipulerar att "[o]m det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten." Det åligger den enskilde företrädaren att bevisa att sådana skäl föreligger. Även om bevisbördan åvilar den enskilde företrädaren, innehar SKV såsom förvaltningsmyndighet en utredningsskyldighet i de fall det är påkallat. Skyldigheten bottnar i officialprincipen, 1 kap. 9 § RF, som stadgar att "[...] förvaltningsmyndigheter som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet." Vidare framgår denna skyldighet att utreda av 40 kap. 1 § SFL som anger att "Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda." I fall där SKV är initiativtagare till en åtgärd, vilket är fallet i företrädaransvarsärenden, vilar utredningsansvaret tyngre än i fall där den enskilde begär

³⁰ Prop. 2002/03:128, s. 26 f.

³¹ Se exempelvis NJA 1969 s. 326, NJA 1971 s. 296 I-III och Simon-Almendal s. 56 f.

³² Nedan stycke hämtat ur Simon-Almendal, s. 56 f.

en förmån av samhället. Innan SKV lämnar in sin ansökan till domstolen ska myndigheten klarlägga de omständigheter som talar för respektive emot ett företrädaransvar. I denna bedömning ska även omständigheter som kan utgöra grund för befrielse från ansvar beaktas.³³

Det går inte att finna någon uppräknning av omständigheter som skulle kunna utgöra *särskilda skäl* i motiven till lagen. Lagstiftaren har således valt att låta domstolarna utarbeta en praxis över vad som ska anses utgöra innebörden av begreppet i 59 kap. 15 § SFL. Begreppets allmänna innebörd har givits en varierande tolkning i praxis. Allmänt kan dock sägas att domstolarna tillämpat undantagsregeln med stor restriktivitet.³⁴ Det har i praxis framhållits att om rättstillämparen skulle ta hänsyn till företrädarens ekonomiska förmåga i varje enskilt fall, så finns det risk att bestämmelsen snarare blir regel än undantag.³⁵ Detta hindrar dock inte att företrädarens ekonomiska förmåga i förening med andra särskilda omständigheter kan leda till att undantagsregeln aktualiseras. Omständigheter som rättstillämparen har tillmätt betydelse är exempelvis företrädarens ålder, ställning i den juridiska personen, sjukdom av bestående natur, visad vilja att fullgöra sina skyldigheter, om företrädaren vilseletts i olika avseenden etcetera.³⁶ HFD har i ett avgörande från år 2013 klargjort att i fall där bolag används för omfattande brottslig verksamhet, är utrymmet för att medge befrielse från betalningsansvar nästintill obefintligt.³⁷

2.7 Staten – en extra skyddsvärd borgenär?

År 2013 presenterade Svenskt Näringsliv en rapport³⁸ utförd av Roger Persson Österman, professor vid Stockholms universitet, och Carl Svernlöv, adjungerad professor i associationsrätt vid Uppsala universitet och tillika advokat vid Baker & McKenzie Advokatbyrå. Dessa hade fått i uppdrag av intresseorganisationen att utreda det skatterättsliga företrädaransvarets verkningar och regelverkets lämplighet.³⁹ I rapporten riktas kritik bland annat mot statens särställning såsom borgenär i och med företrädaransvarsreglerna. Argumentet att fåmansföretagares risktagande bekostas av statens medel är ett obsolet synsätt enligt utredarna. Utredarna menar att reglernas effekt kan resultera i att SKV saknar initiativ att säkerställa sina skattefordringar genom att begära ett företag i konkurs, vilket kan leda till att myndigheten uppmanar företaget att ta ytterligare risker i hopp om att vända den negativa ekonomiska trend som tidigare uppstått.

³³ Skatteverkets handledning, 2009, s. 82.

³⁴ Prop. 1996/97:100, s. 445.

³⁵ Se HDs resonemang i NJA 1971 s. 296 I-III och NJA 1972 s. 115 I.

³⁶ Simon-Almendal, s. 89.

³⁷ Se HFD 2013 ref. 75 III.

³⁸ ”Skatterättsligt företrädaransvar – fiskal gräddfil utan legitimitet”.

³⁹ Nedan stycke hämtat ur Svenskt Näringsliv, 2013, s. 76.

Skulle det senare visa sig att företaget inte lyckats vända sin verksamhet, kan SKV genom företrädaransvaret driva in sina fordringar ändå samtidigt som företräderen hamnat i en sämre sits jämfört med om bolaget hade försatts i konkurs vid ett tidigare skede. Vidare anser utredarna att i en tid av ökad förståelse för småföretagarnas inverkan på samhällsekonomin, måste synsättet att det allmänna intar en särställning gentemot övriga borgenärer anses föråldrat.

3 Regelverkets förenlighet med Europakonventionen

3.1 Inledande kommentarer

I förevarande kapitel diskuteras huruvida reglerna rörande det skatterättsliga företrädaransvaret är förenligt med bestämmelserna i Europakonventionen. Dessa bakomliggande internationella bestämmelser kommer även fortsättningsvis ha inverkan på kommande regeländringar, varför det är av yttersta relevans att ha dem i åtanke vid resonemang de lege ferenda.

3.2 Rätten till domstolsprövning och en rättssäker process

Tvister om rättigheter och anklagelser för brott ska prövas i domstol på ett sådant sätt att processen uppfyller de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 i Europakonventionen stipulerar. Artikelns innehåll i kombination med nu gällande praxis ger uttryck för hur de nationella processreglerna ska utformas för att den enskilde ska tillförsäkras de avsedda rättigheterna. Artikelns första punkt stipulerar att:

1. Var och en skall, vid prövning av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.⁴⁰

Den första frågan som bör ställas är huruvida det skatterättsliga företrädaransvaret gäller tvister om en persons *civila rättigheter eller skyldigheter* alternativt om det personliga betalningsansvaret snarare anses utgöra *anklagelse för brott*.⁴¹ Ifall det skatterättsliga företrädaransvaret anses falla in under någon av dessa kategoriseringar, kan ett flertal rättssäkerhetsgarantier komma att aktualiseras och bestämmelserna i 59 kap. SFL kan komma att behöva ändras, eftersom regleringen riskerar att strida mot Europakonventionen. I ett uppmärksammat mål från Europadomstolen, Ferrazzini mot Italien,⁴² konstaterades att skatteprocessen som sådan anses falla utanför tillämpningsområdet för artikel 6.1. Domstolen slog fast att skattefrågor utgör den så kallade hårda kärnan i statlig maktutövning och att relationen mellan den skattskyldige och myndigheten av den anledningen inte gäller *civila rättigheter och skyldigheter*.

Hur handlingen klassificeras i nationell rätt ska vara en utgångspunkt vid bedömningen av huruvida densamma är att tolka såsom en anklagelse för brott eller inte. Utöver detta ska ytterligare två kriterier tas i beaktande vid denna bedömning; nämligen (1) *gärningens art* eller

⁴⁰ Den officiella svenska översättningen är hämtad ur prop. 1997/98:107.

⁴¹ Nedan stycke hämtat ur Simon-Almendal, s. 146 f.

⁴² Ferrazzini mot Italien (dom 2001-07-12).

överträdelsens natur samt (2) *bestämmelsens bakomliggande syfte*. Rekvisiten är inte kumulativa, vilket innebär att om domstolen finner att ett av dessa kriterier är uppfyllda så tolkas bestämmelsen som en anklagelse för brott.⁴³ Vid prövning av det första kriteriet har praxis belyst två olika omständigheter som är av avgörande betydelse vid bedömningen.⁴⁴ Den första omständigheten är *bestämmelsens räckvidd*, det vill säga om den är av *generell karaktär* och träffar *alla medborgare* eller om regeln riktar sig till en specifik grupp. Avgörande för bedömningen av omständigheten blir således om en viss regel riktas mot alla medborgare eller endast en viss grupp. Vid en första anblick torde företrädaransvaret enligt 59 kap. SFL vara att anse som riktad mot gruppen av företrädare för juridiska personer.⁴⁵ Europadomstolen har dock genom praxis framhållit att den aktuella gruppen ska inneha en viss status, det vill säga ha en särskild ställning och särskilda skyldigheter för att artikel 6.1 ska undantas.⁴⁶ Exempel på sådana grupper som innehar en sådan ställning med tillhörande särskilda skyldigheter är offentliga tjänstemän, läkare eller advokater.⁴⁷

Simon-Almendal anser inte att gruppen företrädare för juridiska personer bör anses utgöra en sådan specifik grupp som utesluter tillämpningen av artikeln. Hon menar vidare att det faktum att det inte krävs någon särskild utbildning eller certifiering för att anses utgöra företrädare för juridisk person stödjer detta argument.⁴⁸ Det ställs heller inga krav på att företrädaren ska ha tillerkänts en formell behörighet att företräda bolaget för att företrädaransvar ska kunna aktualiseras, utan regleringen är ämnad att träffa såväl faktiska som legala företrädare.⁴⁹

Den andra omständigheten som ska tas i beaktande är *bestämmelsens bakomliggande syfte*.⁵⁰ I ett par avgöranden från Europadomstolen konstaterade domstolen att om syftet med bestämmelsen är avskräckande och bestraffande, snarare än kompenserande, så är handlingen till sin natur straffrättslig.⁵¹ Vad gäller det svenska företrädaransvarets bakomliggande syfte går det inte enkelt att fastställa vilket detta är. Regleringen har i motiven ansetts inneha både ett avskräckande och skadetäckande syfte. Av remissvaren i prop. 1967:130 framgår att det rådde stor osäkerhet rörande de nya reglernas rättsliga karaktär. Dels kunde det nya betalningsansvaret ses som en straffrättslig sanktion/påföljd, dels uppfattades det som ett nytt rättsinstitut

⁴³ Simon-Almendal, s. 151 f.

⁴⁴ SOU 2001:25, s. 135.

⁴⁵ Simon-Almendal, s. 151 f.

⁴⁶ Se exempelvis Öztürk mot Tyskland (dom 1984-02-21).

⁴⁷ Simon-Almendal, s. 152.

⁴⁸ A.a. s. 152.

⁴⁹ Läs mer om begreppet företrädare under avsnitt 2.3.

⁵⁰ Nedan stycke hämtat ur Simon-Almendal, s. 152 f.

⁵¹ Öztürk mot Tyskland (dom 1984-02-21) och Lutz mot Tyskland (dom 1987-08-25).

som varken hörde hemma i straff- eller civilrätten.⁵² Regelverkets tillkomst bottnade även i att staten ämnade hitta ett rättsmedel som skulle fungera kompensatoriskt för den skada som det allmänna lidit till följd av ett skattebrott. Genom rättspraxis står det klart att det på civilrättslig grund inte går att avkräva en försumlig företrädare för juridisk person skadestånd för den skada denne åsamkat staten genom utebliven skatteinbetalning.⁵³ Även om lagstiftaren valt att benämna företrädaransvaret såsom ”solidariskt betalningsansvar”, torde syftet vara skadetäckande i den mening att det ska fungera kompensatoriskt för den skada som åsamkats det allmänna. I och med avkriminaliseringen av betalbrottet på 90-talet uttalade sig regeringen i motiven på ett sådant sätt att företrädaransvaret kunde antas ha en avhållande verkan på de skattskyldiga.⁵⁴ Simon-Almendal menar således att syftet till en början varit kompensatoriskt/skadetäckande, men att detta kommit att förskjutas till både avskräckande och bestraffande.⁵⁵

Utöver dessa två kriterier har Europadomstolen även valt att i rättstillämpningen införa ytterligare ett kriterium för att kunna avgöra huruvida det rör sig om en anklagelse för brott eller inte, nämligen *påföljdens natur och stränghet*.⁵⁶ När domstolen ser till påföljdens natur lägger domstolen vikt vid om den aktuella bestämmelsen åtföljs av en frihetsberövande alternativt ekonomisk sanktion. Är påföljden att anse såsom frihetsberövande torde gärningen i allmänhet anses falla under artikel 6.1 och vice versa.⁵⁷

Simon-Almendal anser att det svenska regelverkets förenlighet med Europakonventionens artikel 6 går att ifrågasättas.⁵⁸ Vidare menar hon att Sverige, vid en eventuell prövning av Europadomstolen, riskerar att anklagas för brott mot konventionen, eftersom det svenska företrädaransvarsreglerna kan anses strida mot dubbelprövningsförbudet som återfinns i artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll. Avslutningsvis anser hon att regelverket bör ses över genom att en utredning tillsätts.

⁵² Prop. 1967:130, s. 91 ff och Simon-Almendal, s. 153.

⁵³ Se NJA 1957 s. 757 I och II samt NJA 2003 s. 390.

⁵⁴ Prop. 1996/97:100, s. 450.

⁵⁵ Simon-Almendal, s. 154.

⁵⁶ Deweer mot Belgien (dom 1980-02-27).

⁵⁷ Simon-Almendal, s. 154.

⁵⁸ Nedan stycke hämtat ur Simon-Almendal, s. 160.

4 Förverkande

4.1 Inledande kommentarer

Förverkanderegleringen har före år 2008 exkluderats från tillämpning vid skattebrottsmål. Genom en lagändring kom dock utvidgat förverkande att införas i 36 kap. 1 b § BrB, ett verktyg som kan komma att aktualiseras vid grova skattebrott. I nedan kapitel ges en kortare inblick i förverkanderegleringen och dess utökning från nyss nämnda år.

4.2 Skattebrott och förverkande

Reglerna rörande förverkande återfinns i 36 kap. 1-17 §§ BrB. Av 36 kap. 1 § första stycket framgår att utbyte av brott enligt BrB ska förklaras förverkat i fall där det inte är uppenbart oskäligt. Till begreppet ”utbyte av brott” räknas både konkret egendom som någon tillskansat sig genom brott och abstrakt vinst hänförlig till brott – det vill säga det till penningbelopp uppskattade värdet av egendomen.⁵⁹ Detsamma gäller sådan ersättning någon har tagit emot för kostnader i samband med brott, förutsatt att mottagandet i sig utgör brott. Av paragrafens andra stycke framgår att bestämmelserna i första stycket är tillämplbara på brott enligt annan lag eller författning förutsatt att det för brottet är föreskrivet fängelse i mer än ett år. Paragrafen kompletteras av kapitlets 4 § som stadgar att om brottet är begånget i utövningen av näringsverksamhet och det uppkommit ekonomiska fördelar för näringsidkaren, ska värdet därav förklaras förverkat även om detta inte följer av 1 §.

Det så kallade förverkanderambeslutet⁶⁰ kom att leda till ett utvidgande av dessa regler år 2008. Dåvarande regler kompletterades med 36 kap. 1 b § som innebar att det vid viss allvarigare brottslighet skulle finnas möjlighet att förverka sådan egendom som inte faller in under 36 kap. 1 §, om det framstår som klart mera sannolikt att den utgör utbyte av brottslig verksamhet än att så inte är fallet.⁶¹ Bestämmelsens bakomliggande syfte är att komma åt de ekonomiska vinster som görs inom ramen för organiserad brottslighet.⁶² Domstolarna har i sin rättstillämpning sökt precisera beviskravet ”klart mera sannolikt” och har i de flesta fallen funnit att det faller någonstans mellan ”sannolikt” och ”ställt utom rimligt tvivel” på bevisskalan.⁶³ Det som skiljer 36 kap. 1 b § från den äldre bestämmelsen i 36 kap. 1 § är att det inte krävs full bevisning

⁵⁹ Prop. 2007/08:68, s. 36.

⁶⁰ EU:s rambeslut 2005/212/RIF.

⁶¹ Holmquist & Lindmark, s. 119.

⁶² SOU 2015:67, s. 34 f.

⁶³ A.a. s. 71 f.

om att viss egendom utgör utbyte av ett visst konstaterat brott – detta kallas utvidgat förverkande. För att 36 kap. 1 b § ska kunna aktualiseras krävs att det förverkandeutlösande brottet har fängelse sex år i straffskalan.⁶⁴

Reglernas tillämpbarhet vid skattebrott framgår av 13 a § SkBrL, vars första stycke stipulerar att "[b]estämmelserna om förverkande i 36 kap. 1 § brottsbalken ska inte tillämpas i fråga om brott enligt denna lag." I paragrafens andra stycke återfinns dock ett undantag som innebär att brottsbalkens regler om förverkande ska tillämpas om det är fråga om utbyte av förberedelse till grovt skattebrott eller om ersättning lämnats för att täcka kostnader för utförandet av ett sådant brott.⁶⁵ Andra stycket infördes år 2011 till följd av ett annat rambeslut som rörde kampen mot organiserad brottslighet.⁶⁶

Övriga regler om förverkande är dock inte undantagna, vilket innebär att utvidgat förverkande enligt 36 kap. 1 b § BrB kan komma att aktualiseras vid grova skattebrott. Detsamma gäller 36 kap. 4 § BrB som reglerar förverkande vid brott i näringsverksamhet.⁶⁷ I en SOU från år 2015 har utredarna bland annat granskat i vilken utsträckning domstolarna har tillämpat bestämmelsen om utvidgat förverkande (36 kap. 1 b § BrB).⁶⁸ Av utredningen framgår att de brott som varit förverkning utlösande nästan alltid varit grovt narkotikabrott eller narkotikabrott av normalgraden. Utvidgat förverkande till följd av skattebrott har varken åberopats eller prövats i någon instans sedan paragrafens tillkomst i 36 kap. BrB.⁶⁹ HD har dock i NJA 2010 s. 374 – där det förverkning utlösande brottet var grovt narkotikabrott – konstaterat att utvidgat förverkande kan användas för att förverka sådan egendom som härrör från skattebrott.⁷⁰

4.3 Talan mot annan än gärningsmannen

Utvidgat förverkande enligt 36 kap. 1 b § BrB kan i vissa fall tillgripas även mot andra än den som döms för ett förverkning utlösande brott. En sådan talan ska ske i särskild ordning och på ett sådant sätt som framgår av lagen (2008:369) om förfarandet vid förverkande av utbyte av brottslig verksamhet i vissa fall. Av lagens 3 § framgår att en sådan talan inte får väckas förrän domen i målet om åtal för det förverkning utlösande brottet vunnit laga kraft. Paragrafen ställer dessutom krav på att talan ska väckas inom ett år efter det att domen vunnit laga kraft. Av

⁶⁴ Holmquist & Lindmark, s. 119.

⁶⁵ A.a. s. 119 f.

⁶⁶ EU:s rambeslut 2008/841/RIF.

⁶⁷ Holmquist & Lindmark, s. 120.

⁶⁸ SOU 2015:67.

⁶⁹ A.a. s. 69 f.

⁷⁰ Holmquist & Lindmark, s. 120.

utredningen i SOU 2015:67 framgår att en sådan talan inte har förts i någon domstol sedan lagens tillkomst år 2008.⁷¹

4.4 En outnyttjad potential

Utredarna i SOU 2015:67 anser att utvidgat förverkande fungerar på ett ändamålsenligt sätt och ger goda resultat när det väl tillämpas. Dock anser utredarna att förverkandeformen skulle kunna användas i betydligt större utsträckning.⁷² Orsaken till den begränsade användningen har inte ansetts vara någon brist i regleringen.⁷³ Utredarna tror att de fortsatta utbildningsinsatser som för närvarande bedrivs inom berörda myndigheter kan leda till en mer frekvent och bred användning av bestämmelsen. Vidare föreslår de att tillgångsutredningar bör genomföras vid samtliga brott som kan utlösa utvidgat förverkande. Detta för att kunna spåra och hitta tillgångar som kan bli föremål för det rättsliga verktyget.⁷⁴

⁷¹ SOU 2015:67, s. 73 f.

⁷² A.a. s. 80.

⁷³ A.a. s. 82.

⁷⁴ A.a. s. 95 f.

5 Utökad betalningsansvar

5.1 Inledande kommentarer

Situationen som lagstiftaren idag står inför kan liknas vid den som förelåg vid tiden före införandet av de ursprungliga bestämmelserna om företrädaransvar, med den skillnaden att fokus idag riktas på övriga medverkande vid skattebrott och inte bolagsföreträdare. Diskussionen som då rörde det otillfredsställande faktum att den företrädare som avkrävs straffrättsligt ansvar inte kunde hållas ekonomiskt ansvarig för utebliven skatt, förs nu men med fokus på medverkande vid sådana brott.⁷⁵

5.2 Genom skadestånd

Diskussion rörande möjligheten att genom skadestånd kompensera staten för skattebortfall vid skattebrott har förts sedan införandet av den ursprungliga företrädaransvarsregeln, 77 a § UF.⁷⁶ Det var dock först i ”Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser”⁷⁷ som frågan om ett eventuellt civilrättsligt skadeståndskrav gentemot brottsmedverkande tredje män diskuterades. Utredarna avfärdade dock förslaget, av bland annat den anledningen att domstolar torde vara obenägna att tilldela staten en målsäganderoll.⁷⁸ Vem som kan ikläda sig en målsäganderoll framgår av 20 kap. 8 § RB. Paragrafens fjärde stycke lyder som följer: ”Målsägande är den, mot vilken brott är begånget eller som därav blivit förnärad eller lidit skada.” Enligt motiven gäller således ej detta för staten i skattebrottsmål. Ett annat skäl som anfördes mot förslaget ansågs vara svårigheten att förena beskattningsfrågors indispositiva natur med principerna för en civilprocess, där regelsystemet är inriktat på att hantera tvister mellan enskilda parter.⁷⁹

I ett uppmärksammat avgörande från HD, NJA 2003 s. 390, har domstolen ogillat krav på skadestånd som grundar sig på skattebrott. Domstolen fastslog att den som dömts för skattebrott, eller medhjälp till sådant brott, inte ska vara skyldig att utge skadestånd till staten för undandragen skatt enligt 2 kap. 2 § SkL. De påstådda skattebrotten avsåg undanhållen mervärdesskatt vid handel med mobiltelefoner. Målet handlade om fyra företrädare för olika bolag som tillsammans medverkat i förfarandet genom att de formellt stått som inköpare av mobiltelefonerna och för sken skull sålt dem vidare till det aktuella bolaget mot fakturor som inkluderade mervärdesskatt. En annan person hade varit behjälplig i det brottsliga förfarandet. Åklagaren

⁷⁵ Simon-Almendal, s. 181 f (fotnot 1).

⁷⁶ A.a. s. 183.

⁷⁷ SOU 1983:23.

⁷⁸ A.a. s. 247.

⁷⁹ A.a. s. 248.

yrkade skadestånd av de tilltalade på grund av ren förmögenhetsskada avseende obetald mer-
värdesskatt. Efter avräkning för belopp som beräknades flyta in genom utdelning i det aktuella
bolagets konkurs samt medel som betalningssäkrats eller beslagtagit uppskattades skadan till
drygt 45 miljoner kronor. Åklagaren yrkade att de två företrädarna för bolaget skulle åläggas
att utge hela detta belopp solidariskt och att de övriga tilltalade skulle åläggas att solidariskt
med dem utge delar av beloppet. De tilltalade dömdes för grovt skattebrott respektive medhjälp
till sådant brott.

HD lämnade prövningstillstånd i frågan om den som döms för skattebrott kan vara skyldig att
utge skadestånd till staten för undandragen skatt. Domstolen konstaterade att möjligheten att
föra skadeståndstalan på allmänna skadeståndsrättsliga grunder avseende undandragen skatt
redan hade berörts och avfärdats i lagstiftningssammanhang.⁸⁰ Vidare konstaterade domstolen
att ställföreträdaransvaret sedan dess kommit att utvidgats och att det numera avser i stort sett
samtliga skatter och avgifter. Enligt HD fanns således ett regelsystem i skattelagstiftningen som
omfattar betalningsansvaret för skatter och avgifter för såväl den juridiska personen som för
företrädaren. Att tillerkänna staten en alternativ möjlighet att genom allmänna skadeståndsrätts-
liga principer infordra undandragen skatt från dessa subjekt ansågs som olämpligt.

HD medgav dock att det i många fall kan uppfattas som otillfredsställande att inte alla som
medverkat i ett allvarligt skattebrott kan åläggas betalningsansvar för den ekonomiska skada
som åsamkats det allmänna. Att i rättstillämpningen komplettera reglerna med en möjlighet att
föra skadeståndstalan beträffande endast vissa subjekt kunde dock enligt HD inte komma i
fråga. Domstolen stämde även in i den problematik som framhölls av utredarna i Uppbördsut-
redningen⁸¹, vilket bland annat bestod i svårigheten att fastslå skatteskadans storlek och probl-
emet med varierande preskriptionstider för olika slags fordringar. Mot bakgrund av detta fann
HD att reglerna om företrädaransvar uttömmande reglerar möjligheterna att utkräva undan-
dragen skatt av annan än den skattskyldige.

Under de senaste tio åren har frågan om statens möjlighet att erhålla ersättning till följd av
skattebortfall på grund av skattebrott från medverkande tredje män blivit ett allt hetare ämne i
den rättsvetenskapliga debatten. Det började med SKV:s hemställan till regeringen den 13 mars
2006, i vilken myndigheten påtalade regelverkets brister och föreslog att SkBrL skulle ändras

⁸⁰ HD hänvisade till SOU 1983:23 s. 247 f.

⁸¹ SOU 1965:23.

så att det blir möjligt för staten att erhålla skadestånd av den som dömts för skattebrott. Myndigheten anser att nuvarande reglering inte är tillräckligt tillfredsställande, eftersom medverkande tredje män faller utanför 59 kap. SFL:s tillämpningsområde. SKV:s förslag till ändring innebar att det i skattebrottslagen skulle införas en ny bestämmelse med följande lydelse: ”Bestämmelserna om skadestånd i skadeståndslagen (1972:207) ska tillämpas även i fråga om brott enligt denna lag.”⁸²

I en SOU från år 2009 diskuterades dels möjligheten för staten att erhålla ersättning i form av skadestånd, dels att utöka det solidariska betalningsansvaret till att omfatta även de som faller utanför SFL:s nuvarande regler om företrädaransvar. Utredarna ansåg att en utökad ansvarighet var att föredra framför skadeståndsalternativet. Orsaken till detta ställningstagande grundade sig bland annat på den av HD, i NJA 2003 s. 390, framförda kritiken rörande preskriptionsproblematiken samt skadestånds- och skattefordringens skilda karaktär. Vidare ansåg utredarna att det skadeståndsanspråk som staten kan rikta mot en medverkande tredje man får bestämmas till den del av den uteblivna skatten som kvarstod obetald när andra betalningsskyldiga personer fullgjort sina förpliktelser. Detta medför svårigheter vad gäller fastställandet av den skada dessa medverkande personer ska åläggas ersätta, fastställandet är således beroende av andra personers betalningsförmåga.⁸³

I rapporten från Svenskt Näringsliv år 2013 har utredarna valt att jämföra den svenska regleringen med de nordiska grannländernas (Finland, Norge och Danmark) olika sätt att reglera betalningsansvaret vid skatteundandraganden.⁸⁴ I samtliga tre jämförelseländer saknas en reglering som motsvarar den svenska SFL.⁸⁵ Länderna har istället låtit det personliga betalningsansvaret regleras antingen genom aktiebolagsrätten eller skadeståndsrätten – alternativt en kombination av båda. I Norge tillämpas en kombination av rättsområdena, medan den danska rätten har riktat in sig mer på aktiebolagsrätten. I Finland tillämpas främst skadeståndsrätten i kombination med straffrätten och den som döms för skattebrott kan således bli ersättningskyldig för den skada denne genom gärningen åsamkat staten.

⁸² SKV:s hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr: 131-63985-06/113.

⁸³ SOU 2009:58, s. 696 f.

⁸⁴ Svenskt Näringsliv, 2013.

⁸⁵ Nedan stycke hämtat ur Svenskt Näringsliv, 2013, s. 39 ff.

5.3 Genom solidariskt betalningsansvar

Alternativet till en skadeståndsbestämmelse har i motiven ansetts vara ett utökat solidariskt betalningsansvar.⁸⁶ Utredarna i 2009 års utredning ansåg att ett solidariskt betalningsansvar som träffar även de medverkande personerna vid skattebrott var att föredra framför ett införande av en skadeståndsbestämmelse. Utredningens förslag löd som följer: ”Den som fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) och som inte annars är eller kan göras ansvarig för den skatt eller avgift som undandragits genom den brottsliga handlingen, ska kunna göras solidariskt ansvarig för det undanhållna beloppet.”⁸⁷ Det som talar för en reglering om utökat solidariskt betalningsansvar snarare än införandet av ett skadeståndsansvar är, enligt utredarna, framför allt den fordrings- och preskriptionsproblematik som lyfts fram tidigare i uppsatsen. Dessutom anser utredarna att om en sådan ansvarsbestämmelse införlivas i SFL, kan ansvarighetsfrågan prövas i samma process som det redan befintliga företrädaransvaret. Genom en sådan implementering kommer samtliga processer om betalningsansvar för den undandragna skatten att handläggas i allmän förvaltningsdomstol, vilket utredningen anser vara praktiskt.

Answarets omfattning diskuterades även i utredningen och förslaget som presenterades löd enligt följande: ”Det solidariska betalningsansvaret ska avse hela den fordran som staten har på den som är huvudansvarig för skatte- och avgiftsskulden, till den del skulden har samband med brottet. Om ett ansvar för hela skulden framstår som oskäligt ska ansvarsbeloppet bestämmas till ett lägre belopp.”⁸⁸ Ansvar för annans skatteskuld kommer, enligt utredningen, att utgöra en särskild rättsverkan av brott – i enlighet med 1 kap. 8 § BrB. Syftet med lagbestämmelsen är både att uppnå en reparativ effekt och en preventiv dito. Den reparativa funktionen uppnås genom att det allmänna får ersättning för den skada som åsamkats genom brottet, medan den preventiva effekten uppnås av ansvarsutvidgningen.

Eftersom bestämmelsen inte bara kommer att kunna aktualiseras vid allvarliga skattebrott och att den dömdes delaktighet i brottet kan variera avsevärt mellan olika fall, kan det uppstå situationer när ett solidariskt ansvar som omfattar hela skatteskulden framstår som orimligt.⁸⁹ Det måste av den anledningen finnas möjlighet för domstolarna att besluta om partiellt ansvar eller helt avstå från beslut om betalningsansvar i enskilda fall. Vid denna skälighetsbedömning bör

⁸⁶ Nedan stycke hämtat ur SOU 2009:58, s. 696 f.

⁸⁷ SOU 2009:58, s. 696.

⁸⁸ Nedan stycke hämtat ur SOU 2009:58, s. 697 ff.

⁸⁹ Nedan stycke hämtat ur SOU 2009:58, s. 697 ff.

förhållandet mellan den totala skulden och den dömdes delaktighet samt vinning tas i beaktande vid rättsskipningen.

I den efterföljande propositionen diskuterades behovet av ett utökat ansvar.⁹⁰ Inledningsvis konstaterade regeringen att en gärningsman inte ska få behålla vinningen av ett brott naturligtvis är angeläget. Att den eller de personer som medverkat till ett sådant brott får behålla vinningen av gärningen kan framstå som stötande enligt regeringen. Vidare ansåg regeringen att införandet av det utvidgade förverkandet givit staten ett nytt rättsmedel ämnat att återta medel som gått förlorat till följd av ett skattebrott. Även om rättsmedlet enbart är tillämpligt vid grova skattebrott, anser regeringen att behovet av ett utökat ansvar har minskat till följd av den utvidgade förverkandebestämmelsen.⁹¹ Regeringen ansåg dock att det fanns ett behov av ett utökat ansvar för utomstående personer som medverkat i skattebrott genom sina råd eller dåd, eftersom ingen brottsling ska få behålla vinningen av sitt brott. Regeringens bedömning blev att frågan om utökad betalningsskyldighet inte kunde anses vara tillräckligt utredd för att kunna leda till något lagstiftningsförslag. Avslutningsvis konstaterar regeringen att ett utvidgat betalningsansvar torde leda till att reglerna om ansvar för skatt hålls samman och att lagstiftningen på området blir mer överskådlig.⁹²

5.4 Ren förmögenhetsskada orsakad genom brott

Av legaldefinitionen i 1 kap. 2 § SkL framgår att med ”ren förmögenhetsskada” anses sådan *ekonomisk skada* som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada – skadan ska således vara mätbar i pengar. 2 kap. 2 § SkL stipulerar att ”[d]en som vållar ren förmögenhetsskada genom brott skall ersätta skadan”. Paragrafen ska enligt motiven inte tolkas *e contrario*, även om rena förmögenhetsskador i princip endast ersätts om de orsakats genom en brottslig gärning finns undantag från denna huvudregel.⁹³ En för uppsatsen relevant frågeställning är huruvida utebliven skatt till följd av skattebrott faller inom ramen för paragrafens tillämpningsområde. För att 2 kap. 2 § SkL ska kunna aktualiseras måste således utebliven skatt vara att anse såsom *skada* i SkL:s mening och det måste även föreligga *adekvat kausalitet* mellan skattebrottet och den uppkomna skadan.⁹⁴ Den som begår skattebrott behåller såsom vinning av sin brottsliga gärning vad som borde tillfallit staten i form av skatteintäkter. Hade gärningen aldrig begåtts torde dessa medel ha använts för att betala den juridiska personens

⁹⁰ Nedan stycke hämtat ur prop. 2010/11:165, s. 512 ff.

⁹¹ Se mer om utvidgat förverkande i avsnitt 5.2-4.

⁹² Prop. 2010/11:165, s. 516.

⁹³ Prop. 1972:5, s. 568.

⁹⁴ Nedan stycke hämtat ur Simon-Almendal, s. 198 f.

skatt. Skattebrottet har således vållat staten en skada av utpräglad ekonomisk natur. Simon-Almendal menar därför att staten till följd av det begångna skattebrottet vållats ren förmögenhetsskada.

När annat inte följer av lag är brott endast straffbara vid uppsåt, vilket följer av 1 kap. 2 § BrB. Vid exempelvis skattebrott kan dock straff åläggas även vid oaktsamhet, enligt SkBrL. En huvudregel i svensk rätt är att en straffbar handling även medför skadeståndsskyldighet för gärningsmannen.⁹⁵ Primärt innebär detta att skadeståndsskyldigheten drabbar den som gjort sig skyldig till den brottsliga handlingen, men även den som döms för medverkan till sådant brott anses omfattas av denna skadeståndsskyldighet förutsatt att även dennes handling varit straffbar. Detta torde innebära att ren förmögenhetsskada till följd av skattebrott principiellt sett kan utkrävas dels på allmän grund när en straffbar handling begåtts, dels med tillämpning av 2 kap. 2 § SkL. En förutsättning för att skadestånd ska kunna utgå är att den relevanta straffbestämmelsen skyddar ett skadeståndsintresse hos den som yrkar på ersättning.

För att kunna avgöra huruvida en ersättningsgill skada har uppkommit och i så fall när den har ansetts inträffa, ska enligt doktrinen avgöras utifrån en så kallad *normskyddsanalys*. Vid en sådan analys prövas den ifrågavarande regelns skyddsändamål för att fastställa huruvida ersättningskyldigheten för uppkommen skada ska anses föreligga eller ej. Detta innebär att enbart den vars intresse skyddas av den regel som överträtts/åsidosatts, kan kräva skadestånd.⁹⁶ Vad gäller rena förmögenhetsskador orsakade genom brott har det i motiven framhållits att skadestånd i princip endast ska utgå för skada på ett sådant intresse som den aktuella straffregeln har för avsikt att skydda.⁹⁷ I NJA 2003 s. 390, som redogjorts för i avsnitt 5.2, prövades frågan huruvida den som döms för skattebrott kan anses skyldig att betala skadestånd till staten för vållande av ren förmögenhetsskada. HD fann dock att den i målet aktuella skadan inte var ersättningsgill på grund av att det redan finns ett regelsystem i skattelagstiftningen som omfattar betalningsansvaret för både den skatteskyldige och företrädaren för en juridisk person. Simon-Almendal ställer sig frågande till varför HD underlät att göra en normskyddsanalys i det aktuella fallet. Enligt henne torde en sådan analys leda fram till att skador som uppstår genom skattebrott ska ersättas. Detta eftersom såväl bestämmelserna i SkBrL som i 59 kap. SFL ämnar skydda det allmännas anspråk på skatt. Staten torde med andra ord såsom skadelidande part kunna

⁹⁵ Nedan stycke hämtar ur Simon-Almendal, s. 199 f.

⁹⁶ Simon-Almendal, s. 200.

⁹⁷ Prop. 1972:5, s. 160.

kräva skadestånd, eftersom det fiskala intresse som dessa regler avser skydda åsidosätts vid skattebrott.⁹⁸

⁹⁸ Simon-Almendal, s. 201.

6 Analys

6.1 Inledande kommentarer

Att ingen ska kunna behålla vinningen av sitt brottsliga handlande är en utgångspunkt som både är självklar och förpliktande. För att åstadkomma detta förfogar myndigheterna över ett antal verktyg, varibland de skatterättsliga företrädaransvaret är ett, medan utvidgat förverkande är ett annat.

Ända sedan införandet av det skatterättsliga företrädaransvaret i slutet av 60-talet har diskussion rörande regleringen ägt rum. Två olika rättsmedel har diskuterats såsom tänkbara lösningar för att täcka den ekonomiska skada staten orsakas till följd av skattebrott; den ena fokuserar på skadestånd medan den andra riktar in sig på ett utökat betalningsansvar. SKV har bland annat genom en hemställan till regeringen varit en av de största förespråkarna för införandet av en regel som möjliggör för staten att erhålla skadestånd från medverkande tredje män vid skattebrott. Regeringen har dock förespråkade utökat betalningsansvar, eftersom reglerna om skatt i så fall hålls samman och för att lagstiftningen på området blir mer överskådlig. Vad både SKV och lagstiftaren verkar vara rörande överens om är att brott inte ska löna sig, men åsikterna rörande vilket angreppssätt som lämpar sig bäst skiljer sig åt. År 2008 infördes ytterligare ett verktyg i form av utvidgat förverkande, 36 kap. 1 b § BrB.⁹⁹ Denna regel har öppnat upp ytterligare en möjlighet för staten att återfå medel som gått förlorade till följd av grova skattebrott, ett verktyg som ännu ej har tagits upp till prövning i ett skattebrottsmål.

I detta analyskapitel kommer jag att diskutera lämpligheten i de olika förslagen som diskuterats i motiven. Diskussionen kommer även att röra rättspolitiska aspekter, processuell effektivitet samt förenlighet med Europakonventionen.

6.2 Rättspolitiska aspekter

Att utöka kretsen betalningsansvariga är och kommer förmodligen alltid att vara en känslig fråga för näringslivet. Kritiken som riktats mot en utökning av regleringen har ansetts vara den hämmande effekt detta torde innebära för varje näringsidkare. Huvudregeln i svensk aktiebolagsrätt är att den enskildes tillgångar ska hållas separerade från den juridiska personens dito, vilket dessa kritiker värderar högt. Vågskålen innehåller således på ena sidan det allmännas intresse och på den andra näringsidkares rätt att skilja sina tillgångar från den juridiska personens. Jag förstår rädslan som vissa företrädare för juridiska personer kan känna, att staten kan

⁹⁹ Se kapitel 4.

komma att ta deras privata tillgångar i anspråk. Samtidigt är jag av den uppfattningen att det torde ligga i samtliga företrädares intresse att alla skattskyldiga fullgör sina förpliktelser och inte undandrar skatt, eftersom det skadar både staten och de näringsidkare som är lojala vad gäller deras inbetalning av skatt. I det långa loppet riskerar detta att skada konkurrensen, eftersom illojala näringsidkare kan erbjuda varor och tjänster till ett lägre pris med tanke på avsaknaden av intentionen att betala skatt. Lojala näringsidkare torde inte heller behöva oroa sig över ett utökat betalningsansvar, eftersom det syftar till att träffa de näringsidkare som begår skattebrott där beviskravet är grov oaktsamhet alternativt uppsåt.¹⁰⁰ Detta torde kunna motivera ett utökat betalningsansvar.

Rubriceringen av avsnitt 3.7, ”Staten – en extra skyddsvärd borgenär?”, grundar sig på den rapport från Svenskt Näringsliv som behandlas i kapitlet. Utredarna ställde sig kritiska till statens särställning såsom borgenär och kritiserade regleringen i 59 kap. SFL för att den ger SKV möjlighet att driva på ett företag med en negativ ekonomisk trend, eftersom SKV oavsett utgång för näringsidkaren kan driva in sin fordran. Enligt min uppfattning är detta en långsökt tankegång som utredarna lägger fram i rapporten. Ansvar för att inbetala skatt åvilar varje skatte- subjekt. Det är upp till varje näringsidkare att göra affärsmässiga bedömningar över huruvida verksamheten kan drivas vidare med ekonomisk hållbarhet på såväl kort som lång sikt, inte SKV:s. Regelverket är inte ämnat att driva på näringsidkare som befinner sig på det så kallade fallrepet, utan för att kunna komma åt de illojala näringsidkarna som saknar intention att sköta sina skatteinbetalningar. Med hjälp av de skatterättsliga företrädaransvarsreglerna kan SKV istället skydda den svenska skattebasen från mindre nogräknade näringsidkare, vilket gynnar konkurrensen och ger näringsidkare incitament att betala skatt och på så vis göra rätt för sig.

Lagstiftarens uppgift är inte helt enkel när det kommer till att reglera det skatterättsliga företrädaransvaret, eftersom denne ska stifta lagar vars syfte är att skydda den svenska skattebasen utan att det riskerar att hämma näringslivet i alltför hög grad. Denna rättspolitiska bedömningsfråga måste hela tiden beaktas och är av största vikt för att balansera statens och näringslivets, ibland, olika intressen. Regleringen på området utgör till sin natur en inskränkning av den huvudregel som stipuleras i 1 kap. 3 § ABL, nämligen att aktieägare inte ska ha något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser. Samtidigt ska ingen behålla vinningen av sitt brottsliga handlande, vilket resulterar i att lagstiftaren mer eller mindre är tvingad att inskränka i denna aktiebolagsrättsliga huvudprincip för att undvika att illojala näringsidkare kan behålla

¹⁰⁰ Läs mer om beviskraven i avsnitt 2.4.

vinningen av sina skattebrott. Det är en svår balansgång lagstiftaren måste ta sig an varje gång ändringar av regelverket görs. Av den anledningen är det också tämligen enkelt att kritisera regeländringen beroende på vilka "glasögon" man väljer att ta på sig – näringslivets eller statens. Även om jag förstår den rädsla näringsidkare kan känna till följd av ett vidgat ansvar, anser jag att det ibland får anses vara nödvändigt att huvudprincipen inskränks i syfte att skydda den svenska skattebasen och för att upprätthålla en sund konkurrens i svenskt näringsliv. Om man som näringsidkare känner sig tveksam till hur skattebetalningar ska skötas och planeras finns revisionsbyråer och skatterådgivare att söka svar hos, något som osäkra näringsidkare får acceptera som en nödvändig kostnad för att kunna bedriva sin verksamhet. En parallell till att köra bil torde inte vara alltför långsökt; för att få köra bil på svenska vägar krävs en förarutbildning, på samma sätt torde det kunna krävas att en näringsidkare tillskansar sig grundläggande ekonomiska kunskaper för att få bedriva näringsverksamhet.

6.3 Utvidgat förverkande

Det rättsliga verktyget utvidgat förverkande kom att införas år 2008 och har till dags dato ej varit föremål för prövning i ett mål där ett skattebrott varit den förverkandeutlösande handlingen. HD:s uttalande i NJA 2010 s. 374 talar dock för att möjligheten att aktualisera regeln även i sådana mål som rör skattebrott,¹⁰¹ anledningen till varför det ännu ej har tagits upp till prövning är för mig okänt. Möjligen är det som utredarna misstänker, att detta beror på okunskap hos aktuella myndigheter och att vidareutbildning kan leda till en ökad användning av utvidgat förverkande. Jag anser att detta kan komma att bli ett effektivt verktyg för staten att återfå de ekonomiska medel som går förlorade i fall där grov skattebrottslighet föreligger.

Införandet av 36 kap. 1 b § BrB öppnade även upp för talan mot *annan* än den som dömts för det förverkningsutlösande brottet. Tillvägagångssättet är att föra en särskild talan, vilket beskrivs i avsnitt 4.3, efter det att domen i målet om åtal för det förverkningsutlösande brottet vunnit laga kraft. Utredningen konstaterar att en sådan särskild talan ej har förts. Jag anser att denna möjlighet att komma åt utbyte som tillfallit annan än den som utfört det förverkningsutlösande brottet är ett bra verktyg för rättskiparen. Dock ställer jag mig frågandes till varför det ej har använts under de sju åren som möjligheten har funnits. Utredarna har heller inte presenterat någon hypotes, utöver okunskap hos aktuella myndigheter, över varför verktyget ej nyttjats. Möjligtvis kan uteblivandet av tillämpningen bero på just okunskap rörande verktyget, även om det för mig känns främmande att myndigheterna inte skulle ha bättre koll på detta.

¹⁰¹ Se avsnitt 4.2.

6.4 Processuell effektivitet

En annan viktig aspekt i sammanhanget är att lagstiftaren genom ändring av bestämmelser så långt det är möjligt bibehåller, vad jag väljer att kalla för, en effektiv process. Med dagens regelverk kan en person som döms för skattebrott i allmän domstol ställas inför förvaltningsrättslig prövning efter det att den första domen vunnit laga kraft i fall där skatterättsligt företräदारansvar kan komma att prövas. Eftersom SKV bedriver talan i den förvaltningsrättsliga processen mot företrädaren faller det sig naturligt att ärendet prövas av en förvaltningsdomstol enligt min mening. Fördelen med detta är att de allmänna domstolarna prövar det rent straffrättsliga, medan betalningsskyldigheten tas upp till bedömning i förvaltningsdomstol. Givetvis vore det mest önskvärda, ur en processuell synvinkel, att båda ärendena handläggs i en domstol, men eftersom det råder tveksamheter om huruvida SKV kan ikläda sig en målsäganderoll i en allmän process, som till sin natur är ämnad att avgöra spörsmål mellan enskilda, måste det anses nödvändigt att prövning sker i förvaltningsdomstol vad gäller betalningsansvaret.

6.5 Utökat betalningsansvar kontra skadestånd

Att betalningsansvaret behöver utvidgas råder det inga tvivel om enligt de senaste statliga utredningarna. Däremot har valet av handlingsalternativ debatterats. SKV har i både remissutlåtanden i diverse förarbeten och egna skrivelser till regeringen förespråkat införandet av en skadeståndsregel i 59 kap. SFL. Regeringen har dock visat svagt intresse för att införa en möjlighet för staten att kräva skadestånd och snarare valt att rikta fokus till möjligheten att utöka kretsen betalningsansvariga. Diskussionen gällande införandet av en skadeståndsparagraf i 59 kap. SFL har ägt rum i dryga 30 år, men gång efter annan har utredarna valt att gå på en annan linje. Nackdelarna som lyfts fram har bland annat ansetts vara domstolens obenägenhet att tilldela staten en målsäganderoll, svårigheten att förena beskattningsfrågors indispositiva natur med principerna för en civilprocess och slutligen svårigheten i att fastställa den skada den medverkande personen ska åläggas ersätta.

Alternativet till en eventuell skadeståndsbestämmelse har genom åren varit ett utökat solidariskt betalningsansvar. En fördel med förslaget har enligt utredarna varit att frågan om ett sådant ansvar kan prövas i samma process som det redan befintliga företräदारansvaret. Det solidariska betalningsansvaret ska avse hela den fordran som staten har på den som är ansvarig för skattekulden, till den del skulden har samband med brottet. Syftet med en sådan reglering är både att uppnå en reparativ effekt, genom den skadetäckande ersättning staten kan tillhandahålla, och preventiv dito som tillkommer genom en ansvarsutvidgning. Utredarna i 2009 års utredning

förespråkar även att en jämningsmöjlighet införs för att undvika situationer där fullt solidariskt betalningsansvar kan framstå som orimligt. Jag anser att detta förslag är det mest önskvärda jämfört med en eventuell skadeståndsreglering, eftersom fastställandet av belopp ej behöver göras, utan varje medverkande svarar solidariskt för den ekonomiska skada som uppkommit genom brottet. Förvaltningsprocessen rörande det solidariska betalningsansvaret för medverkande tredje män kan avgöras i samma mål som företrädaransvaret handläggs i och således uppnås en sammanhållande effekt precis som regeringen anser vara önskvärt. Samtidigt ges staten en möjlighet att återfå medel som tillfallit annan än den som i dagsläget kan bli ersättningsansvarig genom företrädaransvaret. Luckan täpps således till och eventuella bulvan-/målvaktsupplägg torde bli menlösa, eftersom kretsen betalningsskyldiga utvidgas.

I den senaste propositionen på området konstaterade regeringen att frågan om utökad betalningsskyldighet inte kunde anses vara tillräckligt utredd för att kunna leda till något lagstiftningsförslag. Det återstår således att se vilken linje regeringen väljer att gå efter och vi får tålmodigt invänta ytterligare en eller ett par utredningar innan en eventuell lagändring kan komma att aktualiseras.

En annan aspekt som är viktig att beakta är regelverkets förenlighet med Europakonventionen. Simon-Almendal har lyft frågan och höjt ett varningens finger för att regelverket redan i dess nuvarande form riskerar att strida mot konventionen.¹⁰² Jag ställer mig enig till hennes bedömning och anser att en utredning rörande regleringens nuvarande förenlighet bör tillsättas. Kommer sedan utredningen fram till att en ändring av regelverket är nödvändig, kan en djupare jämförande analys av våra nordiska grannländers regleringar av området vara utredarna till hjälp. Enligt min mening är den finska regleringen på området i så fall mest önskvärd, där den som döms för skattebrott kan bli betalningsansvarig för den skada som följt av den brottsliga gärningen. Deras sätt att reglera området resulterar i att ersättningsfrågan aldrig behöver tas upp till prövning i förvaltningsdomstol, utan avgörs redan i allmän domstol i samband med att det straffrättsliga ansvaret prövas. Detta torde leda till en mer effektiv process, både ur ett ekonomiskt perspektiv men även ur ett tidsbesparande dito. Finner utredarna att nuvarande reglering riskerar att vara oförenlig med Europakonventionen, kan således en reglering likt den finska motsvarigheten eventuellt vara att föredra.

¹⁰² Se avsnitt 3.2.

7 Slutsats

Mitt syfte med uppsatsen var att kritiskt utvärdera och diskutera de förslag som genom åren presenterats i offentliga utredningar, förarbeten, doktrin och praxis gällande en utökad betalningsskyldighet vid skattebrott. Genom tillskansandet av denna kunskap ämnade jag att för läsaren dels kunna återge den nuvarande regleringens förtjänster och svagheter, dels föra diskussion de lege ferenda. Problemformuleringen som jag genom uppsatsen ämnat besvara lyder som följer: ”Vilka rättsliga argument talar för respektive mot att utöka kretsen betalningsskyldiga vid skattebrott till att inkludera andra än de som faller in under begreppet företrädare? Vilka alternativ står lagstiftaren till buds?”

Under ett relativt tidigt stadium i uppsatsskrivandet kunde jag konstatera att även om betalningsansvaret diskuterats i ett flertal förarbeten, har relativt få rättsvetenskapliga artiklar publicerats på området. Materialet har således till största del utgjorts av förarbeten, doktrin och rapporter på området.

Att regleringen i dess nuvarande form inte räcker till är för mig uppenbart. Det behövs en utvidgning av betalningsansvaret alternativt ett införande av en skadeståndsparagraf i 59 kap. SFL för att kunna komma åt de allmänna medlen som går förlorade genom skattebrott. Det första förslaget, att utöka kretsen betalningsansvariga, är enligt min mening det mest önskvärda, eftersom alternativet rörande en skadeståndsrättslig reglering behäftats med en rad processuella problem till skillnad mot utvidgningsförslaget. Jag anser att genom en sådan utökning av regleringen i kombination med ökad kunskap rörande det rättsliga verktyget utvidgat förverkande, kan kampen mot skattebrottsligheten komma att effektiviseras. Med tanke på de enorma belopp detta handlar om torde det vara av yttersta intresse för samhället att en sådan reglering kommer till stånd snarast möjligen, även om den givetvis behöver vara väl genomarbetad. Dess förenlighet med Europakonventionen måste även beaktas och prövas. I fall utredningen finner att nuvarande reglering riskerar att strida mot konventionen, kan det ligga för handen att fundera över SFL:s vara eller icke vara. Att, likt Finland, reglera betalningsansvaret på en skadeståndsrättslig nivå i samband med den straffrättsliga processen torde i så fall kunna vara en eventuell lösning enligt min mening. Tiden får helt enkelt utvisa vilken lösning som lämpar sig bäst för just Sverige.

Källförteckning

Offentliga tryck

Lagar

Brottsbalk (1962:700)

Skadeståndslag (1972:207)

Skattebrottslag

Skatteförfarandelag (2011:1244)

Förarbeten

Regeringens proposition 1972:5 – *Förslag till skadeståndslag, m.m.* (cit: prop. 1972:5)

Regeringens proposition 1996/97:100 – *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.* (cit: prop. 1996/97:100)

Regeringens proposition 1997/98:107 – *En ny Europadomstol* (cit: prop. 1997/98:107)

Regeringens proposition 2002/03:128 – *Företrädaransvar m.m.* (cit: prop. 2002/03:128)

Regeringens proposition 2004/05:85 – *Ny aktiebolagslag* (cit: prop. 2004/05:85)

Regeringens proposition 2007/08:68 – *Förverkande av utbyte av brottslig verksamhet* (cit: prop. 2007/08:68)

Regeringens proposition 2010/11:165 – *Skatteförfarandet* (cit: prop. 2010/11:165)

Regeringens proposition 2012/13:65 – *Förkortad tid för styrelseledamöters personliga betalningsansvar* (cit: prop. 2012/13:65)

SOU 1965:23, *Uppbördsfrågor: Betänkande av uppborrsutredningen* (cit: SOU 1965:23)

SOU 1983:23, *Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser* (cit: SOU 1983:23)

SOU 2001:25, *Skattetillägg m.m.* (cit: SOU 2001:25)

SOU 2002:8, *Utredningen om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer* (cit: SOU 2002:8)

SOU 2009:58, *Skatteförfarandet: Slutbetänkande av Skatteförfarandeutredningen* (cit: SOU 2009:58)

SOU 2015:67, *Utredningen om utvidgat förverkande, m.m.* (cit: SOU 2015:67)

Förordningar

Inkomstskatteförordningen (1902:84)

Uppbördsförordningen (1953:272)

Litteratur

Bergström, Clas & Samuelsson, Per, *Aktiebolagets grundproblem*, Nordstedts Juridik AB, 5:e uppl., 2015 (cit: Bergström & Samuelsson)

Holmquist, Rolf & Lindmark, Johan, *Skatt och skattebrott*, Nordstedts Juridik AB, 1:a uppl., 2012 (cit: Holmquist & Lindmark)

Lehrberg, Bert, *Praktisk juridisk metod*, I.B.A. Institutet för Bank- och Affärsjuridik AB, 5:e uppl., 2006 (cit: Lehrberg)

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Nordstedts Juridik AB, 2:a uppl., 2007 (cit: Sandgren)

Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Nordstedts Juridik AB, 1:a uppl., 2015 (cit: Simon-Almendal)

Internet

Skatteverket, *Handledning för företrädaransvar*, SKV 443 utgåva 4, <https://www.skatteverket.se/download/18.70ac421612e2a997f85800032340/44304.pdf> (Publicerad i juni 2009, lydelse 2015-12-08 14:30) (cit: Skatteverkets handledning, 2009)

Ekobrottsmyndigheten, *Rapport om den ekonomiska brottsligheten*, <https://www.ekobrottsmyndigheten.se/Documents/Rapporter/Ekor%C3%A5det/Rapport%20om%20den%20ekonomiska%20brottsligheten2010.pdf> (Publicerad i maj 2010, lydelse 2015-11-19 12:40) (cit: Ekobrottsmyndigheten, 2010)

Finansinspektionen, *Penningtvätt – En nationell riskbedömning*, http://www.fi.se/upload/43_Utredningar/20_Rapporter/2013/nationell_penningtv.pdf (Publicerad 2013-08-30, lydelse 2015-11-19 12:55, Dnr 12-13024) (cit: Finansinspektionen, 2013)

Svenskt Näringsliv, *Skatterättsligt företrädaransvar – Fiskal gräddfil utan legitimitet*, http://www.svensknaringsliv.se/material/rapporter/skatterattsligt-foretradarsvar-fiskal-graddfil-utan-legitimitet_572618.html (Publicerad 2013-10-18, lydelse 2016-01-07 11:30) (cit: Svenskt Näringsliv, 2013)

Domstolar

EU

Europadomstolen

Deweert mot Belgien, dom 1980-02-27

Öztürk mot Tyskland, dom 1984-02-21

Ferrazzini mot Italien, dom 2001-07-12

Sverige

Högsta domstolen (HD)

NJA 1971 s. 296 I-III

NJA 1972 s. 115 I

NJA 2003 s. 390

NJA 2010 s. 374

Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD)

HFD 2013 ref. 75 III