

Personligt betalningsansvar utan stöd av lag?*

TERESA SIMON-ALMENDAL**

I september 2019 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen dom i ett företrädaransvarsmål, HFD 2019 ref. 38, av vilket framgår att en företrädare för en juridisk person kan bli personligt betalningskyldig för överskjutande ingående mervärdesskatt enligt 59 kap. 14 § SFL (företrädaransvar), även om företräddaren inte personligen har lämnat oriktiga uppgifter, vilket annars är ett objektivt krav för att 59 kap. 14 § SFL ska bli tillämplig. Enligt artikelförfattarens mening väcker målet flera frågor, inte minst från ett rättssäkerhetsperspektiv. I artikeln diskuteras dessa rättssäkerhetsfrågor och andra spörsmål kopplade till problematiken med utkrävande av ansvar för underlåtenhet i visst avseende.

1. Bakgrund och inledning

Genom reglerna om företrädaransvar kan ställföreträdare för juridiska personer göras, solidariskt med bolaget, personligt betalningsansvariga för den juridiska personens obetalda skatter. Innan bestämmelserna infördes år 1968 var möjligheterna små att göra en företrädare för ett aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för obetalad skatt, men genom regleringen kom den grundläggande principen om delägarnas ansvarsfrihet för aktiebolagets skulder att sättas åt sidan. Det regelverk om ställföreträdaransvar som tillskapades, och som gäller alltjämt mer eller mindre oförändrat, återfinns numera i 59 kap. 12–15 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Bestämmelserna i 59 kap. 12–13 §§ tar sikte på gärningarna *underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag* och *underlåtenhet att inbetala föreskriven skatt*. 59 kap. 14 § är en specialbestämmelse för mervärdesskatt, av vilken följer att om någon i egen-

* Artikeln har tidigare publicerats i Skattenytt 2020, s. 32–46.

** Professor i finansrätt vid Juridiska fakulteten, Stockholms universitet, verksam vid Stockholm Centre for Commercial Law.

skap av 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 med ett för stort belopp, så är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet.¹

Bestämmelsen i 59 kap. 14 § SFL, som är senare tillkommen än övriga ansvarsbestämmelser i 59 kap. SFL, har en annorlunda utformning jämfört med huvudbestämmelserna.² Å ena sidan är det subjektiva rekvizitet i 59 kap. 14 § SFL knutet till *lämnande av oriktig uppgift* och inte till underlåtenhet att göra skatteavdrag eller att inbetala skatten,³ å andra sidan är, till följd av kravet på lämnande av oriktig uppgift, möjligheterna för företrädaren att exculpera sig inte desamma som vid ansvar enligt 59 kap. 12–13 §§ SFL.

I det mål som kom i september 2019, HFD 2019 ref. 38, gällde frågan om en företrädare för en juridisk person som *inte* personligen lämnat oriktiga uppgifter kunde bli betalningsskyldig med stöd av 59 kap. 14 § SFL för överskjutande ingående mervärdesskatt. Målet väcker, såsom nämnts i ingressen, flera frågor, (delvis till följd av själva processramen), bl.a. varför inte betalningsanspråket riktades mot den verkställande direktören, vilken var den person som hade lämnat de oriktiga uppgifterna, men också frågor kopplade till kraven på föreskriftsbunden, förutsebar och likformig (skatte) rättstillämpning. I förevarande artikel analyseras domen.⁴

Artikeln är disponerad så att i avsnitt 2 redogörs för det aktuella målet, medan i avsnitt 3 diskuteras företrädaransvarsreglernas syfte, och de rätts säkerhetskrav som gör sig gällande vid beskattning och vid utkrävande av företrädaransvar. I avsnittet jämförs i korthet också utkrävande av företrädaransvar med tillämpning av 59 kap. 14 § SFL med principerna för ansvarsutkrävande vid skattebrott. I det avslutande avsnitt 4 görs en sammanfattande analys.

¹ Närliggande straffrättsliga bestämmelser för skattebrott och vårdslös skatteuppgift återfinns i 2 och 5 §§ skattebrottslagen (1971:69).

² Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 21. [Cit. Simon-Almendal 2015].

³ Se prop. 1993/94:50 s. 292.

⁴ Jag vill rikta ett varmt tack till Peter Melz och Roger Persson Österman, professorer i skatterätt, och till Torben Spaak, professor i allmän rättslära, för värdefulla synpunkter på artikeln.

2. Det aktuella målet

Aktiebolaget X bedrev parfymerihandel. Bolagets styrelse utgjordes från 2014 fram till dess att bolaget försattes i konkurs i maj 2017 av AA och bolagets verkställande direktör. Bolaget lämnade under 2016 en skattedeklaration där avdrag yrkades för ingående mervärdesskatt med drygt 200 000 kr. Deklarationen undertecknades av den verkställande direktören. Skatteverket fann emellertid i ett omprövningsbeslut i februari 2017 att drygt 100 000 kr av det yrkade och medgivna avdraget var hänförligt till en verksamhetsöverlåtelse som inte utgjorde mervärdesskattepliktig omsättning. Verket beslutade därför att inte medge avdrag med motsvarande belopp. Skatteverket ansökte i september 2017 om att AA skulle förpliktas att tillsammans med bolaget betala dels den överskjutande ingående mervärdesskatt som bolaget tillgodoräknats till följd av att han som företrädare för bolaget lämnat en oriktig uppgift, dels andra obetalda skatter och avgifter. Det sammanlagda kravet uppgick till drygt 600 000 kr.

Förvaltningsrätten biföll Skatteverkets ansökan. Beträffande yrkandet om betalningsansvar för överskjutande ingående mervärdesskatt ansåg förvaltningsrätten att den aktuella bestämmelsen visserligen skulle kunna tolkas som att det krävs att företrädaren *personligen* lämnat den oriktiga uppgiften eller instruerat ett ombud att göra det, men att styrelseledamöter har ett långtgående ansvar för att se till att ett aktiebolags ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt. Även om AA inte personligen lämnat den oriktiga uppgiften fick han ändå *anses ha lämnat* den av grov oaktsamhet genom att låta den andra styrelseledamoten, dvs. den verkställande direktören, ensam ha hand om den aktuella deklarationen.

AA överklagade till kammarrätten, som ansåg den aktuella bestämmelsens ordalydelse medföra att bara den företrädare som genom en aktiv handling har lämnat oriktiga uppgifter kan åläggas betalningsansvar. Eftersom AA inte personligen hade lämnat oriktiga uppgifter kunde han inte åläggas ett sådant ansvar. Kammarrätten beslutade därför att avslå Skatteverkets ansökan om betalningsskyldighet i den del den avsåg överskjutande ingående mervärdesskatt. I övriga delar stod förvaltningsrättens dom fast. Målet överklagades till Högst förvaltningsdomstolen, HFD, som endast hade att ta ställning till huruvida en företrädare för en juridisk person, som inte personligen har lämnat oriktiga uppgifter, kan bli betalningsskyldig för överskjutande ingående mervärdesskatt enligt 59 kap. 14 § SFL. I HFD var det således fråga om en begränsad prövning.

Efter att ha gått igenom företrädaransvarsreglernas syfte och framväxt konstaterade HFD att även om regleringen i 59 kap. 14 § SFL har varit föremål för översyn och revidering i flera lagstiftningsärenden finns det i de olika propositionerna och utskottsbetänkandena inga uttalanden som uttryckligen tar sikte på frågan om betalningsansvar kan åläggas en företrädare som inte personligen har medverkat till att en oriktig uppgift har lämnats. Visserligen, menade HFD, talar bestämmelsens ordalydelse närmast för att bara den företrädare som personligen lämnat de oriktiga uppgifterna kan bli föremål för betalningsansvar. Bestämmelsen måste dock läsas och förstås tillsammans med övriga bestämmelser om företrädaransvar, samtidigt som reglernas övergripande syfte måste beaktas.

Vidare, fortsatte HFD, följer av fast praxis att företrädaransvar enligt 59 kap. 12 och 13 §§ SFL inte är beroende av en personlig underlåtenhet hos en viss företrädare att göra skatteavdrag eller betala in den juridiska personens skatter och avgifter, även om dessa bestämmelsers ordalydelse också kan sägas ge stöd för en motsatt tolkning. Bestämmelserna om företrädaransvar syftar till att så långt möjligt säkra statens skattefordringar på områden där frihet från personligt betalningsansvar kan försvåra indrivandet av dessa. Utifrån det syftet framstod det inte, enligt HFD:s uppfattning, som rimligt att det bara skulle vara möjligt att tillämpa den nu aktuella bestämmelsen i 59 kap. 14 § SFL när företrädaren personligen har lämnat de oriktiga uppgifterna.

Enligt HFD:s uppfattning uteslöt alltså inte den omständigheten att en företrädare för en juridisk person inte personligen har lämnat oriktiga uppgifter, att han eller hon ändå kan hållas ansvarig. För företrädaransvar krävs emellertid att också övriga villkor i bestämmelsen är uppfyllda, t.ex. kraven på uppsåt eller grov oaktsamhet. Eftersom kammarrätten inte hade prövat om övriga villkor var uppfyllda återförvisades målet till kammarrätten för fortsatt handläggning.

3. Analys

3.1 Företrädaransvarsbestämmelsernas syfte

Företrädaransvarsbestämmelsernas syfte är centralt för HFD:s resonemang. Innan framställningen övergår till att närmare analysera HFD:s domskäl finns det därför anledning att titta närmare på regelverkets syfte.

När företrädaransvarsbestämmelserna tillkom 1968 motiverades de främst av att det vid denna tid inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra företrädare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad

skatt. Inte minst med avseende på fåmansaktiebolagen ansågs detta som en allvarlig brist.⁵ Ytterst angavs reglerna syfta till att skapa förutsättningar för att förhindra att juridiska personer, främst fåmansaktiebolagen, utnyttjas mer eller mindre medvetet för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten medfört.⁶

Med utgångspunkt i regelverkets syfte kom HFD fram till att 59 kap. 14 § SFL var tillämplig på den i målet aktuella bolagsföreträdaren. Slutsatsen kan tyckas förvånande, eftersom regeln för sin tillämpning kräver att företrädaren (uppsåtligen eller av oaktsamhet) har lämnat oriktiga uppgifter, och den i målet aktuella företrädaren inte hade lämnat några uppgifter alls. Genom vad jag uppfattar som en *teleologisk tolkning* av bestämmelsen fann dock HFD regeln vara tillämplig. I domskälen motiveras detta med att 59 kap. 14 § SFL måste *läsas och förstås tillsammans med övriga bestämmelser om företrädaransvar*, (förmodligen 59 kap. 12–13 §§ SFL, min anmärkning), samtidigt som *reglernas övergripande syfte måste beaktas*. Detta syfte, bestämmelsernas ändamål, skrivs i domskälen fram som att "... så långt möjligt säkra statens skattefordringar..." Utifrån angivet syfte framstod det inte, enligt HFD:s mening, som rimligt att det bara skulle vara möjligt att tillämpa den aktuella regeln när företrädaren personligen har lämnat de oriktiga uppgifterna.

En teleologisk tolkning av 59 kap. 14 § SFL, sedd i relation till övriga bestämmelser om företrädaransvar, stöder således uppfattningen att AA agerade i strid med bestämmelsen. Givet att AA var företrädare för AB X, (vilket han var), förefaller det inte rimligt att han skulle kunna undgå ansvar genom att säga åt någon annan (t. ex. den verkställande direktören) att lämna de oriktiga uppgifterna. Om han kunde göra det, så skulle ju inte ändamålet med bestämmelsen kunna uppnås. Enligt HFD:s uppfattning utesluter alltså inte den omständigheten att en företrädare för en juridisk person *inte* personligen har lämnat oriktig uppgift, att han eller hon *ändå* kan hållas ansvarig. Intressant att notera är att ju längre man vid teleologisk tolkning rör sig bort från den aktuella regeln, till i stället exempelvis en grupp regler eller rentav till själva lagen, desto abstraktare tenderar ändamålet i fråga att bli, och desto mera kan man följaktligen bevisa med sin tolkning. Detta innebär att nyanser i analysen kan försvinna, och att det blir svårare att upprätthålla de rättsstatliga kraven på förutsebarhet och likformig rättstillämpning, i detta fall utkrävande av företrädaransvar.

⁵ Se SOU 1965:23 s. 180 f. och 184. Jfr också prop. 1973:163 s. 166.

⁶ Se SOU 1965:23 s. 181.

Till stöd för slutsatsen att AA ska åläggas personligt betalningsansvar anför HFD emellertid också ett (annat) *systematiskt tolkningsargument*. I p. 21 anför nämligen HFD att vid tolkningen av bestämmelserna i 59 kap. 12 och 13 §§ SFL, (vilka reglerar företrädaransvar vid underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag och föreskriven skatteinbetalning), har företrädaransvaret i praxis inte kopplats till personlig underlåtenhet att göra skatteavdrag respektive att inbetala föreskriven skatt hos en viss företrädare,⁷ trots att också dessa bestämmelsers ordalydelse skulle kunna sägas ge stöd för uppfattningen att företrädaransvar då inte skulle gå att utkräva. HFD:s tanke synes således vara att HFD bör tolka företrädaransvarsbestämmelsen i 59 kap. 14 § på liknande (samma) sätt som vid tolkningen av 59 kap. 12 och 13 §§. En systematisk tolkning förutsätter ingenting om bestämmelsernas ändamål och utgår inte heller från detta, men leder till slutsatsen att betalningsansvar kan utkrävas utan stöd av lag.

Om tolkningsresultatet i förevarande fall sedan är att bedöma som effekten av en analog eller extensiv lagtolkning är möjligen inte helt klart. Analogislut kan användas såväl till att extendera tillämpligheten av ett lagrum till närliggande fall, som till att tolka andra lagrum.⁸ I straffrättsliga sammanhang görs gällande att med analogi avses de fall där *grunderna* för ett stadgande utgör skäl för bestraffning, i fall som inte kan inordnas under stadgandet enligt dess ordalydelse.⁹ För att det ska vara fråga om tolkning av ett straffbud, och inte en analogisering, krävs enligt motiven att den aktuella gärningen kan inordnas under lagtexten. Är detta inte möjligt, men bedöms gärningen ändå som brottslig, är det fråga om en analogi. Med ledning av vad som nu har sagts lutar jag för egen del åt att betrakta tolkningsresultatet i förevarande fall som en analogi. I det aktuella målet var AA visserligen företrädare för AB X, men han var inte uppgiftslämnare i den mening som krävs enligt 59 kap. 14 § SFL för att betalningsansvar ska kunna utkrävas. AA:s agerande, eller kanske snarare icke-handling, (han lämnade inga uppgifter) kan således inte inordnas under den aktuella lagtexten, utan HFD

⁷ Se t. ex. HFD 2017 ref. 12, där företrädaransvar utkrävdes av en trafikansvarig i ett aktiebolag, för den trafikansvariges underlåtenhet att se till att transportverksamheten utövades i enlighet med gällande regler.

⁸ Se Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger, Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt, Lund, 2019, s. 643. [Cit. Lodin, m.fl. 2019].

⁹ Se SOU 1988:7 s. 44 och s. 46.

var tvungen att gå utöver lagens ord och hålla sig till dess syfte för att kunna påföra AA företrädaransvar.

3.2 Betalningsskyldighet utan stöd av lag – några synpunkter utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv

Oavsett om man bedömer HFD:s slutsats, att påföra AA företrädaransvar med stöd av 59 kap. 14 § SFL, som resultat av en analog eller en extensiv lagtolkning, kan konstateras att betalningsskyldigheten i det aktuella fallet följer utan explicit stöd av lag, eftersom AA inte uppfyller de objektiva krav som ställs i 59 kap. 14 § SFL. Enligt min uppfattning kan invändningar resas mot en sådan rättstillämpning.

Primärt kan anföras att beskattning utan stöd av lag strider mot legalitetsprincipens föreskriftskrav.¹⁰ Kravet på lagstöd, som för skatterättens vidkommande uttrycks genom sentensen *nullum tributum sine lege*, innebär att de skattskyldiga inte får påföras skatt utan uttryckligt stöd av lag, se 8 kap. 3 § regeringsformen (1974:152), RF.¹¹ Lex scripta-kravet, dvs. kravet på lagbunden rättstillämpning, motiveras av ett allmänt rättssäkerhetskrav, syftande till för den enskilde förutsebar beskattning fri från godtycke.¹² Inom skatterätten förefaller termen legalitetsprincipen mer eller mindre att användas som en synonym till det straffrättsliga lex scripta-kravet (*nulla poena sine lege* – inget straff utan stöd av lag – och *nullum crimen sine lege* – inget brott utan stöd av lag). Hultqvist anser det dock vara mer ändamålsenligt att för skatterättens del benämna kravet på ”skriven rätt” som ett föreskriftskrav, eftersom föreskrifter i lag inte är en exklusiv föreskriftsform för den skatterättsliga regleringen.¹³

Som en konsekvens av föreskriftskravet kan tyckas följa också ett förbud mot analog tillämpning av skattelag. Analog lagtolkning innebär att när det saknas bestämmelser för en viss situation tillämpar domstolen reg-

¹⁰ Se Simon Almedal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 65 ff. med där gjorda vidarehänvisningar. [Cit. Simon Almedal 2005].

¹¹ Jfr härtill HFD 2011 ref. 79 (tillämpning av en kontinuitetsprincip till enskilds nackdel i avsaknad av tydlig föreskrift i lag) och HFD 2012 not. 48 (tillämpningsområdet för en bestämmelse ansågs inte vara till skattskyldigs nackdel med hänsyn till att den skatterättsliga legalitetsprincipen kan utsträckas till fall som inte omfattas av en bestämmelses ordalydelse).

¹² Se Bergström, Sture, Skatter och civilrätt, En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978, s. 66.

¹³ Se vidare Simon Almedal, 2005, s. 66 med där gjorda vidarehänvisningar.

lerna för en annan likartad situation.¹⁴ I rättstillämpningen lägger man då stor vikt vid likheterna mellan den aktuella situationen och de som omfattas av reglerna. Frågan om i vilken mån analogislut är tillåtna i skatterätten är dock omstridd.¹⁵ I det aktuella målet leder en analog lagtillämpning till att den skattskyldige, AA, åläggs ökade förpliktelser i form av företrädaransvar. Enligt min uppfattning är ett sådant analogislut inte förenligt med den skatterättsliga legalitetsprincipen, även om det motsatta skulle gälla vid ett slut till den skattskyldiges fördel. Såväl respekten för föreskriftskravet som för analogiförbudet motiverar således, enligt min uppfattning, att beskattning och utkrävande av företrädaransvar inte sker till den enskildes nackdel.

I sammanhanget finns också anledning att lyfta fram andra rättssäkerhetskrav på lagtolkningen. Makten ska utövas under lagarna och det ska råda likhet inför lagen så att samma rättigheter och skyldigheter tillkommer alla. Häri ingår en likformig beskattning. En annan viktig princip är kravet att de enskilda ska ha möjlighet att på förhand bedöma de rättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Förutsebarheten är central på det skatterättsliga området, eftersom oförutsedda nya eller ökade pålagor kan få ingripande ekonomiska effekter för den skattskyldige. Detsamma gäller enligt min uppfattning vid utkrävande av företrädaransvar. De tolkningsmetoder som används av domstolarna måste också i största möjliga utsträckning möjliggöra för de skattskyldiga att förutse de rättsliga konsekvenserna av sina transaktioner.¹⁶ Ju mer bunden domstolarnas tolkning är av allmänt tillgängliga rättskällor, som klar lagtext och förarbeten, desto bättre blir förutsebarheten för de skattskyldiga. I det nu aktuella målet föreställer jag mig att betalningskravet för överskjutande ingående mervärdesskatt, till följd av oriktigt uppgiftslämnande, rimligen måste ha framstått som både oväntat och svårförståeligt, eftersom den skattskyldige företrädaren inte personligen hade lämnat några oriktiga uppgifter och därmed inte heller hade anledning att räkna med ett betalningskrav på denna grund. Från ett förutsebarhetsperspektiv menar jag därför att domen är problematisk.

¹⁴ Se Lodin, m.fl. 2019, s. 642 f.

¹⁵ Se Simon Almedal 2005 s. 66 ff. med där gjorda vidarehänvisningar. Se även Lodin, m.fl. 2019, s. 641 f. för olika uppfattningar i frågan om tillåtligheten av analog lagtillämpning i skatterätten.

¹⁶ Se Lodin, m. fl. 2019, s. 645.

3.3 Underlåtenhetsansvar vid skattebrott – en jämförelse

Det centrala skattebrottet i 2 § skattebrottslagen (1971:69), SkbrL, liknar till sin konstruktion företrädaransvarsbestämmelsen i 59 kap. 14 § SFL.¹⁷ Det finns därför skäl att närmare undersöka ansvarsproblematiken vid tillämpning av 2 § SkbrL. Av denna ansvarsbestämmelse följer att:

”Den som på annat sätt än muntligen *uppsåtligen lämnar oriktig uppgift* till myndighet *eller underlåter* att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller *felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas* till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.”

(kurs. här)

Av bestämmelsens ordalydelse framgår således att skattebrott kan begås antingen genom *aktiv handling*, lämnande av oriktig uppgift, eller genom passivitet, *underlåtenhet* att lämna deklaration m.m. Konsekvensen av att det aktiva skattebrottet förutsätter handling är att brottet begås av uppgiftslämnaren, oavsett om denne är densamma som den skattskyldige eller ej, och oavsett om skattebrottet sker inom ramen för en juridisk persons verksamhet eller ej. När däremot skattebrottet består i underlåtenhet att lämna deklaration m.m. blir ansvarsbedömningen mer komplicerad.¹⁸ Det sammanhänger med att brottssubjektet i detta fall anses vara specificerat. I egenskap av *specialsubjekt* åvilar straffansvaret den skattskyldige, oavsett om denne är en fysisk eller en juridisk person.

Då svensk rätt inte bestraffar juridiska personer, måste man, när den skattskyldige är en juridisk person, välja ut någon eller några fysiska personer som straffbestämmelsen kan appliceras på i deras egenskap av representanter för den juridiska personen. Denne eller dessa företrädare för bolaget hämtas vanligen ur den juridiska personens ledningsgrupp, verkställande direktör eller styrelse.¹⁹ När äkta underlåtenhetsbrott begås inom ramen för juridiska personers verksamhet talar man därför i straffrättsliga sammanhang om företagsledningens *ledningsansvar* eller företrädaransvar. I fall då det inte är fråga om ett äkta underlåtenhetsbrott kan straffansvar för företagsledningens

¹⁷ Se närmare om likheter mellan skattebrotts- och företrädaransvarsbestämmelserna i Simon-Almendal 2015, kap. 7, särskilt avsnitt 7.2.

¹⁸ Se närmare om denna problematik i Simon Almedal 2005, s. 200 ff. med där gjorda hänvisningar.

¹⁹ Se Simon Almedal 2005, s. 201 ff. med där gjorda hänvisningar.

underlåtenhet i visst avseende likväl utkrävas, men då med tillämpning av principerna för *medgärningsmannaskap* eller *konverterat gärningsmannaskap*.

Om man går tillbaka till frågan hur det är möjligt att i förevarande mål utkräva ansvar för en gärning som den skattskyldige *inte* har begått (lämnande av oriktig uppgift) kan anledning finnas att snegla på de nu nämnda straffrättsliga ansvarsprinciperna för skattebrott, i syfte att söka vägledning där. Primärt kan noteras att 59 kap. 14 § SFL är konstruerad med ett krav på aktivitet, dvs. företrädaren ska ha lämnat oriktig uppgift, för att betalningsansvar ska kunna utkrävas. I det nu aktuella målet lämnade dock inte företrädaren några oriktiga uppgifter, utan de ifrågasatta uppgifterna lämnades av den verkställande direktören. Vidare kan noteras att bestämmelsen i 59 kap. 14 § SFL, till skillnad från vad som är fallet med 2 § SkbrL, inte ställer krav på underlåtenhet i visst avseende för att betalningsansvar ska kunna utkrävas. Det går därför inte att hämta ledning för utkrävande av ansvar med stöd av den straffrättsliga principen om ledningsansvar vid äkta underlåtenhetsbrott.

Från ett straffrättsligt perspektiv skulle dock betalningsanspråket mot AA kunna förklaras med principerna för *medgärningsmannaskap* eller *konverterat gärningsmannaskap*. I åklagarens gärningspåstående beskrivs ofta *medgärningsmannaskap* så att åklagaren påstår att de tilltalade har företagit gärningen gemensamt och i samråd.²⁰ För en sådan rättstillämpning krävs inte att varje deltagande gärningsman uppfyller samtliga brottsrekvisit, utan det räcker med att gärningsmännen *tillsammans* gör detta, förutsatt att var och en av dem uppfyller det subjektiva rekvisitet och att gärningen utförs i samverkan.²¹ Denna ansvarsform synes ha fått alltmer fotfäste i rättstillämpningen och förefaller främst att användas då bevisläget är svagt, särskilt vad gäller de medverkandes subjektiva inställning. Särskilt i s.k. ekobrottmål, där utredningsläget många gånger är komplicerat och utredningsmaterialet av olika skäl bristfälligt, synes åklagarsidan vara benägen att yrka ansvar för gärningar begångna gemensamt och i samråd. Jag har i min avhandling givit exempel på när en faktisk företrädare, till följd av vad det verkar sin ställning som bolagsföreträdare, har ansetts ha lämnat ett tyst samtycke till de i sammanhanget ifrågasatta vinstbolagstransaktionerna.²² Redan den tilltalades status

²⁰ Se Simon Almendal 2005, s. 195 f.

²¹ Se Jareborg, Nils, Straffrättens ansvarslära, Uppsala 1994, s. 106, [cit. Jareborg 1994], och även SOU 1996:185 s. 181. Notera att straffansvar för gemensamma gärningar utförda i samverkan inte följer direkt av det tillämpliga straffbudet, utan att sådant ansvar alltså kräver en utvidgad tolkning av straffbestämmelsen.

²² Se Simon Almendal 2005, s. 196.

som faktisk företrädare synes enligt åklagarens resonemang ha inneburit ett tyst samtycke till brott, och kvalificerat den tilltalade som medgärningsman. Ett ”tyst samtycke” kan dock inte anses föreligga endast av det skälet att någon accepterat ett uppdrag som faktisk företrädare för ett bolag.²³ Liksom annars i straffrätten måste naturligtvis gälla att de objektiva brottsrekvisiten i en straffbestämmelse är subjektivt täckta, dvs. att den tilltalade bevisligen har haft en viss subjektiv insikt, för att straffansvar ska kunna utkrävas.

En annan sak är att en faktisk företrädare för ett bolag, vilket kontinuerligt varje år i deklarationen lämnar samma typ av oriktig uppgift, t.ex. regelmässigt underlåter att ta upp viss inkomst, kan anses *låta lämna oriktig uppgift*.²⁴ Det sagda förutsätter att företrädaren är medveten om/känner till att oriktiga uppgifter tidigare har lämnats och att han eller hon tyst accepterar att detta fortgår. I sådana fall kan man säga att den faktiske företrädaren genom sin *underlåtenhet att ingripa mot det brottsliga förfarandet* anstiftar ett skattebrott. Resonemanget ligger nära principen om företrädaransvar till följd av underlåtenhet att utöva adekvat tillsyn och kontroll över den verksamhet som bedrivs.²⁵

Anstiftan till skattebrott kan dock inte utan vidare äga rum genom underlåtenhet att ingripa mot ett oriktigt uppgiftslämnande. Härför krävs att den underlåtande personen – i detta exempel den faktiske företrädaren – åtminstone sänder ut någon sorts signal till omvärlden att han accepterar att brott begås.²⁶ Enligt detta resonemang gäller således att den som tiger samtycker, dvs. tillåter brottslig gärning. Den som däremot är helt omedveten om att oegentligheter pågår och att dessa borde ifrågasättas, kan dock naturligtvis inte sända ut några accepterande signaler. I sådana fall kan det inte heller, av

²³ Wennberg menar att risken med en alltför hämningslös tillämpning av medgärningsmannaskapet är att människor, som faktiskt är oskyldiga till en viss gärning, på rätt lösa grunder sugts in i kretsen av medgärningsmän och på den grunden blir ansvariga. Det blir helt enkelt straffbart att inneha en viss position i ett företag, när brott har begåtts. Se Wennberg, Suzanne, Företagsledares ansvar för brott som begås i verksamheten, *Floris juris et legum*, Festskrift till Nils Jareborg 2002, s. 649. [Cit. Wennberg 2002].

²⁴ Se närmare härom i Simon Almendal 2005, s. 196 f.

²⁵ Se t. ex. HFD 2017 ref. 12.

²⁶ Se Jareborg 1994, s. 127 f. Författaren anför bl.a. att en underlåtenhet att påtala en oriktighet kan uppfattas som uppmuntran eller tillåtelse. Se också Wennberg, som menar att man möjligen kan tänka sig en situation då en person kan sägas ha lämnat oriktig uppgift till en myndighet utan att själv handla, t.ex. en person som stillatigande åser och accepterar när en assistent fyller i oriktig uppgift på en deklaration som sedan skickas till myndigheten. Se Wennberg 2002 s. 650 f.

skäl hänförliga till det subjektiva rekvisitets bristande uppfyllnad, bli aktuellt att utkräva ansvar för främjande.²⁷

I de fall anstiftan till skattebrott äger rum genom underlåtenhet kan anstiftaren emellertid *konverteras* till gärningsman eller medgärningsman.²⁸ Enligt denna ansvarsform kan som gärningsman dömas inte bara den som utfört gärningen och uppfyller samtliga brottsrekvisit, utan också *annan som är att anse som gärningsman*, t.ex. VD och styrelsens ledamöter.²⁹ Notera att dessa personer alltså blir gärningsmän eller medgärningsmän pga. sin *underlåtenhet* i visst avseende, trots att det aktiva skattebrottet kräver handling i form av lämnande av oriktig uppgift.

Av vad som nu angivits framgår således att det på olika straffrättsliga grunder är möjligt att utkräva straffansvar av en företrädare för dennes underlåtenhet i visst avseende, även i de fall själva straffbestämmelsen kräver aktivitet i form av lämnande av oriktig uppgift, givet att företrädaren är medveten om att oegentligheter pågår och på något vis signalerar acceptans härför. Av det för denna artikel aktuella målet framgår dock inte vad företrädaren visste, misstänkte eller anade, dvs. vilken subjektiv inställning AA hade. Det är oklart om han kände till de faktiska omständigheterna och därmed att oriktig uppgift hade lämnats. De subjektiva rekvisiten prövades inte heller av HFD, utan målet återförvisades till kammarrätten för fortsatt handläggning.

Trots avsaknaden av ett explicit underlåtenhetsrekvisit i 59 kap. 14 § SFL förankras dock målet i ett underlåtenhetsresonemang, i och med att HFD i domskälen åberopar fast praxis, bl.a. HFD 2017 ref. 12. Av detta mål framgår nämligen att betalningsansvar kan avkrävas en företrädare för dennes *underlåtenhet att utöva tillsyn* över verksamheten.³⁰ Med utgångspunkt i ett sådant tillsynsansvar kan enligt min uppfattning argumenteras för att AA, genom att underlåta att utöva adekvat tillsyn och kontroll, kan

²⁷ Se Simon Almendal 2005, s. 197.

²⁸ Denna ansvarsform kan föras tillbaka på uttalanden i motiven. Se SOU 1944:69 s. 93 och jfr SOU 1969:42 s. 192 ff.

²⁹ Se Simon Almendal 2005, s. 197.

³⁰ Av HFD 2017 ref. 12 framgår vidare att ett aktiebolags styrelse har ett omfattande förvaltningsansvar. Styrelsen ska bl.a. se till att bolagets organisation är ändamålsenlig. I detta innefattas att organisationen i sig ska inrymma rutiner och funktioner som verkar kvalitetssäkrande. Hanteringen av bolagets bokföring och redovisning, dess medelsförvaltning och dess ekonomiska förhållanden i övrigt är av grundläggande betydelse för bolaget. Styrelsen kan fördela arbetsuppgifter mellan ledamöterna, delegera vissa förvaltningsuppgifter och utse särskilda firmatecknare. En delegation kan dock aldrig innebära att styrelsen avhänder sig det yttersta ansvaret för kontrollen av verksamheten. Se prop. 1997/98:99 s. 205 f. och prop. 2004/05:85 s. 310 f. och 617 f.

sågas ha "låt it lämna" oriktig uppgift. Förvaltningsrätten tycks vara inne på ett liknande spår när förvaltningsrätten i domskälen anger att även om AA inte personligen hade lämnat den oriktiga uppgiften, fick han ändå anses ha lämnat sådan av grov oaktsamhet *genom att låta den andra styrelseledamoten* (den verkställande direktören) *ensam ha hand om* den aktuella deklARATIONEN. Resonemanget framstår som rimligt i ljuset av att ett aktiebolags styrelse har ett omfattande förvaltningsansvar, i vilket bl.a. ingår att se till att bolagets organisation är ändamålsenlig.³¹ Detta innebär att organisationen i sig ska inrymma rutiner och funktioner som verkar kvalitetssäkrande, allt i syfte att säkerställa att verksamheten bedrivs i enlighet med gällande regler. HFD 2019 ref. 38 kan förstås som att AA:s underlåtenhet i detta avseende kom att läggas honom till last med konsekvens att han påfördes betalningsansvar.

4. Sammanfattande analys

Centralt i förevarande mål är hur rekvisitet *lämna oriktig uppgift* i 59 kap. 14 § SFL ska tolkas och förstås. Motiven ger ingen vägledning i detta hänseende.³² Kammarrätten var av uppfattningen att bestämmelsens ordalydelse medför att bara den företrädare som genom en aktiv handling har lämnat oriktiga uppgifter kan åläggas betalningsansvar. HFD, å andra sidan, ansåg att den omständigheten att en företrädare för en juridisk person *inte* personligen har lämnat oriktiga uppgifter *inte* utesluter att han eller hon ändå kan hållas ansvarig. Såsom jag har utvecklat ovan under avsnitt 3.1 förefaller HFD ha kommit till denna slutsats dels genom en teleologisk/systematisk tolkning av företrädaransvarsbestämmelserna och deras syfte, dels genom ett underlåtenhetsresonemang kopplat till de principer om kontrollansvar för bolagsföreträdare som har utvecklats i praxis. Enligt min uppfattning hade man i ett parallellt skattebrottmål, som initierats till följd av ett oriktigt uppgiftslämnande, kunnat komma till samma slutsats, dvs. kunnat utkräva ansvar, med tillämpning av principerna för medgärningsmannaskap eller konverterat gärningsmannaskap, utifrån resonemanget att "den som tiger

³¹ Se HFD 2017 ref. 12.

³² Se prop. 1993/94:50 s. 291 ff. Här framgår endast att det förelåg otillfredsställande brister i gällande regelverk, och att det därför borde införas en möjlighet att fastställa betalningsskyldighet också för en företrädare som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp. Av motiven framgår vidare att det subjektiva rekvisitet – uppsåt eller grov oaktsamhet – borde knyta an till lämnandet av den felaktiga uppgiften och inte till underlåtenheten att betala tillbaka beloppet till skattemyndigheten.

samtycker”. Detta förutsätter dock att också en viss subjektiv inställning kan påvisas hos den tilltalade.

Jag kan ha viss förståelse för HFD:s analys och domslut. Det förefaller befogat att den situation som är för handen i målet också borde omfattas av företrädaransvarsreglerna. Det vore annars (alltför) enkelt för bolagsföreträdare att, genom att uppdra åt annan att lämna (oriktiga) uppgifter, t.ex. en verkställande direktör, kunna kringgå bestämmelsernas syfte och därmed också betalningsansvar. Utifrån detta perspektiv framstår domen som konsekvent, systematisk och rimlig. Problemet är dock, såsom jag ser det, att genom domen åläggs den enskilde ökade skyldigheter i form av betalningsansvar, utan explicit stöd av lag.

Min uppfattning är därför att om man vill utkräva betalningsansvar med tillämpning av 59 kap. 14 § SFL av en företrädare som inte personligen har lämnat oriktig uppgift, så krävs det, av rättssäkerhetsskäl och av respekt för legalitetsprincipens *lex scripta*-krav, en lagändring. Att utkräva betalningsansvar utan stöd av lag i en sådan situation som var för handen i HFD 2019 ref. 38 framstår, enligt min uppfattning, inte bara som alltför oförutsebart för den enskilde, utan också som svårbegripligt och därmed onödigt opedagogiskt, vilket sällan är bra utifrån ett legitimitetsperspektiv, om det handlar om att upprätthålla respekten för regelverket. Med vardagligt språkbruk jämförelsevis inte ”att lämna oriktig uppgift” med ”att inte lämna uppgift (alls)”.

På grund av själva processramen lämnar domen läsaren med ett par frågor obesvarade. Den ena gäller de subjektiva rekvisitens uppfyllande. Var det grovt oaktsamt av AA att inte granska deklARATIONEN och de uppgifter som lämnats där innan deklARATIONEN gavs in? Detta frågetecken rätas förmodligen ut av kammarrätten, till vilken målet har återförvisats. Svaret på denna fråga får bl.a. betydelse för hur långt en företrädares tillsyns-/kontrollansvar sträcker sig. Även om jag är medveten om att en domstol bara kan döma i det anhängiggjorda målet, så inställer sig ändå frågan varför betalningsansvaret inte riktades mot den verkställande direktören? Det var ju denne som faktiskt hade lämnat de oriktiga uppgifterna. Verkställande direktörer omfattas dessutom av ställföreträdarbegreppet.³³ Han skulle med andra ord ha uppfyllt de objektiva krav för betalningsansvar som uppställs i 59 kap. 14 § SFL,

³³ Det skatterättsliga företrädarbegreppet omfattar såväl legala som faktiska ställföreträdare. Med legal ställföreträdare avses den eller de personer som enligt lag har att företräda bolaget. Av 8 kap. 35–36 §§ aktiebolagslagen (2005:551) framgår att styrelsen och verkställande direktören utgör ett bolags legala ställföreträdare. Se vidare Simon-Almendal, Teresa, *Skattenytt* 2017, s. 637 ff.

utan att rättstillämparen hade behövt ta till mer eller mindre långtgående och mindre rättssäkra tolkningsoperationer för att kunna utkräva ansvar. Av domen framgår dock inte varför kraven riktades mot AA och inte mot den verkställande direktören. Kanske önskade Skatteverket inskräpa ansvaret för bolagsföreträdare, kanske finns andra förklaringar. Oavsett vilken anledning som kan ha funnits till att betalningsanspråket i förevarande fall riktades mot AA och inte mot uppgiftslämnaren, talar dock enligt min uppfattning rättssäkerhetsskäl – förutsebarhet, lex scripta-krav och analogiförbud – för att företrädaransvar, som normalt innebär betydande förpliktelser för de enskilda, utkrävs med stöd av lag och inte på annan grund.

