

Skadestånd i stället för skatterättsligt företrädaransvar? Eller både och?

TERESA SIMON-ALMENDAL

1. Inledning

I 59 kap. 12–15 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns regler om personligt betalningsansvar för företrädare för juridiska personer. Det rör sig om regler för ansvarsgenombrott för ställföreträdare för juridiska personer. Med tillämpning av reglerna kan bolagsföreträdare göras personligt betalningsansvariga för den juridiska personens obetalda skatter. Bestämmelserna innebär således ett åsidosättande av den annars i svensk rätt grundläggande principen om delägarnas ansvarsfrihet för aktiebolagets skulder. Ett närliggande ansvarsregelverk finns i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL, som innehåller bestämmelser om tvångslikvidation vid kapitalbrist.

Reglerna i 59 kap. SFL infördes år 1968 i syfte att förhindra att juridiska personer, främst fåmansaktiebolag, utnyttjas mer eller mindre medvetet för att så långt som möjligt låta det allmänna stå för de kostnader som verksamheten har medfört.¹ Ursprungligen var regelverket kopplat till att skattebrott hade begåtts inom ramen för bolaget. Betalningsansvar kunde således inte utkrävas med mindre än att också straffansvar utkrävdes för brottet. För båda ansvarsformerna krävdes, minst, att bolagsföreträdaren förfarit grovt vårdslöst med avseende på sina skyldigheter i uppördshänseende. Om sådan subjektiv inställning kunde påvisas påfördes betalningsansvaret, som vid denna tidpunkt handlades inom ramen för allmän domstol, efter yrkande av åklagare som en tilläggsstraffsanktion till straffansvaret.²

Bestämmelserna i 59 kap. SFL innebär i korthet att en företrädare tillsammans med den juridiska personen åläggs ett solidariskt med den juridiska

¹ Se SOU 1965:23 s. 181. Det fanns i motiven en misstanke om att vad som rätteligen bort betalas i skatt i stället användes som riskkapital i bolaget och att många fåmansaktiebolag användes för skattebrottslig verksamhet.

² Se SOU 1965:23 s. 181 ff. och även prop. 1967:130 s. 129 ff.

personen ekonomiskt ansvar för den juridiska personens skatteskulder, s.k. *företrädaransvar*. I dessa fall är således företrädaren att definitionsmässigt anse som skattskyldig och fordran att anse som skatt. Företrädaren kan helt eller delvis befrias från betalningsansvar om det föreligger *särskilda skäl*. Sådana särskilda skäl kan t.ex. vara graden av inflytande och ekonomiskt intresse i bolaget, sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga.³ Det är företrädaren som har att visa att sådana särskilda skäl är för handen. För att helt freda sig från betalningsansvar måste företrädaren senast på skatternas ursprungliga förfallodag vidta s.k. effektiva avvecklingsåtgärder i samtliga borgenärs intressen. Härmed avses att bolagsföreträdaren senast vid denna tidpunkt måste försätta bolaget i konkurs eller ansöka om företagsrekonstruktion. Företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattebeslutet. Det sträcker sig således inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet, och fordran är avhängig av huvudfordringens bestånd och storlek.

Regelverket har kritiserats.⁴ Det har gjorts gällande att det träffar utanför sitt syftemål, att de utkrävda beloppen är orimligt höga,⁵ att möjligheten till nedsättning av betalningsansvaret är alltför begränsad, att företrädaransvaret hämmar företagandet på ett samhällsekonomiskt icke önskvärt sätt, att reglerna i 59 kap. SFL motverkar arbetet med förbättrad företagsrekonstruktion samt att de missgynnar seriösa företrädare som har råkat i ekonomiskt trångmål, medan de kan innebära att företrädare som är involverade i avancerad skattebrottslighet får behålla vinningen av sin brottsliga verksamhet. Härutöver kan, enligt min uppfattning, hävdas att regelverket är rättsosäkert.⁶

Jag har i monografien *Företrädaransvar* studerat och analyserat det skatterättsliga företrädaransvaret och funnit att det på flera punkter finns fog för kritiken.⁷ För forskningsrönen i dessa delar ska dock inte redogöras för här. De aktuella frågorna och de eventuella svaren har dessutom debatterats flitigt i olika andra sammanhang. Ett spørsmål som dock, enligt min uppfattning, borde belysas närmare och vars angelägenhetsgrad synes öka, är möjligheten att ersätta eller komplettera det skatterättsliga företrädaransvaret med ett ska-

³ Se NJA 1971 s. 296 I–III, NJA 1972 s. 205, NJA 1973 s. 544 och NJA 1975 s. 480.

⁴ Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 17 med där gjorda hänvisningar.

⁵ Jfr härtill Kammarrätten i Stockholm, dom den 2 april 2015, mål nr 7403-14, där en bolagsföreträdare ålades personligt betalningsansvar om 716 milj. kr.

⁶ Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, särskilt kap. 7, s. 143–181.

⁷ Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015.

deståndsansvar för den som vållar staten skattebortfall (ekonomisk skada) till följd av skattebrott. Förevarande artikel kommer därför att ägnas denna fråga.⁸

I den följande framställningen ges i *avsnitt 2* en bakgrund till frågan om möjligheten att ersätta eller komplettera företrädaransvarsreglerna i 59 kap. SFL med ett skadeståndsansvar. I *avsnitt 3* diskuteras behovet av ett skadeståndsansvar, medan i *avsnitt 4* ett helhetsgrepp tas på frågan om skadestånd såsom en möjlighet att kompensera staten för skattebortfall vid skattebrott. Här utreds bl.a. om utebliven skatt till följd av skattebrott utgör en s.k. ren förmögenhetsskada och frågan om huruvida staten kan vara målsägande i mål om skadestånd till följd av ren förmögenhetsskada som vållats genom skattebrott. I *avsnitt 5* ges några avslutande kommentarer.

2. Den tidigare behandlingen av frågan om skadestånd vid skattebortfall till följd av skattebrott

Innan företrädaransvarsreglerna infördes var möjligheterna att göra ställföreträdare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt inte särskilt stora. Försumliga ställföreträdare kunde visserligen avkrävas straffansvar för sin underlåtenhet med avseende på skyldigheten att göra föreskrivet skatteavdrag och att inbetala föreskriven skatt, men det fanns inga möjligheter att avkräva företrädaren betalningsansvar för den skatt som staten således gått förlustig. Detta ansågs vara en allvarlig brist i regelverket.⁹ Efter ett förslag från Uppbördsutredningen infördes därför år 1968 regler om företrädaransvar.¹⁰

Reglerna tillkom som ett direkt resultat av att Högsta domstolen i målen NJA 1957 s. 757 I och II slagit fast att den som fällts till ansvar för underlåtenhet att redovisa innehållen källskatt, i brist på uttryckligt stadgande, inte kunde förpliktas att såsom *skadestånd* betala det skattebelopp som arbetsgivaren hade att betala enligt skattemyndighetens beslut. Högsta domstolen grundade således sitt ställningstagande främst på den omständigheten att uttryckliga bestämmelser om skadestånd för denna situation saknades, trots en i övrigt utförlig lagreglering av uppbörds- och indrivningsförfarandet

⁸ Artikeln är ett sammandrag av kapitel 8, som behandlar just skadestånd vid skattebrott, i *Företrädaransvar*, Simon-Almendal, Teresa, Stockholm 2015, s. 181–219.

⁹ Se SOU 1965:23 s. 184.

¹⁰ Se 77 a § uppbördsförordningen (1953 :272), UF.

beträffande arbetstagares skatt. Genom det härefter tillkomna skatterättsliga företrädaransvaret skulle således staten kompenseras för skattebortfall till följd av brott mot uppbördslagstiftningen. Den valda lösningen var dock inte självklar och i motiven fördes en tämligen intensiv diskussion om vilken sanktion som vore den mest lämpliga vid utkrävande av ansvar för annan persons obetalda skatt: personligt betalningsansvar eller skadeståndsansvar.¹¹ De båda sanktionerna ställdes som alternativ mot varandra och diskuterades utifrån ett för-/nackdelsperspektiv.

Vad gäller möjligheten att genom skadestånd kompensera staten för skattebortfall till följd av skattebrott framhölls på ett mer principiellt plan de problem som kunde uppstå på grund av *varierande preskriptionstider* för olika slag av fordringar.¹² En fordran på skadestånd omfattas vanligen av allmänna preskriptionsregler och kan därför komma att hållas vid liv hur länge som helst. Fordran på den skattskyldige preskriberades dock enligt bestämmelserna i UF (numera enligt bestämmelserna i SFL). Ställföreträdarens eventuella regressrätt gentemot den skattskyldige, dvs. den juridiska personen, skulle då kunna gå om intet. Även om ställföreträdaren i ett sådant fall skulle tillerkännas regressrätt, torde han ha mindre möjligheter att få någon ersättning från bolaget vid denna tidpunkt, eftersom bolaget med all sannolikhet redan innan preskription inträtt torde ha likviderats utan några egentliga tillgångar.

Från ett mera praktiskt perspektiv framhölls vidare i motiven att det torde vara svårt att redan i samband med handläggningen av brottmålet bestämma *skadans storlek* och ibland att ens ta ställning till om någon skada uppstått.¹³ Man kan t.ex. tänka sig att det har upprättats en amorteringsplan av det fastställda skattebeloppet. I sådant fall måste frågan om skadeståndsansvar anstå till dess att det visat sig att bolaget inte fullgjort sina amorteringar och att det saknar utmättningsbar egendom. I motiven ifrågasattes också om skadeståndsansvar för försumliga bolagsföreträdare är den lämpligaste påföljden med hänsyn till de särskilda uppbördreglerna och det allmännas intresse av att källskattesystemet fungerar på ett tillfredsställande sätt.¹⁴ Sammantaget bedömdes skadeståndsansvar för försumliga bolagsföreträdare inte vara den "naturligaste" lösningen på problemet, och det föreslogs i stället regler om personligt solidariskt betalningsansvar för de bolagsföreträdare som uppsåt-

¹¹ Se SOU 1965:23 s. 181 ff. och prop. 1967:130 s. 130 ff.

¹² Se SOU 1965:23 s. 186.

¹³ Se SOU 1965:23 s. 186.

¹⁴ Se SOU 1965:23 s. 187.

ligen eller av grov oaktsamhet underlåter att göra föreskrivet källskatteavdrag eller att inbetala föreskriven skatt.

Möjligheterna att införa skadeståndsskyldighet för en person, som genom en brottslig handling har medverkat till att en skattskyldig person har undanhållit skatt, har härefter behandlats av Utredningen om säkerhetsåtgärder m.m. i skatteprocesser.¹⁵ Inte heller denna utredning ansåg dock ett civilrättsligt skadeståndsansvar vara en framkomlig väg. Uppfattningen motiverades med att när det gäller brottsmedverkan av tredje man, t.ex. genom anstiften eller medhjälp till gäldenärsbrott eller skatte- och uppborrsbrott, torde domstolarna vara obenägna att tilldela staten en *målsäganderoll*.¹⁶ Ytterligare skäl att avfärda ett civilrättsligt skadeståndsansvar såsom en alternativ påföljd vid skattebortfall till följd av skattebrott angavs vara svårigheterna att förena skatterättens indispositiva natur med principerna för en civilprocess, där regelsystemet är inriktat på att lösa tvister mellan enskilda.¹⁷

Frågan om skadeståndsansvar för bolagsföreträdare till följd av skattebrott har efter 1957 års rättsfall kommit att prövas i ytterligare ett par mål. Svea hovrätt har t. ex. bifallit sådana skadeståndsyrkanden genom de opublicerade domarna 4 juni 1998, mål nr B 2668-97 och B 464-98 och 18 maj 2000, mål nr B 9502-99. Båda domarna överklagades till Högsta domstolen, dock utan att prövningstillstånd beviljades. Saken kom emellertid i ett annat läge i början av 2000-talet, då en omfattande och komplex s.k. skattebrottshärva kom till domstolarnas prövning.

I korthet handlade det aktuella målet, NJA 2003 s. 390, om undanhållen mervärdesskatt vid handel med mobiltelefoner. I målet hade fyra personer, såsom ställföreträdare för olika bolag, medverkat i förfarandet genom att de formellt stått som köpare av varorna och för skens skull sålt dem vidare till det aktuella bolaget mot fakturor som inkluderade mervärdesskatt. Bolaget hade inte någon avdragsrätt för denna. En person hade på olika sätt varit behjälplig i det brottsliga förfarandet. Åklagaren yrkade skadestånd av de tilltalade på grund av ren förmögenhetsskada avseende obetald mervärdesskatt. Skadan uppskattades till drygt 45 milj. kr, efter avräkning för belopp som beräknades inflyta genom utdelning i bolagets konkurs och medel som betalningssäkrats eller beslagtagnits. Åklagaren yrkade att de två företrädarna för

¹⁵ Se SOU 1983:23.

¹⁶ Se SOU 1983:23 s. 247.

¹⁷ Se SOU 1983:23 s. 248.

bolaget skulle åläggas att utge hela beloppet solidariskt och att övriga medverkande skulle åläggas att solidariskt med dem utge delar av beloppet.

De tilltalade dömdes för grovt skattebrott respektive medhjälp till sådant brott. Högsta domstolen, som meddelade prövningstillstånd i frågan om skadestånd, konstaterade att ställföreträdaransvaret kommit att utvidgas så att det avser i stort sett samtliga skatter och avgifter. Enligt Högsta domstolen finns därmed *ett regelsystem i skattelagstiftningen* som omfattar betalningsansvaret för skatter och avgifter, såväl för den skattskyldige själv, som för företrädaren för en juridisk person. Att gentemot dessa subjekt tillerkänna staten en alternativ möjlighet att infordra undandragen skatt under återopande av allmänna skadeståndsrättsliga principer bedömdes inte som lämpligt.

I fråga om skadeståndstalan gentemot *annan* än den skattskyldige eller dess företrädare (s.k. utomstående tredje män, t.ex. anstiftare och medhjälpare till skattebrott) uttalade Högsta domstolen att det visserligen i många fall kan uppfattas som otillfredsställande att inte alla som har medverkat i ett allvarligt skattebrott kan åläggas betalningsansvar för den skatt som har undandragits genom brottet. Det måste emellertid, enligt Högsta domstolens mening, beaktas att reglerna om betalningsansvar har övervägts och ändrats vid flera tillfällen utan att kretsen av ansvariga har utvidgats. Att i rättstillämpningen komplettera reglerna med en möjlighet att föra skadeståndstalan beträffande endast vissa subjekt kunde enligt Högsta domstolen inte komma i fråga. Vidare angavs frågan om huruvida skadeståndsskyldighet mot staten ska kunna åläggas den som har dömts för skattebrott innehålla problem av bl.a. det slag som Uppbördsutredningen pekade på i sitt betänkande 1965, nämligen problemet med varierande preskriptionstider för olika slag av fordringar och svårigheter att slå fast skatteskadans storlek.¹⁸ Mot denna bakgrund ansåg Högsta domstolen att *reglerna om företrädaransvar uttömmande får anses reglera möjligheterna att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige*. I målet slogs det således fast att den som dömts till skattebrott, eller medhjälp till sådant brott, inte är skyldig att utge skadestånd till staten för s.k. ren förmögenhetsskada enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207), SkL.

¹⁸ Se SOU 1965:23 s. 186.

3. Behovet av ett skadeståndsansvar

Mot bakgrund av vad som angivits här framstår det som klart att såväl i praxis som i motiven har det skatterättsliga företrädaransvaret ansetts utgöra en tillräcklig sanktion då det gäller att kompensera staten för skattebortfall vid underlåtenhet att göra skatteavdrag och att inbetala föreskriven skatt.¹⁹ För andra personer än den skattskyldiges företrädare, dvs. för tredje män som har medverkat i skattebrottet, har dock frågan om statens möjlighet att erhålla skadestånd till följd av skattebortfall pga. skattebrott under senare år alltmer kommit att uppmärksammas.²⁰ Det sammanhänger med att ansvarsbestämmelserna i 59 kap. SFL till viss del är begränsande. Skatterättsligt företrädaransvar kan endast avkrävas de personer som är att betrakta som *företrädare* i regelverkets mening. Även om företrädarbegreppet inte definieras i lagtexten, så har i motiv och praxis klarlagts att härunder sorterar såväl legala som faktiska företrädare. Centralt för bedömningen av huruvida en person ska anses som bolagsföreträdare i skatterättslig mening är om personen i fråga har ett officiellt uppdrag, ägarintresse eller ett dominerande inflytande över den juridiska personen. En utomstående som har deltagit i ett skattebrott utan att vara vare sig formell eller faktisk företrädare faller därför utanför tillämpningsområdet för 59 kap. SFL.²¹

Ytterligare en förutsättning för att företrädaransvar ska komma i fråga är att skatt har påförts en *existerande* juridisk person. Det förekommer dock att personer ägnar sig åt brottslig verksamhet under täckmantel av t. ex. en *icke* existerande ideell förening eller stiftelse.²² Eftersom dessa personer inte är företrädare för någon verklig juridisk person omfattas de inte heller av de

¹⁹ Märk att underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag är kriminaliserad i 6 § skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, medan det tidigare skattebetalningsbrottet avkriminaliserades i slutet på 1990-talet. Motivet härför angavs vara att det skatterättsliga företrädaransvaret hade en tillräckligt avskräckande inverkan på de skattskyldiga. Se prop. 1996/97:100, Del 1, s. 450.

²⁰ Se t.ex. Skatteverkets hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr 131-63985-06/113 med begäran att SkBrL ska ändras så att det blir möjligt för staten att få skadestånd av den som har dömts för skattebrott. Se även SOU 2009:58 s. 696 f., liksom även prop. 2010/11:165 s. 508 ff. beträffande frågan om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott.

²¹ Jfr t.ex. NJA 2003 s. 390 där endast två av de sju åtalade personerna var företrädare för det aktuella bolaget. De övriga fem var således inte åtkomliga för personligt betalningsansvar enligt 59 kap. SFL.

²² Se prop. 2010/11:165 s. 511.

skatterättsliga företrädaransvarsreglerna.²³ I båda dessa fall får därför de personer som medverkar till skattebrott, utan att ha ställning som bolagsföreträdare, behålla vinningen av sitt brott.

De ovan nämnda förhållandena har ansetts utgöra sådana brister i regelverket att det föranledde Skatteförfarandeutredningen att föreslå att den som har fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, och som inte annars är eller kan göras ansvarig för den skatt eller avgift som har undandragits genom den brottsliga handlingen, ska kunna göras solidariskt ansvarig för det undanhållna beloppet.²⁴ Även Skatteverket har genom en skrivelse till regeringen påtalat regelverkets brister.²⁵ Ett utökat ansvar skulle också syfta till att minska den skada som staten vållats genom skattebrottet. Ett utökat ansvar som uppfyller dessa syften skulle, enligt motiven, kunna utformas antingen som ett skadeståndsansvar eller som ett solidariskt betalningsansvar för den som dömts för brott enligt SkBrL enligt principerna för företrädaransvar. I Skatteförfarandeutredningens betänkande förespråkas dock en reglering om *utökat solidariskt betalningsansvar* framför ett skadeståndsansvar.²⁶ Det är framförallt skadeståndsfordringens och skattefordringens olika karaktär och de tidigare påtalade problemen med olika preskriptionstider som anses motivera en sådan ordning.²⁷

Det framhålls emellertid också, i likhet med vad som anfördes i tidigare motivuttalanden, att det kan bli problematiskt att beräkna skatteskadans storlek, eftersom det skadeståndsanspråk som staten kan rikta mot en person som har medverkat till att någon annans skatt har blivit för låg får bestämmas till den del av den undanhållna skatten som kvarstår obetald när andra betalningsskyldiga personer har fullgjort sina åtaganden.²⁸ Skadan är alltså beroende av andra personers betalningsförmåga, vilket medför svårigheter när skadans storlek ska bestämmas.

Flera remissinstanser riktade emellertid allvarlig kritik mot den närmare utformningen av förslaget, bl.a. framhölls att frågan om en utökad betalningsskyldighet i stället borde lösas genom någon form av skadeståndsan-

²³ Se t.ex. Örebro tingsrätts dom 2005-02-16 i mål nr B 270-05 där det framgår att en man vid flera olika tillfällen ansökte om organisationsnummer för olika icke existerande ideella föreningar. Därefter lämnade han oriktiga uppgifter i skattedeklarationer och fick på så sätt mervärdesskatt felaktigt utbetald till sig. Mannen dömdes för bl.a. grovt skattebrott.

²⁴ Se SOU 2009:58 s. 696 f.

²⁵ Se Skatteverkets hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr 131-63985-06/113.

²⁶ Se SOU 2009:58 s. 696 och prop. 2010/11:165 s. 515 f.

²⁷ Se härtill SOU 1965:23 s. 185 ff. och NJA 2003 s. 390.

²⁸ Se SOU 2009:58 s. 696 och prop. 2010/11:165 s. 516.

svar.²⁹ Regeringen har därför ansett att det saknas tillräckligt underlag för ett förslag om utökad betalningsskyldighet vid skattebrott.³⁰

Med tiden förefaller således tanken på skadeståndsansvar såsom ett alternativ till personligt betalningsansvar att ha förskjutits till att utgöra ett komplement till detta. Behovet av ett komplement framstår som särskilt tydligt vid den *mer avancerade skattebrottsligheten*, där såväl den rättsliga som den utredningstekniska komplexiteten är omfattande.³¹ Den mer komplicerade moderna skattebrottsligheten kännetecknas av förekomsten av ett flertal aktörer, vilka ofta gemensamt och i samråd planerar och utför skattebrott och annan brottslighet inom ramen för olika juridiska personers verksamhet. Inte sällan får en s.k. målvakt utåt sett stå ansvaret medan de verkliga aktörerna agerar anonymt i bakgrunden. Medaktörer inom andra EU-länder och/eller genom andra internationella förgreningar, t.ex. bankkontakter inom lågbeskattade områden, hör även till problembilden. Vidare är förekomsten av också annan brottslighet, t.ex. grova bokföringsbrott och borgenärsbrott, frekvent förekommande inom ramen för den mer avancerade skattebrottsligheten. För denna brottskategori, som alltså inte ens var påtänkt i de ursprungliga motiven till företrädaransvarsbestämmelserna, finns idag behov av ett *förstärkt skydd för det fiskala intresset* och för skatteintäkterna och här finns också, åtminstone teoretiskt, utrymme för att komplettera 59 kap. SFL med ett skadeståndsansvar för vållande av eller oaktsam medverkan till ren förmögenhetsskada genom brott, jfr härtill 2 kap. 2 § SkL.

Behovet av att komplettera det skatterättsliga regelverket med ett skadeståndsansvar gäller dock inte enbart för den komplexa skattebrottsligheten. Också i de enklare skattebrottsfallen kan det finnas anledning att överväga en skadeståndssanktion. Jag har i andra sammanhang hävdats att det, enligt min uppfattning, finns starka skäl att anta att ett utkrävt betalningsansvar enligt 59 kap. SFL är att jämställa med en anklagelse för brott i Europakonventionens mening.³² Om man accepterar slutsatsen att det skatterättsliga företrädaransvaret utgör ett straff i Europakonventionens mening, så är det t.ex. av hänsyn till förbudet mot dubbel lagföring i artikel 4.1. i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll inte möjligt att av samma ställföreträdare utkräva både ansvar för skatteavdragsbrott, vilket är den brottsbestämmelse

²⁹ Se prop. 2010/11:165 s. 515 f.

³⁰ Se prop. 2010/11:165 s. 516.

³¹ Se härtill Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm 2005, s. 26 f.

³² Se Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2015, s. 145–160.

som kan bli aktuell vid underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag, och att påföra densamme skatterättsligt betalningsansvar för samma gärning. Vid en fällande dom enligt SkBrL kan här i stället argumenteras för att det borde vara möjligt att utkräva skadestånd, antingen redan på allmän grund, eller med tillämpning av 2 kap. 2 § SkL för vållande av ren förmögenhetsskada genom brott. Tillämpningsområdet för 59 kap. SFL skulle härmed reduceras till att endast omfatta de bolagsföreträdare som inte får sin sak prövad i en brottmålsrättegång.

Om man istället anser att de dubbla sanktionerna *inte* innebär en dubbel prövning av gärningen (underlåtenhet att göra skatteavdrag) och att det därmed *inte* heller uppstår någon risk för konflikt med artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, så kan regelverket i 59 kap. SFL i vart fall behöva kompletteras med ett skadeståndsansvar för att skydda det fiskala intresset då *utomstående medverkande* vållar skattebortfall/ren förmögenhetsskada genom skattebrott. För dessa subjekt gäller nämligen att oavsett om gärningsmännen/ställföreträdarna kan dömas för brottslig gärning eller ej, så kan övriga medverkande dömas för medverkan till skattebrott enligt 23 kap. 4 § brottsbalken, BrB, givet att det finns ett fullbordat brott att medverka till. Dessa medverkande tredje män faller dock, som nämnts, utanför det skatterättsliga företrädarbegreppet och kan inte avkrävas personligt betalningsansvar enligt bestämmelserna i 59 kap. SFL. (Detta gäller även om man accepterar det personliga betalningsansvarets ställning såsom straff.)

Det sagda innebär att det i denna situation inte finns någon möjlighet för staten att kompenseras för skattebortfall som uppstår till följd av de skattebrott som begåtts inom ramen för den juridiska personens verksamhet, alltså inte ens genom tillämpning av de särskilda skatterättsliga reglerna i 59 kap. SFL. Här finns således en situation då det är fullt möjligt för utomstående tredje män – de medverkande – att göra personlig vinning av brott. Också här finns enligt min uppfattning utrymme att diskutera om inte staten borde kunna kompenseras för den uppkomna skatteskanan genom att avkräva de vållande ersättning för ren förmögenhetsskada orsakad genom brott.

För andra skattebrott än skatteavdragsbrottet och för medverkan här till framstår behovet av ett komplement till 59 kap. SFL som än mer angeläget. I dessa fall finns det nämligen inte "ett särskilt regelsystem i skattelagstiftningen",³³ som omfattar betalningsansvaret för skatter och avgifter för den skattskyldige och dennes ställföreträdare. I vissa fall är det således inte möjligt

³³ Jfr NJA 2003 s. 390.

att utkräva betalningsansvar enligt det skatteadministrativa förfarandets regler om företrädaransvar. Det framstår då som rimligt att de personer som faller utanför, eller som medvetet ser till att inte omfattas av, det skatterättsliga regelverket och som är beredda att ägna sig åt vad som här har betecknats såsom avancerad modern skattebrottslighet också kan bli ersättningsskyldiga på skadeståndsrättslig grund för den skada i form av skattebortfall som de genom sin brottsliga verksamhet vållar staten. Enligt min uppfattning bör alltså 59 kap. SFL i vart fall, pga. de begränsningar i regelverkets tillämpning som följer redan av förträdarbegreppets omfattning, och oberoende av hur man ställer sig till bestämmelsernas förenlighet med Europakonventionen, kompletteras med ett skadeståndsansvar vid skattebortfall som orsakats genom skattebrott. Detta skulle framförallt få betydelse vid utomståendes medverkan till avancerad skattebrottslighet.

4. Skadestånd vid skattebrott

Såsom framgått är behovet av att komplettera det skatterättsliga företrädaransvaret med ett skadeståndsansvar som störst vid den mer avancerade skattebrottsligheten. Det är framförallt i dessa fall som huvudaktörerna gör sig onåbara för företrädaransvarsreglerna genom att dölja sig bakom ”målvakter” och bulvaner.³⁴ För att det ska bli aktuellt att utdöma skadestånd krävs dock dels att den uteblivna skatteintäkten, ”skatteskanan”, utgör en s.k. ren förmögenhetsskada, dels att de aktuella skattebrottsbestämmelsernas skyddsintresse genom förfarandet har kränkts. Innan framställningen övergår till att behandla bl. a. dessa frågor ska dock inledningsvis sägas några ord om innebörden i begreppet *ren förmögenhetsskada*.

De rena förmögenhetsskadorna intar på flera sätt en särställning i svensk skadeståndsrätt. De antas t.ex. inte omfattas av den vanliga culparegeln i 2 kap. 1 § SkL,³⁵ och den särskilda regeln som rör ersättning för rena förmögenhetsskador i 2 kap. 2 § SkL kopplar samman skadetyper med brottsliga gärningar på ett sätt som i praktiken har kommit att innebära att *rena förmögenhetsskador i princip endast ersätts om de har orsakats genom brott*, även om

³⁴ Se även SOU 2009:58 s. 695.

³⁵ Bestämmelsen innebär att den som uppsåtligen eller av vårdslöshet vållar personskada eller sakskada ska ersätta skadan. Av lagtexten följer således att culparegeln gäller utanför de brottsliga handlingarnas område och endast i fråga om person- eller sakskada. För att någon ska bli skyldig att ersätta ren förmögenhetsskada utanför kontraktsförhållanden fordras i princip brottslig gärning.

det finns undantag härifrån. För de rena förmögenhetsskadorna gäller således särskilda regler, och det har ansetts nödvändigt att ge begreppet ren förmögenhetsskada en speciell legaldefinition. Av 1 kap. 2 § SkL framgår därför att med ren förmögenhetsskada förstås sådan *ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada*. Av lagtexten framgår således att det ska vara fråga om en ekonomisk skada – inte sådan skada som inte går att värdera i pengar, såsom ideell skada av typen sorg och saknad eller allmän otrevnad och irritation.³⁶ Skadan ska vidare inte ha varit en följd av person- eller sakskada. Sådana skador kan visserligen ofta leda till ekonomiska förluster, t.ex. när en skadad person går miste om inkomst eller en skadad sak inte kan användas i ägarens verksamhet, men den typen av skada följer inte reglerna för ren förmögenhetsskada utan ersätts när sak- eller personskadan ersätts.³⁷

En för förevarande framställning relevant fråga är som sagt huruvida utebliven skatt till följd av skattebrott är att hänföra till kategorin ren förmögenhetsskada. För att kunna besvara denna fråga måste dels diskuteras huruvida utebliven skatt utgör en *skada* i skadeståndsrättslig mening, och, om detta visar sig vara fallet, dels huruvida det föreligger *adekvat kausalitet*, dvs. ett tillräckligt sannolikt orsakssamband, mellan skattebrottet och skadan.

På ett mera allmänt plan torde frågan om statens möjligheter att erhålla skadestånd vid skattebortfall till följd av skattebrott vara tämligen enkel att besvara. Staten har såsom skadelidande vållats en skada genom brott.³⁸ Denna skada är av utpräglad ekonomisk natur och inte ett resultat av att någon lider sak- eller personskada. Skadan är därmed att beteckna såsom en ren förmögenhetsskada. Även om själva skadans storlek beräknas med hjälp av det skatterättsliga regelverket, så utgör den brottsliga handlingen grunden för det skadeståndsrättsliga kravet. Det faktum att ett skattebrott har blivit begånget innebär således i sig, enligt min uppfattning, att adekvans föreligger till den skada som det innebär för staten att skatteintäkter uteblir, eftersom en prövning mot det hypotetiska alternativa händelseförloppet visar, att om ett skattebrott *inte* hade blivit begånget, så skulle skatt ha betalats in till staten. Det föreligger således adekvat kausalitet mellan handlingen och skadan.

³⁶ Se Bengtsson, Bertil & Strömbäck, Erland, *Skadeståndslagen: En kommentar*, 3 uppl., Stockholm, 2008, s. 43.

³⁷ Se bl.a. 2 kap. 1 § och 3 kap. 1 § p. 1 SkL.

³⁸ En intressant fråga i sammanhanget, som dock inte ska utredas närmare här, är om det är staten eller övriga skattebetalare som är skadelidande.

De nu angivna förhållandena talar således för att staten skulle vara berättigad till skadestånd vid skattebortfall till följd av skattebrott. Beträffande ren förmögenhetsskada orsakad genom brott konstaterades emellertid i motiven till SkL att allmänt erkänns skadestånd i princip endast på ett sådant *intresse som det ifrågavarande straffstadgandet avser att skydda*.³⁹ När det gäller skattebrottets skyddsintresse anförs i motiven till SkBrL att skattebedrägeri (numera skattebrott enligt 2 § SkBrL) närmast är att uppfatta som en typ av förmögenhetsbrott och att straffbestämmelserna därför i första hand bör ta sikte på att *skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada* som kan uppstå om skatten eller avgiften blir för lågt beräknad och orsaken är att söka i att någon har lämnat oriktig uppgift till ledning för beslutet.⁴⁰ Även en *normskyddsanalys* ger således stöd för uppfattningen att staten borde vara berättigad till skadestånd vid skattebortfall pga. skattebrott.

Även om det således kan konstateras att utebliven skatt till följd av skattebrott utgör en skada, att det föreligger adekvat kausalitet mellan skattebrottet och skadan och att den skadelidande, dvs. staten, vid en normskyddsprövning borde vara berättigad till skadestånd, har frågan om statens anspråk på ersättning vid skattebortfall på grund av skattebrott avisats i såväl motiv som praxis. Skälen härför har, såsom framgått tidigare, varit flera. Primärt kan noteras att i de mål från 1957, där frågan om skadestånd till följd av brott mot då gällande uppbörsregler först prövades, Högsta domstolen avfärdade tanken på ersättning till staten för utebliven skatt på den grunden att *uttryckliga bestämmelser om skadestånd för denna situation saknades*.⁴¹ Av kontexten framgår att Högsta domstolens uttalande syftar på att det i *uppbörslagstiftningen* saknades sådan uttrycklig bestämmelse om skadestånd. Av skäl, som dock inte framgår av målen, prövade dock inte Högsta domstolen om det fanns anledning att utkräva skadeståndsansvar enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer eller med tillämpning av 6 kap. 1 § i då gällande strafflagen.⁴²

³⁹ Se prop. 1972:5 s. 160.

⁴⁰ Se prop. 1971:10 s. 229.

⁴¹ Målen har kommenterats av Persson Österman, Roger & Nyquist, Kerstin i Svensk Skattetidning, SvSkT, 2009, s. 88 f.

⁴² Den centrala regeln i 6 kap. 1 § i 1864 års strafflag slog fast att skada som någon genom brott tillfogar annan skulle ersättas av den brottsliga vare sig brottet skett med uppsåt eller av vållande. Den moderna motsvarigheten återfinns i dag i 2 kap. 1 § SkL, som slår fast den grundläggande regeln om skadestånd i svensk rätt, culparegeln, som för sin tillämpning förutsätter uppsåt eller vårdslöshet.

Det kan erinras om att det vid tidpunkten för avgörandet inte fanns någon bestämmelse om ställföreträdaransvar i uppborrdslagstiftningen. Denna tillkom i stället som en direkt följd av de brister i ansvarshänseende som uppdagades i och med NJA 1957 s. 757 I och II. Domskälen i de aktuella målen är knapphändiga, och det är vanskligt att dra några mer långtgående slutsatser av dem. Vad som dock kan konstateras är att Högsta domstolen förhöll sig strikt lagpositivistiskt till uppborrdslagstiftningen. Ett antagande är att Högsta domstolen inte ansåg det föreligga något orsakssamband mellan brottet och den rena förmögenhetsskadan.⁴³ Ytterligare en försiktig slutsats är att domstolen av förutsebarhets-/ legalitetsskäl inte fann anledning att på annan grund, dvs. med tillämpning av oskrivna skadeståndsrättsliga grundsatser, utkräva skadestånd. Av domskälen kan möjligen också den slutsatsen dras att Högsta domstolen i vart fall fann det svårt att bestämma skadans storlek, vilket också kan ha påverkat utgången i målen.

Inte heller i motiven till den ställföreträdaransvarsbestämmelse som kom att bli följden av 1957 års rättsfall gillas tanken på ett skadeståndsansvar. Här argumenteras närmast rättssystematiskt mot ett sådant,⁴⁴ och det pekas både på preskriptionsrättsliga och regressrättsliga komplikationer som skulle kunna uppstå om statens skattefordran kunde ses som en skadeståndsfordran. Det görs således gällande att eftersom en fordran på skadestånd vanligen omfattas av allmänna preskriptionsregler kan den komma att hållas vid liv hur länge som helst, medan fordran på den skattskyldige preskriberas enligt bestämmelserna i UF.⁴⁵ En skyldighet för en ställföreträdare att såsom skadestånd utge ersättning till staten skulle därmed eliminera dennes rätt att enligt, numera, 59 kap. 21 § SFL kräva den juridiska personen på vad han betalat. Ställföreträdarens eventuella regressrätt gentemot den skattskyldige skulle med andra ord kunna gå om intet. Inkonsekvenser av detta slag kan framstå som olämpliga, eftersom de kan få till följd att en gäldenär kan drabbas olika hårt beroende på vilken väg myndigheterna väljer i det enskilda fallet.⁴⁶

⁴³ Jfr härtill formuleringen ”Därest skattebelopp, som arbetsgivare innehållit, icke inbetalas till kronan på sätt vid straffansvar föreskrivits, innebär detta icke i och för sig, att arbetsgivaren eller dennes ställföreträdare genom brott tillfogar kronan skada till samma belopp”.

⁴⁴ Se SOU 1965:23 s. 185 ff. och prop. 1967:130 s. 130 ff.

⁴⁵ Se SOU 1965:23 s. 186.

⁴⁶ Se Schultz, Mårten, i JT 2003–04 s. 656.

Det går heller inte att bortse från de eventuella problem med avseende på res judicata och litispensens som kan följa på en rätt för staten att yrka skadestånd beträffande en del av en skattefordran och, beträffande utfående av den andra delen, enligt en talan enligt 59 kap. SFL. En fråga om betalningsansvar för skatt, som prövats inom ramen för en skadeståndprocess och som åtnjutit rättskraft genom en lagakraftvunnen dom, skulle således inte kunna prövas igen i en skatteprocess. Vidare skulle en ny talan avseende betalningsansvar för skatt behöva avvisas om saken redan är föremål för prövning i en pågående skadeståndprocess.⁴⁷ I praktiken skulle en ordning, där det allmänna har möjlighet att välja processordning för utfående av obetald skatt, förutsätta att det i varje mål med talan av någotdera slaget görs en ingående utredning om vilket belopp som skulle vara att hänföra till det ena eller det andra. Från ett praktiskt förfarandeperspektiv ska dessa processtekniska och rättssystematiska inkonsekvenser inte underskattas. Framförallt skadestånds- och skattefordringens olika karaktär och de tidigare påtalade problemen med deras olika preskriptionstider har också motiverat att det, i stället för att det i praxis eller lagstiftningsvägen öppnas en möjlighet till kompensation för staten i form av skadestånd, framförts förslag om ett *utökat solidariskt skatterättsligt betalningsansvar*.⁴⁸

En annan viktig processuell fråga som har diskuterats och lyfts fram såsom ett argument mot att staten skulle kunna kompenseras genom skadestånd vid skattebortfall till följd av skattebrott är frågan om huruvida staten kan ikläda sig en *målsäganderoll* i skadeståndsmål om ren förmögenhetsskada orsakad genom skattebrott, jfr 20 kap. 8 § 4 st. RB. Frågan är central, eftersom det krävs att staten har ställning som målsägande för att kunna göra gällande en fordran. Enligt 20 kap. 8 § 4 st. RB tillerkänns målsäganderollen, mot vilken brott har blivit begånget eller som därav blivit förnärad eller lidit skada. Enligt vad som framgått ovan förutsätter ett ersättningsanspråk till följd av ren förmögenhetsskada att någon har vållats en skada genom brott. Ovan har också konstaterats att utebliven skatt är att jämställa med en skada av ekonomisk natur, och det har slagits fast att det föreligger adekvat kausalitet mellan skattebrottet och den uppkomna skadan. Inte desto mindre har gjorts gällande att staten i skadeståndsmål till följd av skattebrott skulle sakna målsägandeställning.

⁴⁷ Litispensens föreligger då den ena av två samtidigt pågående rättegångar utgör processhinder i den andra, se 45 kap. 1 § 3 st. rättegångsbalken, RB.

⁴⁸ Se SOU 2009:58 s. 685 ff. och prop. 2010/11:165 s. 513 ff.

I motiven har således anförts att staten *i och för sig* i sin egenskap av borgenär/målsägande kan kräva skadestånd i enlighet med regelverket i SkL på grund av förmögenhetsskada orsakad genom brott.⁴⁹ Detta gäller dock inte med avseende på den skattskyldige, eftersom denne lyder under det skatterättsliga betalningsansvaret. (Det är oklart om "den skattskyldige" syftar på den skattskyldiga juridiska personen eller på dennes ställföreträdare. Måhända spelar det ingen större roll, eftersom båda är betalningsskyldiga för skatt enligt de skatterättsliga reglerna.) Men inte heller när det gäller brottsmedverkan av tredje man, t.ex. medverkande till skattebrott enligt 23 kap. 4 § BrB, anses enligt motiven ett civilrättsligt skadeståndskrav vara en framkomlig väg. Påståendet motiveras med att domstolarna allmänt sett torde vara obenägna att tilldela staten en målsäganderoll i dessa sammanhang.⁵⁰ I anslutning härtill lyfts också fram de bevismässiga och andra svårigheter som är förenade med en skadeståndsprocess, vilka sammanhänger med att beskattningsfrågor är av indispositiv natur och därför svåriligen låter sig förenas med principerna för en dispositiv civilprocess, där regelsystemet är inriktat på lösa tvister mellan enskilda parter.

Också i doktrinen har gjorts gällande att då statsverket har undanhållits avgifter genom annans brottsliga förfarande, t.ex. skattebedrägeri, synes det tveksamt om det allmänna alltid kan uppträda som målsägande.⁵¹ Uttalandet har återgivits i hovrättens domskäl i NJA 2003 s. 390. Det förefaller dock delvis ryckt ur sitt sammanhang. Om man går till källan, så visar det sig nämligen att såväl tidigare generaltullstyrelsen som generalpoststyrelsen har kunnat föra ansvarstalan "för det någon genom svikligt förfarande undandragit sig skyldighet att erlagga tullavgifter", respektive ansvarstalan för "underlåtenhet att till styrelsen inbetala stämpelavgift".⁵² Märk att i vart fall tull har en viss statsfinansiell roll och torde vara jämförbar med skatt. Enligt den slutsats som dras i doktrinen gällande de nu berörda fallen, alltså *då en myndighet har fungerat som uppbördsman för staten*, ligger det närmast till hands att anse *myndigheten behörig att föra ansvarstalan som ställföreträdare* för kronan.

⁴⁹ Se SOU 1983:23 s. 247.

⁵⁰ Se SOU 1983:23 s. 247.

⁵¹ Se Heuman, Lars, *Målsägande*, Stockholm, 1973, s. 489. Se även Riksåklagaren i ett yttrande till JO 1961 s. 222, där det utsågs att en taxeringsintendent inte kan betraktas som målsägande eller målsägandeombud, men som i sin egenskap av företrädare för det allmänna på skatteområdet kan anses inta en ställning *liknande* målsäganden.

⁵² Se Heuman, Lars, *Målsägande*, Stockholm, 1973, s. 489 med där gjorda hänvisningar.

Enligt min uppfattning förefaller det dock omotiverat inkonsekvent att inte inräkna fiscus i denna grupp taleberättigade. Skatteverket, om någon myndighet, får anses ha axlat uppbördsansvaret å statens/finansdepartementets räkning. Sentensen att "Då statsverket har undanhållits intäkter genom annans brottsliga förfarande, t.ex. skattebedrägeri, synes det tveksamt om det allmänna alltid kan uppträda som målsägande."⁵³ framstår i detta sammanhang närmast såsom ett undantag från huvudregeln att talerätt föreligger.⁵⁴ Uttalandet ska möjligen ses i ljuset av vissa uttalanden i motiven till SkBrL,⁵⁵ enligt vilka det framhålls att det är av vikt att det kan komma till stånd ett effektivt samarbete mellan polis/åklagare och skattemyndigheten. Skatteverkets intresse av att åtal väcktes skulle således hellre tillvaratas av de allmänna åklagarna och det skulle inte finnas utrymme för andra former av ställföreträdarskap för det allmänna.

Doktrinuttalandena skulle alltså sammanfattningsvis innebära att det allmänna är behörigt att föra ansvarstalan, dvs. tillerkännas en målsäganderoll, vid brott som består i underlåtenhet att erlagga avgifter till det allmänna, men inte då det allmänna undanhållits avgifter genom *annans* brottsliga förfarande, i doktrinen exemplifierat med brottet skattebedrägeri.⁵⁶ Som exempel på fall där en myndighet torde ha talerätt anges i doktrinen socialhjälp- och sjukkassebedrägerier.⁵⁷ Både bidrags- och skattebrott tillhör dock kategorin ekonomisk brottslighet och får i båda fallen till konsekvens att staten lider ren förmögenhetsskada till följd av ekonomiska brott. Varför staten skulle ha en sämre processuell ställning i skattebrottmål är svårt att förstå. Inte heller i detta sammanhang torde nämligen kunna bortses från normskyddsläran. Liksom vid bestämmandet av om någon är berättigad till skadestånd på grund av brott söker man enligt 20 kap. 8 § RB efter det aktuella straffstadgandets skyddsintresse. Detta innebär i korthet att om statens intresse ska skyddas av det aktuella straffstadgandet, så har staten ställning av målsägande. Vad gäller skattebrott så syftar kriminaliseringen, enligt vad som har angivits ovan, i första hand till att skydda det allmänna mot den förmögenhetsskada som kan uppstå om skatten eller avgiften blir för lågt beräknad

⁵³ Se Heuman, Lars, *Målsägande*, Stockholm, 1973, s. 489.

⁵⁴ Jfr uttrycket "... tveksamt om kronan alltid kan uppträda som målsägande."

⁵⁵ Se SOU 1969:42 s. 220 och prop. 1971:10 s. 239.

⁵⁶ Märk att i doktrinen används uttrycket "avgifter", även om riktigare i sammanhanget vore termen skatter.

⁵⁷ Se Heuman, Lars, *Målsägande*, Stockholm, 1973, s. 490. Se även Karle, B., *Några processuella spörsmål i anledning av brotsbalken*, SvJT 1965, s. 44.

och orsaken är att söka i att någon har lämnat oriktig uppgift till ledning för beslutet.⁵⁸ Enligt min uppfattning finns det därför ingen anledning att tillmätta statens skyddsintresse vid skattebrott mindre vikt än vid andra ekonomiska brott, t.ex. bidragsbrott, utan i båda fallen torde normskyddslärens principer om det skyddade intresset tillerkänna staten ställning såsom målsägande.

I praxis finns också exempel på att domstol i brottmål har ansetts ha att pröva en talan från det allmänna om krav på ersättning till följd av ekonomisk brottslighet. I målet NJA 1975 s. 675 ansågs således en kommun som enskilt anspråk i brottmål om socialhjälsbedrägeri kunna kräva socialhjälp åter, trots att enligt den då gällande socialhjälslagen kommunens krav på återbetalning skulle prövas av länsstyrelsen. Vidare ansåg Högsta domstolen i målet NJA 1978 s. 234 att kommunens krav i en sådan situation skulle bedömas enligt SkL:s och inte enligt socialhjälslagens bestämmelser.⁵⁹ Av de båda målen framgår att brott kan leda till skadeståndsskyldighet även om det finns en näraliggande förvaltningsrättslig återbetalningsskyldighet. De aktuella målen gällde visserligen brottet socialhjälsbedrägeri och inte skattebrott, men de talar i viss mån för att staten i skattebrottmål skulle kunna ikläda sig målsäganderollen i frågan om ersättning för ren förmögensskada orsakad genom brott, oaktat det i skattelagstiftningen särskilda regelsystemet i 59 kap. SFL. I ett antal senare opublicerade rättsfall har också statens krav i mål om bl.a. skattebrott prövats av allmän domstol och Svea hovrätt har i ett par domar tillerkänt staten skadestånd.⁶⁰ Det kan också noteras att Svea hovrätt i en dom har tillerkänt staten skadestånd på grund av brottet grov oredlighet mot borgenärer.⁶¹

Visserligen kan hävdas att det måste göras skillnad mellan t.ex. olika slags bedrägerier. I doktrinen har gjorts gällande att bidragsbedrägeri, dvs. att någon genom oriktiga uppgifter föranleder att det allmänna *betalar ut* bidrag, är motsatsen till skattebrott (skattebedrägeri enligt tidigare terminologi), dvs. att någon genom oriktiga uppgifter förhindrar att det allmänna *får*

⁵⁸ Se prop. 1971:10 s. 229.

⁵⁹ Se även Hovrätten för Västra Sverige, dom 2013-01-10 i mål nr B 2701-12 där saken gällde grovt bidragsbrott och där den tilltalade genom brott ansågs ha vållat staten skada och därför ansågs skadeståndsskyldig gentemot Försäkringskassan.

⁶⁰ Se dom 1998-06-04 i mål nr B 2668-97 och B 464-98 och dom 2000-05-18 i mål nr B 9502-99. Båda dessa domar överklagades till Högsta domstolen utan att prövningstillstånd meddelades, beslut 1998-09-18 i mål nr B 2953-98 respektive 2000-11-10 i mål nr B 2389-00.

⁶¹ Se dom 1997-07-02 i mål nr B 915-97.

in skattemedel.⁶² Denna skillnad skulle möjligen förklara varför Högsta domstolen i målen NJA 1975 s. 675 och NJA 1978 s. 234 principiellt ansett att skadeståndstalan för ren förmögenhetsskada avseende socialhjälpbedrägeri kan föras enligt SkL:s regler, trots att återkrav är reglerat i sociallagstiftningen. Utgivandet av bidraget efter de bedrägliga uppgifterna utgör ett skadetillfogande och skapar därmed en fordran, till skillnad från i skattefallet där fordran på betalning redan finns, men pengarna aldrig kommer in på kontot.

Sammantaget synes det dock enligt min uppfattning motsägelsefullt varför statens ställning såsom målsägande skulle vara starkare vid vissa ekonomiska brott än vid andra. Enligt min uppfattning borde, inte minst i ljuset av läran om det skyddade intresset, i samtliga fall då en myndighet fungerar som uppbörsman åt staten vad gäller skatter och avgifter, den aktuella myndigheten vara behörig att föra statens talan vid ren förmögenhetsskada orsakad genom brott. Det kan visserligen hävdas att det kan vara förenat med olägenheter av olika slag om staten generellt skulle ges möjlighet att föra talan om skadestånd vid åtal för skattebrott,⁶³ men det kan inte bortses från att dessa olägenheter, i ljuset av den förändrade moderna gränsöverskridande skattebrottsligheten och dess effekter på statsfinanser, skattemoral och förutsättningarna för företagande, kan uppvägas av starkare intressen, som har sin grund i skadeståndets preventiva och reparativa funktion.

En viktig och intressant fråga i sammanhanget är frågan om huruvida ett anspråk på ersättning för ren förmögenhetsskada till följd av skattebrott ska ses såsom ett *anspråk på skadestånd* eller såsom ett *anspråk på betalning av skatt*. Eller, med andra ord, kan skadestånd till följd av skattebrott jämföras med uttag av skatt? För det senare krävs stöd i föreskrifterna enligt 8 kap. 2 och 3 §§ regeringsformen, RF, och det skulle kunna hävdas att utkrävande av skadestånd som kompensation för uteblivna skatteintäkter till följd av skattebrott skulle innebära ett kringgående av det skatterättsliga föreskriftskravet, jfr sentensen *nullum tributum sine lege*,⁶⁴ dvs. kravet på lagbunden

⁶² Se Andersson, Håkan, *Skattefordran och skadefordran*, PointLex (InfoTorg Juridik), 2003-11-03, avsnitt 2.2.

⁶³ Jfr här till vad som sagts ovan om preskriptionsrättsliga konsekvenser vad gäller skadestånds- och skattefordringens olika karaktär med regressrättsliga komplikationer som följd.

⁶⁴ Föreskriftskravet utgör en viktig komponent i den skatterättsliga legalitetsprincipen och innebär att skatt inte får tas ut utan stöd av lag. Föreskriftskravet framgår av 8 kap. 2 och 3 §§ RF. Se närmare om den skatterättsliga legalitetsprincipen Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm, 1995, särskilt kapitel 3 och även Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, 2005, avsnitt 2.4.

skatterättstillämpning. För skatterättens del manifesteras genom föreskriftskravet ett generellt rättssäkerhetskrav, innebärande ett krav från den enskilde på det allmänna att det inte ska beröva honom hans egendom utan att detta har stöd i gällande lag.⁶⁵ Utifrån ett skatterättsligt legalitetsperspektiv är det därför inte omotiverat att ställa frågan huruvida skadestånd till följd av ren förmögenhetsskada orsakad genom skattebrott i realiteten innebär ett uttag av skatt. Frågan har inte närmare blivit belyst, vare sig i motiv, praxis eller doktrin.

Å ena sidan kan hävdas att den rättsliga naturen hos en skattefordran inte kan upphöra på den grunden att fordringen i praktiken inte kan drivas in enligt 59 kap. SFL, dvs. enligt de regler som gäller för en skattefordran. Vad som skulle yrkas i skadestånd såsom ersättning för ren förmögenhetsskada utgör således enligt detta resonemang i själva verket en skatt som åvilar den skattskyldige. En sådan rättstillämpning kan synas oförenlig med det skatterättsliga föreskriftskravet. Även om Högsta domstolen i NJA 2003 s. 390 inte för några resonemang av denna karaktär, så förs ett *rättssäkerhetsargument* in i domskälen genom en skrivning som närmast kan beskrivas såsom *ett krav på förutsebarhet* i rättstillämpningen. Högsta domstolen gör nämligen gällande att det visserligen i många fall kan uppfattas som otillfredsställande att inte alla som medverkar i ett allvarligt skattebrott kan åläggas betalningsansvar för den skatt som undandragits genom brottet, men att det måste beaktas att reglerna om betalningsansvar har övervägts och ändrats vid flera tillfällen utan att kretsen av ansvariga har utvidgats. *Att i rättstillämpningen komplettera reglerna med en möjlighet att föra skadeståndstalan beträffande endast vissa subjekt kan inte komma ifråga.*⁶⁶ Enligt min uppfattning kan denna skrivning inte förstås som annat än att den som inte omfattas av regelverket

⁶⁵ Se Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, 2005, s. 66 med där gjorda hänvisningar.

⁶⁶ Märk att Andersson och Schultz i stället tolkar dessa skrivningar som *systemargument*. Systemargument talar således för att staten inte ska kunna välja bland alternativa vägar för att infordra det obetalda skattebeloppet. Se Andersson, Håkan, *Skattefordran och skattefordran*, PointLex (InfoTorg Juridik), 2003-11-03, avsnitt 2.3 och Schultz, Märten i JT 2003-04 s. 656. Andersson påpekar att de materiella skattereglererna och förfarandereglererna i SBL (numera SFL) utgör ett helt komplett system för hur skatter ska inbetalas och indrivas, för ansvarsfördelning i betalningshänseende, att det inbegriper regler om skattetillägg etc. En sådan heltäckande *lex specialis* ger enligt honom stöd för motsatslutet att andra fordringsregler än de skatterättsliga inte bör användas avseende sådana krav och sådana rättssubjekt som regleras i skattebetalningslagen (1997:483), (numera SFL).

i 59 kap. SFL ska kunna lita på att inte behöva bli betalningsansvarig för skatt på annan (i detta fall skadeståndsrättslig) grund.⁶⁷

Å andra sidan kan hävdas att ett skadeståndsanspråk normalt utgör *ett substitut för en annan prestation*. Det kan vara fullgörande av ett kontraktuellt åtagande eller åtagande att göra eller inte göra något, t.ex. skyldigheten att leverera annan lagenlig prestation, exempelvis just en skatt. Skadeståndsanspråket skulle därmed inte ses som ett anspråk på betalning av skatt, utan som ett substitut för att en skatt som *om* den brottsliga gärningen inte hade ägt rum, då *inte* skulle ha förblivit obetald.⁶⁸ (Jfr det alternativa hypotetiska händelseförloppet.) I doktrinen har argumenterats för att själva det förhållandet att det finns ett annat, skatterättsligt, regelverk, som i sig skulle begränsa möjligheterna att tillämpa det skadeståndsrättsliga regelverket när en skada har inträffat, knappast är ett övertygande sätt att resonera kring ett regelverk, som till sin karaktär just är ett substitut till den legala prestations-skyldigheten ”in natura”.⁶⁹ Det historiska sambandet mellan straffrätten och skadeståndsrätten talar också för att det vid skatteundandraganden till följd av skattebrott borde vara möjligt för staten att erhålla kompensation i form av skadestånd.⁷⁰ I 2003 års fall dömdes de tilltalade för grovt skattebrott respektive medhjälp till sådant brott samt annan brottslighet till fängelse (med undantag för en person som ålades näringsförbud). Så länge som skattebrottmålen inte ogillas, borde staten, enligt min uppfattning, redan på allmän skadeståndsrättslig grund kunna göra gällande anspråk på skadestånd för den skada som vållats densamma genom skattebrott.

Konsekvenserna av att möjligheten att införa skadeståndsskyldighet för en person, som genom en brottslig handling har medverkat till att en skattskyldig person har underlåtit att betala in skatt, har avfärdats, är att det förekommer att personer som har begått skattebrott får behålla vinningen av brottet. Detta kan, som nämnts, bli fallet om den dömde inte är skattskyldig och inte heller företrädare för den skattskyldige. Situationen får anses otillfredsställande. Tidigare har redan pekats på att staten härigenom går förlustig mycket stora skattebelopp och att det kan få långtgående verkningar både

⁶⁷ Se dock Kleineman, Jan, *Studier i kontrakts- och skadeståndsrätt*, Stockholm, 2011, s. 703, som anser det vara svårt att urskilja det rättssäkerhetsintresse som kan tänkas uppbära Högsta domstolens ogillande av det allmännas skadeståndsanspråk.

⁶⁸ Se Kleineman, Jan, *Studier i kontrakts- och skadeståndsrätt*, Stockholm, 2011, s. 702.

⁶⁹ Se Kleineman, Jan, *Studier i kontrakts- och skadeståndsrätt*, Stockholm, 2011, s. 702.

⁷⁰ Se för den historiska kopplingen mellan straff och skadestånd Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Stockholm 2005, s. 192 ff.

vad gäller samhällsekonomi, företagsklimat och skattemoral. Ytterligare en negativ faktor i sammanhanget är att eftersom skattebrott inte är skadeståndsgrundande så kan systemet för skattebetalning manipuleras och kringgåås av mindre nogräknade personer. Dessa kan således med lagstiftarens goda minne aktivt kringgå reglerna i 59 kap. SFL genom att tillse att den för företrädaransvar relevanta kretsen personer saknar betalningsförmåga, exempelvis genom tillsättande av s.k. bulvaner eller målvakter, och genom aktiv medverkan t.ex. i form av planering ("råd eller dåd") tillse att ersättningsskyldigheten enligt de direkt tillämpliga reglerna kommer att bli verkningslös.⁷¹ Redan i motiven från tidigt åttiotal förutskickades för övrigt att "frestelserna att överträda lagsbestämmelserna på uppbörsområdet är stora", eftersom den enskilde lätt kan göra avsevärda vinster genom att hålla sig utanför lagen.⁷² Såsom påpekas i doktrinen brukar skada genom sådant beteende normalt utlösa skadeståndsskyldighet.⁷³ Varför denna princip inte skulle tillämpas mot dem som gör vinning genom grov skattebrottslighet är svårt att förstå.

5. Avslutande ord

Rättssäkerheten i beskattningen i form av kravet på en föreskriftsbunden beskattning och de enskildas krav på förutsebarhet vad gäller skatteuttaget är centrala komponenter i den skatterättsliga legalitetsprincipen, och de utgör viktiga målsättningar för lagstiftaren. Det sagda talar för att det *inte* skulle vara möjligt att tillerkänna staten valrätt i formerna för indrivning av skatt, efter vilket som för tillfället anses lämpligast, dvs. antingen såsom för skattefordran enligt det skatterättsliga regelverket i 59 kap. SFL när de skattskyldiga bolagen eller deras ställföreträdare krävs före preskription av denna fordran, eller såsom skadeståndsfordran enligt SkL och allmänna skadeståndsrättsliga principer i samband med åtal för skattebrott för bolagsföreträdarna och övriga medverkande efter det att skattefordringen har preskriberats.⁷⁴ Kravet på förutsebarhet innebär dessutom att den som inte omfattas av ställ-

⁷¹ Se Kleineman, Jan, *Studier i kontrakts- och skadeståndsrätt*, Stockholm, 2011, s. 703. Märk även uttalandena i prop. 2010/11:165 s. 513.

⁷² Se SOU 1983:23 s. 247.

⁷³ Se Kleineman, *Studier i kontrakts- och skadeståndsrätt*, Stockholm, 2011, s. 703.

⁷⁴ Se Andersson, Håkan, *Skattefordran och skadefordran*, PointLex (InfoTorg Juridik), 2003-11-03, avsnitt 2.1.

företrädarbegreppet i 59 kap. SFL ska kunna lita på att inte behöva bli betalningsansvarig för skatt på annan (skadeståndsrättslig) grund.

Inte desto mindre kan hävdas att det fiskala intresset i det sammanhang som nu diskuteras får anses väga tyngre än rättssäkerhetsintresset. Systematiska skatteundandraganden gällande mycket höga belopp och aktiva kringgåenden av det skatterättsliga regelverk som är avsett att skydda staten mot skattebortfall vid skattebrott inom ramen för en juridisk persons verksamhet,⁷⁵ kan enligt min uppfattning inte accepteras. Det är uppenbart att det finns luckor i 59 kap. SFL, eftersom den som inte uppfyller kravet på ställföreträderskap faller utanför reglernas tillämpningsområde. Det är också uppenbart att lagstiftaren och Skatteverket inte är omedvetna om det skatterättsliga regelverkets otillräcklighet.⁷⁶ Något behöver göras.

De utredningsförslag och de propåer som gjorts från Skatteverkets sida har alla gällt möjligheten att tillerkänna staten en möjlighet att erhålla ersättning i form av skadestånd av den som dömts för skattebrott. Skadeståndet skulle härmed utgöra ett komplement till personligt betalningsansvar enligt 59 kap. SFL. Enligt Skatteverket skulle detta kunna ske genom att det i SkBrL införs en ny bestämmelse, 13 b §, med innebörd att bestämmelserna om skadestånd i SkL ska tillämpas även i fråga om brott enligt SkBrL.⁷⁷ Också i motiven har luckorna i regelverket uppmärksamrats, men här föreslås i stället en bestämmelse om ett utökat solidariskt ansvar.⁷⁸ Förslagen har dock inte hittills lett till några lagstiftningsåtgärder.⁷⁹ Högsta domstolen uttalade visserligen i NJA 2003 s. 390 att införandet av en möjlighet för staten att föra en skadeståndstalan av ifrågavarande slag förutsätter ingående överväganden som bör ske inom ramen för ett lagstiftningsarbete, men någon utredning som inbegriper denna fråga har mig veterligen hittills inte tillsatts. Regeringen konstaterade endast under arbetet med framtagandet av SFL att det i nuläget inte finns ett tillräckligt underlag för att det ska vara

⁷⁵ Jfr härtill SOU 1965:23 s. 181 ff.

⁷⁶ Se SOU 1965:23 s. 181 ff., SOU 1983:23 s. 97 ff. och s. 247 f., liksom SOU 2009:58 s. 85 ff. och även Skatteverkets hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr 131-63985-06/113, att skattebrottslagen ska ändras så att det blir möjligt för staten att få skadestånd av den som dömts för skattebrott.

⁷⁷ Se Skatteverkets hemställan till regeringen den 13 mars 2006, dnr 131-63985-06/113.

⁷⁸ I SOU 2009:58 har således framförts att den som fällt till ansvar för brott enligt SkBrL och som inte annars är eller kan göras ansvarig för skatt eller avgift som undandragits genom den brottsliga handlingen, ska kunna göras solidariskt ansvarig för det undanhållna beloppet. Se SOU 2009:58 s. 696 f. Jfr även prop. 2010/11:165 s. 513 ff.

⁷⁹ Se prop. 2010/11:165 s. 513 ff.

möjligt att lämna förslag om en utökad betalningsskyldighet vid skattebrott.⁸⁰

Enligt min uppfattning är det hög tid att tillsätta en utredning med uppdrag att se över dels det skatterättsliga regelverket i 59 kap. SFL, dels möjligheten att införa ett kompletterande skadeståndsansvar för de personer som faller utanför det skatterättsliga företrädaransvarets räckvidd.⁸¹ Alternativt bör övervägas att helt slopa det skatterättsliga företrädaransvaret och i stället ersätta det med ett skadeståndsansvar för den som vållar staten ren förmögenhetsskada genom skattebrott. Ett sådant ansvar torde, enligt min uppfattning, eventuellt i kombination med det associationsrättsliga företrädaransvaret i 25 kap. ABL, utgöra ett tillräckligt och rättssäkert skydd för det fiskala intresset.

⁸⁰ Se prop. 2010/11:165 s. 516.

⁸¹ Under våren 2015 har riksdagen givit regeringen i uppdrag att undersöka om reglerna om företrädaransvar tillämpas för hårt. I uppdraget ingår också att undersöka om reglerna bör ändras för att öka rättssäkerheten och förutsägbarheten, förbättra villkoren för företag och minska riskerna för att livskraftiga företag avvecklas i onödan. Hittills förefaller dock inte någon utredning ha tillsatts.