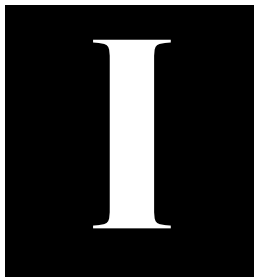


Företrädaransvaret och frågan om när förfarandet inleds

Enligt Skatteverket och åklagarnas uppfattning i ne bis in idem-frågan avseende skattetillägg och skattebrott föreligger inget förfarande innan stämningen skett. Därför kan åklagaren stämma en företrädare även om Skatteverket skickat brev om företrädaransvar till denne, men inte lämnat stämningsansökan till förvaltningsrätten. Anledningen är den hittillsvarande uppfattningen att företrädaren, den fysiska personen, inte är samma person som den juridiska personen, till exempel aktiebolaget, till skillnad från om den fysiska personen bedrivit sin verksamhet som enskild firma.

Vad gäller förfarandemässigt sett i ett företrädaransvarsärende enligt skatteförfarandelagen under tiden från att Skatteverket skickat brev till den förmente företrädaren eller företrädarna för exempelvis ett aktiebolag, till dess att Skatteverket eventuellt inger en stämningsansökan mot dem till förvaltningsrätten? Frågan behandlas av Björn Forssén i denna artikel, där han också skriver om vilka konsekvenser synsättet får.

Text: **Björn Forssén**



I nledning

I april 2015 tog jag i en e-bok, Skatteförfarandepraktikan, upp bland annat två frågor – A) och B) – om *ne bis in idem*-principen och dess tillämpning avseende skattetillägg och skattebrott efter Högsta domstolens

(HD) dom 2013-06-11, NJA 2013 s. 502, som gällde mervärdesskatt, nämligen följande:¹

– Fråga A) gällde om *ne bis in idem*-principen ska vara begränsad till att omfatta skattetillägg och skattebrott avseende samma person, det vill säga att principen enbart ska gälla skattetillägg och skattebrott avseende en oriktig uppgift beträffande mervärdesskatt för en fysisk person som bedriver sin verksamhet under enskild firma. Frågan är om det behövs en nyansering, så att principen gäller också när fråga är om ett företag som bedrivs i företagsformen aktiebolag, åtminstone när bolaget har endast en (1) aktieägare/styrelseledamot (jämte en suppleant). Behövs en sådan nyansering?

Beträffande fråga A) konkluderade jag att rättsläget bör utvecklas ytterligare efter NJA 2013 s. 502, när det gäller betydelsen av val av företagsform för tillämpningen av *ne bis in idem*-principen. Det gäller särskilt för den situationen att en fysisk person har valt att bedriva verksamhet i ett enmansaktiebolag (en ägare/styrelseledamot och en suppleant) i stället för under enskild firma. HD:s inställning av innebörd att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger inte skulle gälla när ett skattetillägg riktar sig mot en juridisk person strider enligt min uppfattning mot ett av de grundläggande rättspolitiska målen för det svenska skattesystemet sedan skattereformen 1990, nämligen principen om neutralitet beträffande företagsform.

Av förarbetena framgår att en strävan var att skapa regler som ger en rimlig neutralitet både i förhållande till beskattningen av fysiska personer och till beskattningen av aktiebolag.² Av huvudregeln för bestämningen av vem som är beskattningsbar person, artikel 9.1 första stycket i EU:s mervärdesskattedirektiv (2006/112/EG), som har implementerats ord för ord i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, genom SFS 2013:368, framgår dessutom genom uttrycket *den som* att regeln omfattar såväl fysiska personer som juridiska personer, till exempel ett aktiebolag. Det finns således enligt min mening inget stöd i EU-rätten, när den styr den materiella beskattningsregeln i 4 kap. 1 § ML om vem som är beskattningsbar person, för att göra en åtskillnad med avseende på aktuell företagsform vid tillämpningen av *ne bis in idem*-principen beträffande skattetillägg och skattebrott.

– Fråga B) gällde företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, nämligen huruvida det föreligger ett behov av att komplettera förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL, så att det förtydligas att ett förfarande i ett företrädaransvarsärende ska anses ha inletts redan när Skatteverket skickar brev om företrädaransvar till den förmente företrädaren eller företrädarna för en juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, som har obetalda skatter och avgifter. Efter HD:s dom i NJA 2013 s. 502 anför SKV och åklagarna att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende kan anses ha inletts först i och med att SKV lämnar en ansökan om företrädaransvar – stämningsansökan – till förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL mot företrädaren eller företrädarna för bolaget. Enligt SKV och åklagarna ska därför *ne bis in idem*-principen endast omfatta fråga om skattetillägg och skattebrott när åtalsfrågan uppkommer efter det att SKV har lämnat stämningsansökan i företrädaransvarsärendet till förvaltningsrätten.

”Ett företrädaransvarsärende är därmed inte heller ett skatteärende, utan ett ärende om betalningsskyldighet för annans skatt eller avgift ...”

Jag har anfört att det föreligger ett behov av en mer djupgående analys av *ne bis in idem*-frågan också beträffande dess betydelse i samband med företrädaransvarsreglerna i 59 kap. 12-21 §§ SFL, det vill säga dess betydelse för fråga B). I denna artikel utvecklar jag min uppfattning särskilt i den frågan.

Problembeskrivning

Det kan verka som om företrädaransvarsinstitutet enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL tillhör disciplinen offentlig rätt, eftersom förvaltningslagen (2017:900), FL, enligt dess 1 § första stycket gäller som allmän lag för handläggning av ärenden hos förvaltningsmyndigheterna, till exempel SKV, och handläggning av förvaltningsärenden hos domstolarna. FL är således som allmän lag subsidiär i förhållande till förfaranderättsliga regler inom offentlig rätten, såsom speciallagen SFL med regler om beskattningsförfarandet.³ Emellertid är inte företrädaransvarsmål skattemål. Ett skattemål avser en fysisk persons eller en juridisk persons eget mål avseende obetalda skatter och avgifter. I förarbetena till reformen 1 januari 2004 då företrädaransvarsmålen – genom SFS 2003:747 – överfördes från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna, anges att företrädaransvarsmålen numera är ”mål om betalningsskyldighet för skatt”, och således inte ”mål om skatt” (skattemål).⁴ Ett företrädaransvarsärende är därmed inte heller ett skatteärende, utan ett ärende om betalningsskyldighet för annans skatt eller avgift, det vill säga den fysiska personen företrädarens ansvar för den juridiska personens, till exempel ett aktiebolags, obetalda skatter och avgifter. Förfarandereglerna i 59 kap. 16-18 §§ SFL gäller för företrädaransvarsreglerna, men eftersom det i dessa fall inte är fråga om företrädarens egen skatt, det vill säga det inte är fråga om företrädaren som skattskyldig, gäller inte FL subsidiärt och fyller med andra ord inte ut förfarandemåset sett beträffande företrädaransvarsärendena.

Sålunda gäller inte FL subsidiärt i förhållande till reglerna om företrädaransvar i SFL vare sig före eller efter det att SKV inger en stämningsansökan mot

bolagets företrädare till förvaltningsrätten enligt förfaranderegeln 59 kap. 16 § SFL. Första stycket i den regeln lyder: ”Förvaltningsrätten beslutar om företrädaransvar på ansökan av Skatteverket.” När så skett gäller förfarandereglerna i 59 kap. 16-18 §§ SFL och förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, i företrädaransvarsmålet.

I NJA 2013 s. 502 anser HD i och för sig att förbudet mot dubbel lagföring – *ne bis in idem* – aktualiseras om en fysisk person krävs på betalning för skattetillägg, trots att det riktar sig mot en juridisk person såsom enligt bestämmelserna om företrädaransvar i 59 kap. 12-21 §§ SFL.⁵ Emellertid anser HD att hinder mot att åtala företrädaren för den juridiska personen – för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), SkBrL, avseende samma oriktiga uppgift på vilken skattetillägget grundas – gäller först när staten ”genom ett rättsligt förfarande” har krävt företrädaren på betalning av den juridiska personens skuld avseende skattetillägg.⁶ Oklarheten efter NJA 2013 s. 502 består i att uppfattningen i praktiken verkar vara att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende uppkommer först om och när SKV går vidare och stämmer företrädaren inför förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL. Dessförinnan skulle således inte något förfarande kunna anses föreligga beträffande ett företrädaransvarsärende. För tiden från och med det att SKV skickar sitt brev till företrädaren eller företrädarna för exempelvis ett aktiebolag tills stämningsansökan sker finns i så fall inte något sådant formkrav som föreligger i bolagets skatteärende, där det av 25 § första stycket första meningen FL följer att SKV, innan SKV fattar sitt omprövningsbeslut avseende bolaget, normalt sett ska kommunicera bolaget med ett övervägande eller förslag om skattehöjning och påförande av skattetillägg till bolaget, genom att skicka ett övervägande eller förslag till beslut till bolaget med information om materialet som skulle kunna komma att ligga till grund för ett omprövningsbeslut. Något liknande formkrav finns inte, när det gäller de åtgärder som SKV:s handläggare vidtar i ett företrädaransvarsärende från och med det att SKV skickar sitt brev om företrädaransvar till företrädaren eller företrädarna för bolaget tills SKV eventuellt lämnar en

stämningssökan till förvaltningsrätten, eftersom varken reglerna om förfarande i 59 kap. 16-18 §§ SFL eller i FL gäller då.

Sålunda liknar statens krav mot företrädaren inte ett offentligrättsligt grundat krav, utan ett privaträttsligt anspråk såsom en associations- eller skadeståndsrättsligt grundad talan mot företrädaren beträffande den juridiska personens obetalda skatter och avgifter. I sammanhanget får nämnas att Kronofogden före den nämnda reformen 2004 registrerade statens krav enligt företrädaransvarsmålen som enskilda ärenden, inte som allmänna ärenden. Jag anser således att företrädaransvaret i 59 kap. 12-21 §§ SFL utgör någonting som ligger mellan offentlig rätt och privaträtt (civilrätt), och som, genom de subjektiva rekvisiten uppsåt eller grov oaktsamhet i 59 kap. 12-14 §§ SFL, har vissa straffrättsliga inslag. Frågan är vad det får för konsekvenser beträffande SKV:s åtgärder avseende företrädaransvarsärende under tiden från och med det att SKV skickar sitt brev om företrädaransvar till företrädaren eller företrädarna för bolaget tills SKV eventuellt lämnar en stämningssökan till förvaltningsrätten.

Åtgärder som SKV vidtar innan SKV lämnar en stämningssökan till förvaltningsrätten måste vara förenliga med proportionalitetsprincipen i SFL.

Sedan en ansökan om stämning har lämnats enligt 59 kap. 16 § SFL av SKV mot företrädaren eller företrädarna för exempelvis ett aktiebolag, beträffande dess obetalda skatter och avgifter, tar FPL över förfarandemässigt sett kring företrädaransvarsmålet i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Att det innan så har skett, för tiden från och med det att SKV skickar sitt brev om företrädaransvar till företrädaren eller företrädarna för bolaget tills SKV lämnar stämningssökan till förvaltningsrätten, inte finns några förfarandemässiga regler i vare sig SFL eller subsidiärt i FL för SKV:s åtgärder i företrädaransvarsärendet innebär inte att SFL:s regler i övrigt inte skulle gälla. Givetvis gäller exempelvis SFL:s regel om proportionalitet (proportionalitetsprincipen), som kodifierades i SFL genom 2 kap. 5 § när SFL infördes 1 januari 2012, även beträffande SKV:s åtgärder med ett företrädaransvarsärende, innan SKV har lämnat stämningssökan mot företrädaren till förvaltningsrätten.

Om det är så att ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inte kan anses inlett redan när SKV skickar brevet om eventuell betalningsskyldighet till företrädaren eller företrädarna för bolaget, kan det också ifrågasättas om den handläggare på SKV som skickar ut brevet därigenom fullgör en offentlig förvaltningsuppgift för SKV:s räkning. I nuvarande FL har uttrycket myndighetsutövning utmönstrats, men det har behållits i till exempel regeringsformen (1974:152), RF.

Om SKV:s och åklagarnas inställning i *ne bis in*

idem-frågan, av innebörd att ett sådant förfarande som här avses uppkommer först när SKV stämmer företrädaren eller företrädarna inför förvaltningsrätten enligt 59 kap. 16 § SFL, faller handläggarens hos SKV föregående åtgärd att skicka ut brevet om företrädaransvar till dem inte under offentligrätten. Då gäller, beträffande de åtgärder som den handläggaren och andra handläggare hos SKV samt eventuellt andra iblandade hos andra myndigheter etc. än SKV vidtar med ärendet under tiden från det att brevet skickats ut till en eventuell stämningssökan från SKV:s sida, över huvud taget inte principerna om likhet inför lagen, saklighet och opartiskhet – det vill säga objektivitetsprincipen – i 1 kap. 9 § RF. Det innebär att en eller flera företrädare som – i enlighet med 3 § första stycket andra strecksatsen förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten – vill rikta skadeståndsanspråk mot staten, för fel eller försummelse som kan ha begåtts av i första hand SKV:s handläggare *när eller i samband med* att brevet skickades ut och under tiden fram till en eventuell stämningssökan från SKV:s sida, inte kan vända sig till Justitiekanslern med skadeståndsanspråk mot SKV på grund av ren förmögenhetsskada, som vållats genom fel eller försummelse *vid myndighetsutövning* enligt 3 kap. 2 § 1 skadeståndslagen (1972:207). De drabbade personerna har i stället att söka SKV:s handläggare, och eventuellt andra inblandade från andra myndigheter etcetera avseende fel eller försummelse beträffande åtgärderna med ärendet hos SKV under nämnda tidsperiod, genom att i stället stämma dem direkt och personligen inför tingsrätt, såsom i ett skadeståndsmål i allmänhet.

Ett exempel på fall där en förment företrädare för exempelvis ett aktiebolag skulle kunna ha anledning att rikta skadeståndsanspråk mot handläggare hos SKV, för fel eller försummelse med åtgärder som denne har vidtagit under tiden från SKV:s första brev till den förmente företrädaren fram till en eventuell stämningssökan mot denne från SKV till förvaltningsrätten, är enligt min uppfattning att SKV:s handläggare har bortsett från proportionalitetsprincipen enligt 2 kap. 5 § SFL under en förhandling om en utomprocessuell överenskommelse om betalningsskyldighet med den förmente företrädaren enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL. Om ett förfarande beträffande ett företrädaransvarsärende inte ska anses ha inletts redan genom nämnda brev, är det ändå så att SFL gäller beträffande företrädaransvarsreglerna enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL. Alltsedan HD:s dom 11 juni 2013 i NJA 2013 s. 502 har gällt att principen *ne bis in idem* hindrar att den enskilde som bedriver verksamhet under enskild firma eller som bedriver verksamhet genom till exempel ett aktiebolag söks för skattetillägg som avser verksamheten samtidigt som denne har åtalats (eller åklagaren har utfärdat

strafföreläggande eller beslutat om åtalsunderlåtelse) angående brott enligt SkBrL avseende samma omständigheter som föranlett skattetillägget. HD:s dom föranledde bland annat att ett andra stycke av den innebörden sedermera infördes i 59 kap. 17 § SFL 1 januari 2016, genom SFS 2015:633.

Beträffande företrädaransvarsinstitutet anför jag sålunda att om åtal har väckts etc. mot den förment företrädaren för till exempel ett aktiebolag, som har påförts skattetillägg, kan, från och med HD-domen 11 juni 2013 (NJA 2013 s. 502), en handläggare hos SKV inte inleda någon åtgärd vare sig skriftligt eller muntligt som leder till att den förment företrädaren med egna medel betalar bolagets skattetillägg utan att SKV:s handläggare riskerar att bli skadeståndsskyldig gentemot vederbörande, eftersom SKV:s handläggare i sådant fall åsidosätter proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL. För att SKV:s handläggare ska undgå nämnda risk för egen del, måste enligt min uppfattning den förment företrädarens betalning med egna medel av bolagets skattetillägg, som denne eventuellt gör under tiden före en stämningensansökan från SKV:s sida, ske helt och hållet på företrädarens eget initiativ. Annars strider en sådan betalning mot proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL. Det gäller således att beakta att SFL och bland annat de andra företrädaransvarsreglerna i 59 kap. än de om förfarandet i 16-18 §§, det vill säga 12-15 och 19-21 §§, gäller hela tiden och under alla omständigheter, såsom till exempel reglerna om utomprocessuell överenskommelse enligt 19 och 20 §§ i 59 kap. SFL. En sådan överenskommelse måste ske med iakttagande från SKV och dess handläggares sida av exempelvis proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL.

Av intresse här är också att HD-domen NJA 2013 s. 502 även föranledde att det 1 januari 2016 infördes en lag om att åklagaren kan föra talan om skattetillägg, nämligen lagen (2015:632) om talan om skattetillägg i vissa fall. Något som kan föranleda misstag från SKV:s handläggare enligt vad nyss beskrivits är enligt uppfattning att den lagen enligt dess 1 § gäller beslut om skattetillägg enligt SFL och åtal för brott enligt SkBrL för "samma fysiska person". Det innebär i fråga om företagare att lagen i fråga utgår från att denne bedriver sin verksamhet under enskild firma och att vederbörande inte driver sin verksamhet genom till exempel ett aktiebolag. Enligt min erfarenhet lämnar därför åklagaren – själv eller via förhørsledare – information vid förhör med den som är misstänkt för brott enligt SkBrL om att åklagaren kan komma att framställa yrkande om skattetillägg, enligt 6 § lagen om talan om skattetillägg i vissa fall, i samband med att åtal eventuellt väcks, och upplyser att om så inte sker går frågan om skattetillägg tillbaka till SKV för handläggning där. Eftersom en sådan ordning inte finns beträffande frågor om skattetillägg

och åtal för juridiska personer, till exempel aktiebolag, och deras företrädare, ökar risken för att SKV:s handläggare åsidosätter proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL enligt vad jag anför ovan, när SKV tar upp fråga om till exempel överenskommelse enligt 59 kap. 19 och 20 §§ SFL med en förment företrädare för bolaget – om betalning av dess skattetillägg med företrädarens egna medel – samtidigt som denne är föremål för fråga om åtal enligt SkBrL.

Om möjligheten att genom befrielseinstitutet i SFL mildra konsekvenserna för den enskilde av att SKV åsidosätter proportionalitetsprincipen genom åtgärder innan SKV lämnar en stämningensansökan till förvaltningsrätten

Om nu SKV:s handläggare agerar såsom beskrivits i exemplet ovan, det vill säga i strid mot *ne bis in idem*-principen, kan en mildring av konsekvenserna för den enskilde ske på följande sätt, enligt min uppfattning:

- Den enskilde kan ansöka hos SKV:s huvudkontor om befrielse från det skattetillägg som han eller hon har erlagt med egna medel för sitt aktiebolag med åberopande av att situationen utgör synnerliga skäl för befrielse från skattetillägg enligt 60 kap. 1 § SFL, som avser skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt och bland annat pålagan skattetillägg.

- Eftersom SFL, som nämnts, gäller under alla omständigheter också avseende företrädaransvarsreglerna enligt 59 kap. 12-21 §§ SFL, bör regeln om företrädarens talerätt beträffande den juridiska personens skattemål i 67 kap. 4 § SFL, av innebörd att företrädaren har sådan talerätt först när SKV har ansökt hos förvaltningsrätten om företrädaransvar mot denne enligt 59 kap. 16 § SFL, inte hindra företrädaren att ansöka hos SKV:s huvudkontor om befrielse från skattetillägget för bolaget enligt 60 kap. 1 § SFL, så att denne efter beslut av SKV:s huvudkontor kan erhålla återbetalning från staten av den inbetalning som vederbörande har gjort med egna medel av skattetilläggsbeloppet. Om betalningen har skett genom en sådan utomprocessuell överenskommelse i strid mot proportionalitetsprincipen i 2 kap. 5 § SFL som jag beskriver i exemplet ovan, bör SKV:s återbetalning ske till företrädaren personligen och inte till bolaget, där beloppet annars kan komma att dras in i ett eventuellt konkursförfarande för bolaget. Ett negativt beslut från SKV:s huvudkontor kan den enskilde överklaga – utan krav på prövningstillstånd – till regeringen, enligt 67 kap. 6 § SFL.

”Sålunda konkluderar jag, av framför allt rättssäkerhetsmässiga skäl, att lagstiftaren bör införa ett tillägg i 59 kap. 16 § SFL ...”

I artikeln *Befrielse från skatt – en nåd att stilla bedja om hos Skatteverkets huvudkontor och regeringen eller rättspröva hos HFD* (publicerad i Balans Fördjupning nr 3/2018) nämnde jag bland annat att Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) prövar ansökningar om rättsprövning enligt lag (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut. Den lagen trädde i kraft 1 juli 2006, varvid lagen (1988:205) om rättsprövning av vissa förvaltningsbeslut upphävdes. Av den lagen följde att till exempel rättsprövning kunde ske av om förvaltningsmyndighets beslut som berörde t.ex. legalitetsprincipen för beskattningsåtgärder i 8 kap. 3 § RF – numera 8 kap. 2 § första stycket 2 RF – stred mot någon rättsregel på sådant sätt som sökanden anförde, och det inte fanns någon annan möjlighet till prövning, till exempel genom att det angavs i beslutet att det inte kunde överklagas. Den möjligheten är i stort sett borta på skatteområdet, eftersom den nya lag som infördes 1 juli 2006 enbart avser rättsprövning av vissa regeringsbeslut.

Emellertid anförde jag att den rättssökande allmänheten numera bör ha möjlighet att hänföra en fråga huruvida till exempel en regel i ML strider mot legalitetsprincipen till HFD, genom att först pröva den i enlighet med 60 kap. 1 § SFL via SKV upp till regeringen. På samma sätt bör enligt min mening företrädaren som enligt mitt exempel ovan har ansökt hos SKV:s huvudkontor om befrielse från skattetillägget för bolaget enligt 60 kap. 1 § SFL, och överklagat ett negativt beslut till regeringen med samma resultat där, kunna ansöka om rättsprövning hos HFD. Genom rättsmedlet rättsprövning kan HFD kassera regeringens beslut i frågan om befrielse.

Konklusioner

Sålunda konkluderar jag, av framför allt rättssäkerhetsmässiga skäl, att lagstiftaren bör införa ett tillägg i 59 kap. 16 § SFL, där det förtydligas att ett förfarande beträffande ett företrädarsärende inleds redan genom SKV:s första brev till företrädare för aktuell juridisk person, exempelvis ett aktiebolag, och att företrädarsärendena omfattas av FL och inte bara av SFL, innan FPL tar över vid

en eventuell stämningsansökan från SKV:s sida. Då bör också risken minska för en, utifrån *ne bis in idem*-principen, felaktig handläggning från SKV:s sida av skattetilläggsfrågan i förhållande till åtalsfrågan etc.

Beträffande möjligheten till mildring av konsekvenserna för den enskilde av den problematik som jag tar upp angående förfarandefrågan avseende företrädarsärensreglerna i SFL, genom ansökan hos SKV:s huvudkontor om befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL och i slutändan ansökan om rättsprövning hos HFD av ett negativt beslut från regeringen i befrielsefrågan, är den enligt min uppfattning ineffektiv. Det beror i första hand på att grunden för befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL, synnerliga skäl, är den strängaste skrivning som svensk lagstiftning känner. Från rättssäkerhetssynpunkt bör i sammanhanget också beaktas att ett mörkertal av fall som skulle behöva rättsprövas kan föreligga på grund av kravet på prövningstillstånd i HFD. Om bolagets skattemål i mitt exempel ovan har behandlats i förvaltningsdomstolarna upp till någon av kammarrätterna, och bolaget har överklagat en negativ dom där, är det sannolikt så att HFD har meddelat ett beslut om ”ej prövningstillstånd” på grund av att den fråga om oriktig uppgift som föranlett pålagan skattetillägg för bolaget är en bevisfråga och inte en rättsfråga som skulle kunna ha ett prejudikatsvärde. Då är företrädaren, som i strid mot proportionalitetsprincipen har betalat bolagets skattetillägg med sina egna privata medel, hänvisad till att ansöka om befrielse enligt 60 kap. 1 § SFL för bolagets räkning med yrkande om att en återbetalning ska ske till företrädaren personligen. Om denne i befrielseärendet slutligen har att vända sig till HFD med ansökan om rättsprövning, kan dock inte HFD, genom rättsprövningen enligt lagen (2006:304) om rättsprövning av vissa regeringsbeslut, ändra själva skattebeslutet i bolagets skattemål, utan enbart fastställa eller kassera det överklagade regeringsbeslutet avseende företrädarens ansökan om befrielse. För att ändra skattebeslutet för bolaget angående skattetillägget skulle det krävas att ansökan om rättsprövning till HFD sker i förening

med en ansökan om resning, och av 37 b § FPL följer att rekvisitet synnerliga skäl också förutsätts för att HFD ska bevilja resning i bolagets skattemål. Därför innebär det för den enskilde ingen effektiv möjlighet till prövning av sakfrågan att krav på prövningstillstånd i och för sig inte uppställs i befrielseärendet av regeringen eller av HFD i själva frågan om rättsprövning. Det bästa från rättssäkerhetsmässig synpunkt är därför enligt min mening att lagstiftaren gör det förtydligande tillägg i 59 kap. 16 § SFL som jag föreslår enligt ovan, så att företrädansvarsärendena i SFL förfarandemässigt sett omfattas av FL och inte bara av SFL, innan FPL tar över vid en stämningsansökan från SKV:s sida mot företrädaren.

Slutligen får jag nämna att det förekommer debattinlägg på nätet på temat för och emot företrädansvaret. Skribenterna från olika institut borde enligt min uppfattning åtminstone framställa propåer till lagstiftaren med den rättssäkerhetsmässiga inriktning som jag föreslår i denna artikel, och från SKV:s sida borde samma initiativ tas genom att SKV författar en promemoria med liknande förslag till justitiedepartementet och finansdepartementet. Det skulle sannolikt inte minst handläggare på SKV:s borgenärsfunktion, vilka arbetar med företrädansvarsinstitutet, välkomna – i likhet givetvis med företagare och deras organisationer såsom Svensk Näringsliv samt andra som uppskattar rättssäkerheten på skatteområdet i en vidsträckt bemärkelse, såsom Sveriges advokatsamfund med fler.



BJÖRN FORSSÉN

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

Fotnoter

- 1) Se avsnitt 10.3 i Skatteförfarandepraktikan – med straff- och europarättsliga aspekter, av Björn Forssén. Melker Förlag, Laholm 2015.
- 2) Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 517.
- 3) Förvaltningslagen (2017:900) ersatte den 1 juli 2018 förvaltningslagen (1986:223).
- 4) Se prop. 2002/03:128 s. 38 (och även s. 33, 34 och 37).
- 5) Se punkt 64 i NJA 2013 s. 502.
- 6) Se punkt 66 i NJA 2013 s. 502.