

# Förvaltningsrätten baserar beslut på förväntad utgång i företrädaransvarsärende

## - hur rättssäkert är det?

I denna artikel ifrågasätter Björn Forssén handläggningen hos förvaltningsdomstolarna av ärenden om betalningssäkring gentemot ägare av aktiebolag, genom att åtminstone en förvaltningsrätt (Stockholm) baserar sina beslut på en förväntad utgång i ett företrädaransvarsärende utan att Skatteverket ens har tillskrivit ägaren av bolaget om personligt betalningsansvar för dess skatteskulder. Han anser att det i förvaltningsrätterna och kammarrätterna samt hos Skatteverket (SKV) finns många exempel på tillämpning av en egen faktisk gällande rätt, vilken därmed bildar en praxis som inte ger uttryck för gällande rätt i en egentlig mening. Björn Forssén anser att detta fenomen innebär en stor rättsosäkerhet för företagarna, eftersom en faktisk gällande rätt hos SKV och underinstanserna hos förvaltningsdomstolarna i praktiken är omöjlig att överblicka för samhällsmedborgarna, till skillnad från när Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) genom sin prejudikatsbildande rättspraxis inte bara ger uttryck för en uppfattning om gällande rätt i en egentlig mening, utan också publicerar sina domar.

**I** en bok från 2017, *Ord och kontext i EU-skatterätten: En analys av svensk moms i ett law and language-perspektiv Andra upplagan*, tar jag upp flera fall av att SKV, förvaltningsrätterna och kammarrätterna etablerar en faktisk gällande rätt vid sidan av HFD:s rättspraxis i skattefrågor, det vill säga vid sidan av vad som anses ge uttryck för gällande rätt i en egentlig mening. Det är avgöranden hos HFD eller, i förekommande fall, hos EU-domstolen av frågor av prejudikatsintresse som ska bli vägledande vid rättstillämpningen i underinstanserna. Det är den praxis som anses ge uttryck för gällande rätt i en egentlig mening, men företagare och andra faller ofta till föga för SKV:s

och underinstansernas egna uppfattningar, vilka sålunda inte kommer upp till prövning hos HFD. På så sätt etableras en obskyr faktisk gällande rätt. Rättsosäkerheten med den företeelsen är att den inte går att överblicka och den som följer den faktiska gällande rätten kanske missar att gällande rätt i en egentlig mening ändras genom lagstiftning eller avgöranden från HFD eller EU-domstolen.

Jämför i sistnämnda hänseende min artikel Styrelseproffs med flera och F-skatten – faran med utveckling av en faktisk gällande rätt vid sidan av gällande rätt i en egentlig mening (i Balans Fördjupning nr 5/2017). Där anför jag att SKV, genom ett så kallat ställningstagande av 2008-12-11 (dnr 131 751308-08/111)

# Rättssäkerheten kräver enligt min mening sålunda en återgång till att företrädaransvarsmålen, vilka inte är skattemål, handläggs av de allmänna domstolarna.

i samband med en lagändring, som skedde år 2009 genom SFS 2008:1316 och som avsåg det inkomstskatterättsliga begreppet näringsverksamhet år 2009, etablerade en faktisk gällande rätt om styrelseledamöters självständighet vid gränsdragningen av näringsverksamhet gentemot inkomst av tjänst. Ställningstagandet ändrades av SKV (dnr 202 278405-17/111) först efter ett förhandsbesked från HFD i frågan 2017 (HFD 2017 ref. 41), där HFD ansåg att lagändringen 2009 inte hade påverkat hur styrelsearvoden ska beskattas. I det hänseendet har det, genom SKV:s ursprungliga ställningstagande, således existerat i nästan ett decennium en faktisk gällande rätt utan täckning i gällande rätt i en egentlig mening.

I den här artikeln tar jag upp ett fall av faktisk gällande rätt etablerad hos SKV och förvaltningsrätten i Stockholm, vilken annars förmodligen skulle ha mycket små utsikter att komma upp till prövning i HFD, och som sålunda drabbar företrädare till aktiebolag och andra juridiska personer utan stöd i gällande rätt i en egentlig mening tills en sådan prövning sker. Förvaltningsrätten baserar sedan åtminstone 2013 sina beslut om betalningssäkring mot en sådan företrädare på en hypotetisk uppfattning om utgången i ett senare företrädaransvarsmål om att göra den fysiska personen – företrädaren – personligt betalningsansvarig för aktiebolagets skatteskulder. Det strider enligt min mening mot gällande rätt i en egentlig mening och rättssäkerheten för den enskilde åsidosätts sålunda genom fenomenet.

## Problembeskrivning

I ett fall där jag anlätades av en fysisk persons och den personens aktiebolags ombud fick jag ett förvånande besked av en rådman vid förvaltningsrätten i Stockholm angående rättens tillämpning av reglerna om betalningssäkring i 46 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, respektive om personligt betalningsansvar för skatteskulder i en juridisk person (företrädaransvar) i 59 kap. 12-21 §§ SFL. Rådmannen hade på ansökan av SKV fattat beslut 2017-08-23 om betalningssäkring mot den fysiska personen för bolagets skulder avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter, och anförde följande som grund för beslutet:

”Förvaltningsrätten anser att det föreligger sannolika skäl att A, i egenskap av företrädare för bolaget, kommer att åläggas

solidariskt betalningsansvar för de arbetsgivaravgifter och den mervärdesskatt som sannolikt kommer att fastställas för X AB”.<sup>1</sup>

Rätten hänvisar till 46 kap. 6 och 8 §§ samt 59 kap. 13 § SFL, men ser inget problem med att fastställa SKV:s ansökan om betalningssäkring, trots att SKV då ännu inte ens hade påbörjat något ärende om solidariskt betalningsansvar mot A avseende X AB:s skulder avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter, det vill säga trots att SKV då ännu inte hade påbörjat ett företrädaransvarsärende enligt 59 kap. 13 § SFL. Förvaltningsrätten berör i beslutet 46 kap. 6 § SFL och rekvisitet om påtaglig risk för undandragande från betalningsskyldighet, och får utifrån citatet ovan anses beröra 46 kap. 7 § SFL, trots att den regeln inte nämns i klartext i beslutet, när rätten anför att sannolika skäl föreligger för att A ska komma att åläggas företrädaransvar för X AB:s skulder till staten.

Problemet – för förvaltningsrätten – är att 46 kap. 7 § SFL innebär att betalningssäkring bara får fastställas om det är sannolikt att betalningsskyldighet kommer att fastställas mot A. Hur är det möjligt att göra den sannolikhetsbedömning som rätten gör, när SKV ännu inte har påbörjat något företrädaransvarsärende mot A? Ett företrädaransvarsärende börjar med att SKV skickar ett vanligt brev med frågor till den eller dem som kan anses vara företrädare för en juridisk person med skatteskulder. Svaren på frågorna använder SKV för att bedöma bland annat de subjektiva rekvisiten för företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL, det vill säga huruvida en företrädare – i aktuellt fall A – har agerat uppsåtligt eller av grov oaktsamhet med ekonomin i bolaget och att det har föranlett att skulderna till staten inte har betalats av den juridiska personen – i aktuellt fall av X AB.

Jag går inte in mer på själva ansvarsfrågan i det företrädaransvarsärende som SKV sedermera påbörjade genom en ansökan som inkom 2018-02-21 till förvaltningsrätten i Stockholm, och som i skrivande stund ännu pågår där (mål nr 4021-18; Avd. 21), utan får fästa uppmärksamheten på att SKV och förvaltningsrätten i Stockholm – medvetet eller omedvetet – samverkar till att etablera en faktisk gällande rätt av innebörd att det skulle vara riktigt att blanda in ett ännu inte påbörjat företrädaransvarsärende, när rätten behandlar SKV:s ansökan om betalningsföreläggande mot den förment företrädaren för en juridisk person. Att så är fallet beläggs av att SKV i ett yttrande 2018-03-20 till förvaltningsrätten i Stockholm, när väl företrädaransvarsmålet hade inletts där, anförde mot A:s svaromål, att SKV ”har inletts förfarandet” om företrädaransvar genom betalningssäkringsärendet. Det skulle enligt min uppfattning SKV knappast skriva om det inte var så att det existerade en faktisk gällande rätt hos SKV och förvaltningsrätten i Stockholm som enligt dem skulle rättfärdiga tillvägagångssättet. Vid telefonsamtal som jag hade 2017-09-08 med rådmannen som fattade betalningssäkringsbeslutet försvarade rådmannen tillvägagångssättet med att det har tillämpats av förvaltningsrätten under rådmannens fyra år i tjänst där. Jag frågade om det fanns något stöd i gällande rätt (i en egentlig mening) för att rätten skulle kunna göra en hypotetisk bedömning av utgången i ett företrädaransvarsmål, när rätten tar ställning i betalningssäkringsärendet, men rådmannen hade ingen källa att anföra, utan hänvisade således enbart till hur förvaltningsrätten i Stockholm faktiskt gör. Det som verkligen avslöjar hur osäkert rättsläget har blivit i förevarande hänseende är att SKV i sitt yttrande 2018-03-20 i företrädaransvarsmålet anför, i

samband med att SKV anser att ett företrädaransvarsärende kan inledas med ett betalningssäkringsärende, att förvaltningsrätten kommer ”att sörja för att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver”. Det som SKV åsyftar är officialprincipen i 8 § första stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291).

### Konklusioner

Jag anser att SKV:s och förvaltningsrätten i Stockholms tillvägagångssätt med att SKV ansöker om ett betalningsföreläggande mot en företrädare för en juridisk person med skatteskulder, och att ansökan fastställs av rätten utifrån en hypotetisk bedömning av ett framtida företrädaransvarsmål mot företrädaren avseende skulderna, strider mot gällande rätt (i en egentlig mening) angående 46 kap. SFL (betalningssäkring) och 59 kap. 12-21 §§ SFL (företrädaransvar). Det kan – i motsats till vad SKV anför i det nämnda fallet – inte rättfärdigas av att förvaltningsrätten omfattas av officialprincipen i företrädaransvarsmålet. Genom det beskrivna tillvägagångssättet åsidosätter enligt min mening SKV och förvaltningsrätten en särskilt viktig rättssäkerhetsmässig omständighet i sammanhanget, nämligen den att företrädaren i företrädaransvarsmålet – till skillnad från vad som gäller i själva skattemålet (avseende den juridiska personen) – ska ges möjlighet att förhandla med SKV om ett personligt betalningsansvar (företrädaransvar) för den juridiska personens skatteskulder. Det följer av 59 kap. 19 och 20 §§ SFL, och innebär att företrädaransvarsärendet ska inledas med ovan nämnda brev från SKV till den förment företrädaren (eller företrädarna), där just bland annat möjligheten till en sådan överenskommelse med SKV anges. Var finns det momentet vid den tillämpning som SKV och förvaltningsrätten i Stockholm enligt ovan har gjort till en faktisk gällande rätt de senaste åren?

År 2004 överflyttades företrädaransvarsmålen från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna. Därmed förlorade företrädaransvarsmålen sin dispositiva karaktär, men möjligheten till förlikning behölls.<sup>2</sup> Förlikning som uttryck för utomprocessuell uppgörelse ansågs emellertid främmande för allmän förvaltningsdomstol, och sålunda används i stället uttrycket överenskommelse i 59 kap. 19 och 20 §§ SFL.<sup>3</sup> Lagstiftaren ansåg att möjligheten till utomprocessuell uppgörelse mellan den enskilde och SKV har en stor betydelse i ärenden om företrädaransvar, och att det vanliga är att sådana ingås.<sup>4</sup> Genom den tillämpning som SKV och förvaltningsrätten i Stockholm enligt ovan har gjort till en faktisk gällande rätt de senaste åren finns i praktiken inte den i 59 kap. 19 och 20 §§ SFL lagfästa möjligheten till utomprocessuell uppgörelse för den enskilde. Den enskilde kan omöjligen veta att företrädaransvarsärendet redan har inletts – såsom SKV anför i sitt yttrande 2018-03-20 till förvaltningsrätten – i och med SKV:s ansökan till förvaltningsrätten om betalningssäkring mot denne.

Min uppfattning är att innan företrädaransvarsmålen överflyttades från de allmänna domstolarna till de allmänna förvaltningsdomstolarna hade det knappast varit möjligt med en sådan – medveten eller omedveten – samverkan till att etablera en faktisk gällande rätt från SKV:s och förvaltningsrätten i Stockholms sida som jag har beskrivit i denna artikel.

- Om företrädaransvarsmålet, såsom var fallet före 2004, skulle ha börjat hos en tingsrätt, hade en naturlig rägång funnits mellan domstolarna som sannolikt hade medfört att SKV inte ens hade försökt få med sig vare sig förvaltningsrätten eller tingsrätten på det beskrivna agerandet mot

den enskilde. En förhandling i tingsrätt föregås ofta av en muntlig förberedelse och redan där skulle SKV få problem, om betalningsansvaret mot den enskilde redan skulle vara fastställt genom en betalningssäkring gentemot denne i förvaltningsrätten.

- Omvänt skulle det enligt min mening ha varit avhållande för förvaltningsrätten att ens göra sin hypotetiska prövning av företrädaransvaret i betalningssäkringsärendet, om förvaltningsrätten hade att räkna med att tingsrätten skulle komma att beakta att företrädaransvarsmålen i så fall åter skulle ha en dispositiv karaktär.

Det bör således enligt min uppfattning – i motsats till vad SKV anför i sitt yttrande av 2018-03-20 till förvaltningsrätten – inte vara möjligt för SKV att påbörja företrädaransvarsmålet genom betalningssäkringsärendet mot den enskilde. SKV:s agerande grundas enbart på att förvaltningsrätten i Stockholm vid handläggningen av betalningssäkringsärendet hos en av rättsens avdelningar (Avd. 20) blandar in det då ännu inte inledda företrädaransvarsmålet på ett förfarandemässigt ogiltigt sätt. Företrädaransvarstalan från SKV som sedermera inkom till en annan av rättsens avdelningar (Avd. 21) borde ha avvisats av rätten. Åtminstone borde så ha skett när rätten – genom SKV:s yttrande av 2018-03-20 – fick klart för sig, att SKV anser att ärendet om företrädaransvar inte har inletts mot A först när ansökan därom inkom till rätten 2018-02-21, utan med retroaktiv verkan från och med när det betalningssäkringsärende, i vilket rätten då redan hade fattat sitt beslut av 2017-08-23, påbörjades genom SKV:s ansökan mot A om betalningssäkring avseende X AB:s skulder till staten. Rättssäkerheten kräver enligt min mening sålunda en återgång till att företrädaransvarsmålen, vilka inte är skattemål,<sup>5</sup> handläggs av de allmänna domstolarna, så att den förfarandemässiga rägången i förhållande till betalningssäkringsärendena hos de allmänna förvaltningsdomstolarna upprätthålls. För övrigt vore det i linje med att den enskildes överklagande av ett beslut från Kronofogden om verkställighet av betalningssäkring också handläggs i allmän domstol.

---

**Björn Forssén** är juris doktor och verksam som advokat i egen verksamhet i Stockholm.

### Fotnoter

- 1) Se s. 4 i *förvaltningsrätten i Stockholms beslut av 2017-08-23, mål nr 19114-17; Avd. 20. För övrigt har beslutet fastställts genom lagakraftvunnen dom av 2017-09-27 i kammarrätten i Stockholm (mål nr 5824-17; Avd. 05).*
- 2) *Jfr prop. 2002/03:128 (Företrädaransvar m.m.) s. 29, 30 och 67.*
- 3) *Jfr SOU 2002:8 (Företrädaransvar) s. 105.*
- 4) *Jfr prop. 2002/03:128 s. 29, 31, 35, 67, 98 och 99.*
- 5) *Jfr prop. 2002/03:128 s. 38.*