
MÅRTEN SCHULTZ

Skadeståndsrätt och skatterätt



SÄRTRYCK UR JURIDISK TIDSKRIFT

Skadeståndsrätt och skatterätt

1. Inledning: När discipliner möts uppstår gnistor

När juridiska discipliner möts uppstår ofta gnistor. På skadeståndsrättens område har detta aktualiserats vid ett flertal tillfällen under senare tid, när skadeståndsrättsliga begrepp konfronterats med andra rättsliga regelkomplex. Som exempel kan tas förhållandet mellan grundläggande mänskliga rättigheter och skadeståndsrätten.¹ Ett annat exempel som ständigt är aktuellt är förhållandet mellan den offentliga rätten och skadeståndsrätten. Kan t.ex. en kommun bli skadeståndsskyldig mot en elev för att reglerna i skollagstiftningen inte uppfyllts och i sådana fall i vilken utsträckning?²

I ett nyligen avgjort fall var det förhållandet mellan skatterätten och skadeståndsrätten som underställdes HD:s prövning. Den här gången var det emellertid inte enskilda som yrkade skadestånd p.g.a. (påstådda) brister hos skattemyndigheten eller i skattelagstiftningen, vilket tidigare varit föremål för prövning. I förevarande fall var det istället staten som var käreande. Grundfrågan var om staten kan erhålla skadestånd för att skatt undandragits genom brott, eller om sådana krav enbart kan prövas s.a.s. skatterättsligt. Frågeställningen aktualiserar svåra avvägningar av skadeståndsrättsligt, skatterättsligt och processrättsligt slag.

¹ Nyligen uppmärksammat av W.H. Rogers, *Tort Law and Human Rights: A New Perspective*, i: Helmut Koziol & Barbara C. Steininger (red.), *European Tort Law 2002. Tort and Insurance Law Yearbook*, Wien 2003, s. 35 ff. Från svenskt perspektiv, se Clarence Crafoord, *Inhemsk gottgörelse för kränkningar av Europakonventionen*, *Europarättslig tidskrift (ERT)* 2001, s. 519 ff. Se även HD:s beslut i NJA 2003 s. 217, kommenterat av Håkan Andersson, *Europakonventionen och nationella skadeståndsmål*, *PointLex* 26/6 2003.

² Det från senare tid mest diskuterade spörsmålet är väl skadeståndsanspråk mot kommuner från skolelever som varit utsatta för mobbning i den kommunala skolan. Frågan prövades av Högsta domstolen i NJA 2001 s. 755 (Johanna-fallet). Se angående ämnet Håkan Andersson, *Mobbning som skadeståndproblem*, *PointLex*, 3/12 2001 och Märten Schultz, *Skadestånd vid mobbning*, *JT* 2001-02, s. 912 ff. Johanna-fallet är också utgångspunkt för en intressant diskussion av mer rättsfilosofiskt slag i Håkan Andersson, *Rättspolitiskt inkorrekt – en bra början*, i: *Familjerättsliga studier: Vänbok till Åke Saldeen*, Uppsala 2003, s. 25 ff. HD fann i Johanna-fallet inte att skadeståndsgrundande oaktsamhet förelegat och den skadelidande erhöll således inte ersättning. Men det innebär inte att den frågan därmed är slutligen avgjord. Snarare tycks alltför offer för mobbning gå till domstol för att få ersättning från skolornas huvudman, vilket ofta är en kommun. Ämnet behandlas i Linda Arnqvist, *Kommuns skadeståndsskyldighet vid mobbning*, *Examensarbete vid Juridiska institutionen*, Umeå universitet, ht 2003, där åtskilliga referenser ges till avgjorda men även pågående rättegångar avseende skadestånd för mobbning.

2. Högsta domstolens dom NJA 2003 s. 390

Bakgrunden till HD:s avgörande var följande. Ett flertal personer – i HD svarendena – hade i en lagakraftvunnen hovrättsdom dömts till straffansvar för bl.a. grova skattebrott. Genom brottsligheten hade staten undandragits skatter av betydande omfattning, i mångmiljonklassen. I samband med brottmålet hade staten som enskilt anspråk yrkat att de tilltalade skulle förpliktas att utge skadestånd för den förlust staten lidit till följd av undandragen skatt. Tingsrätten biföll det enskilda anspråket medan hovrätten ogillade skadeståndstalan. Högsta domstolen meddelade prövningstillstånd enbart avseende statens skadeståndsyorkande.

HD framhöll inledningsvis att statens skadeståndsanspråk för förlust som hänför sig till skattebrott samtidigt måste ses som ett anspråk på betalning av skatt. I det här fallet var det inte i första hand de i brottmålet dömda personerna som var skattskyldiga utan företag för vilka de var företrädare. Dessa företag hade gått i konkurs. Under vissa omständigheter kan emellertid den juridiska personens betalningsansvar överföras på dess ställföreträdare. Enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) kan således företrädare för en juridisk person tillsammans med den juridiska personen i vissa fall bli betalningsskyldig för skattefordringar som staten har på den juridiska personen. Skatt som företrädaren i ett sådant fall erlägger kan återkrävas av den juridiska personen.

Hur förhåller sig då skattereglerna till skadeståndslagens regler? HD anför i sina domskäl exempel på hur frågeställningen tidigare bedömts. I tidigare rättsfall (NJA 1957 s. 757 I och II) hade HD funnit att en aktieföretagsföreträdare som fällt till ansvar enligt uppbördsförordningen för underlåtenhet att redovisa innehållen källskatt inte kunde bli skadeståndsskyldig för det skattebelopp som den juridiska personen skulle ha inbetalat. Frågeställningen i 1957 års avgöranden togs därefter upp inför en ändring av uppbördsförordningen 1967, där möjligheten att införa regler om skadeståndsskyldighet för sådana situationer som prövades i rättsfallen diskuterades.³ Uppbördsutredningen var emellertid tveksam till att införa sådan skadeståndsskyldighet. Skälet var bland annat de märkliga konsekvenser en sådan skyldighet skulle kunna leda till genom de skilda preskriptionsregler som gäller för skattefordringar respektive skadeståndsfordringar. Preskriptionen av skadeståndsfordringar följer den allmänna preskriptionen vilket innebär att fordringen kan hållas levande genom återkommande preskriptionsavbrott medan preskriptionen av skattefordringar följer av skatterättsliga regler som är betydligt mildare för gäldenären. Även i senare lagstiftningsärenden har skadeståndsskyldighet för skattefordringar aktualiserats men inte ansetts böra införas. I beaktande av dessa tidigare uttalanden och med hänsyn till att ställföreträdaransvaret i skattelagstiftningen kommit att utvidgas till att gälla ”i stort sett samtliga skatter och avgifter” fann HD att det var olämpligt att

³ Se refereret s. 398 för närmare hänvisningar.

i rättstillämpningen ge staten möjlighet att kunna driva in skatter även skadeståndsvägen.

HD ansåg att ställföreträdaransvaret uttömmande reglerade betalningsskyldigheten i fall som dessa. Denna slutsats kan således medföra att personer som varit inblandade i skattebrottslighet, utan att ha intagit en sådan position att de kunde betraktas som betalningsskyldiga enligt skatterättsliga regler, inte kan förpliktas ersätta staten de förluster brottsligheten medfört. HD konstaterar: ”Det måste emellertid beaktas att reglerna om betalningsansvar har övervägts och ändrats vid flera tillfällen utan att kretsen av ansvariga utvidgats. Att i rättstillämpningen komplettera reglerna med en möjlighet att föra skadeståndstalan beträffande endast vissa subjekt kan inte komma i fråga.” HD fann således sammanfattningsvis att ett eventuellt skadeståndsansvar för företrädare fick prövas inom ramen för ett lagstiftningsarbete och att den som dömts för skattebrott inte är skyldig att utge skadestånd enligt 2 kap. 2 § skadeståndslagen (SkL).

3. Kommentarer

Det är svårt att kommentera HD:s avgörande ur ett skadeståndsrättsligt perspektiv eftersom avgörandet inte vilar på en skadeståndsrättslig argumentation. Ur rent skadeståndsrättslig synvinkel framstår det nämligen som om skadeståndskravet hade fog för sig. Ställföreträdarna hade genom sitt agerande förfarit brottsligt, staten hade orsakats en ren förmögenhetsskada och skadan stod i kausalsamband med de brottsliga gärningarna. Förutsättningarna för skadeståndsansvar jämlikt 2:2 SkL är därmed i och för sig uppfyllda. Så varför kom då HD fram till att ansvar inte skulle föreligga i dessa situationer? Svaret får sökas på en högre nivå. Några explicita förklaringar ges inte i HD:s avgörande.

Enligt skadeståndslagens allra första paragraf följer att lagens ”bestämmelser om skadestånd tillämpas, om ej annat är särskilt föreskrivet eller föranledes av avtal eller i övrigt följer av regler om skadestånd i avtalsförhållanden”. Skadeståndslagen får således vika för särskilda skadeståndsregler men också för avtal.⁴ Lagstiftaren avsåg aldrig att med skadeståndslagen uttömmande reglera den utomobligatoriska skadeståndsrätten, utan lagens regler måste ses i ljuset av de åtskilliga oskrivna skadeståndsrättsliga principer och läror (såsom adekvansläran) som utbildats i rättstillämpningen och litteraturen.⁵ I förevarande fall var

⁴ Det innebär emellertid inte att skadeståndslagen aldrig skulle vara tillämplig i avtalsrättsliga situationer, vilket man kanske kan förledas att tro, utan enbart att lagens regler får stå tillbaka i den mån avtalet – eller avtalsrättsliga regler eller principer – stipulerar något annat. Se härom t.ex. Bertil Bengtsson & Erland Strömbäck, *Skadeståndslagen*, En kommentar, Stockholm 2002, s. 29 ff. och Jan Hellner, *Speciell avtalsrätt II*, Kontraktsrätt, 2 häftet, Allmänna ämnen, 3 uppl., Stockholm 1996, s. 189 ff.

⁵ Se prop. 1972:5, s. 448 ff.

det emellertid inte andra regler om *skadestånd* som bedömdes ha försteg framför skadeståndslagens allmänna regler, utan skatterättsliga regler. Den normkonflikten regleras med andra ord inte i SkL 1:1. Inte heller finns det någon tydlig vägledning i exempelvis regeringsformen.⁶ Det finns med andra ord inget tydligt övergripande lagstöd som reglerar normkonflikten mellan skadeståndsrätten och skatterätten i fall som dessa. Stödet får snarast sökas i ett allmänt *pro et contra*-resonemang, vilket också får sägas vara HD:s approach i förevarande fall: olika argument får vägas emot varandra för att hitta en lämplig lösning. Ett sådant resonemang kan föras på olika normativa nivåer. På ett mer ytligt plan förs resonemanget genom att söka vägledande argument i de subsidiära rättskällorna eller genom att göra analogier. På ett djupare plan kan sådana argument utvärderas från de mest grundläggande normativa strukturer som underbygger rättssystemet. Jag är medveten om att det här kan låta vagt, men en antydning om hur en sådan utvärdering kan företas följer nedan.

För att tillåta att skattefordringar skall kunna krävas in även på skadeståndsrättslig väg talar på ett ytligt plan möjligtvis jämförelsen att domstolarna tidigare funnit att staten kan vara berättigad till skadestånd vid socialhjälpbedrägerier.⁷ Fusk med skatten – att brottsligt undanhålla staten skatt – framstår som jämförbart med att fuska med socialhjälp. I båda fallen orsakas skattebetalarkollektivet förluster genom brott. Men det kan finnas skäl att skilja på de två situationerna; alla bedrägerier mot staten är inte likadana.⁸ För en skadeståndsskyldighet talar på samma ytliga plan den presumtion som följer av det nämnda lagrummet i skadeståndslagen, att lagen är tillämplig om inte annat är särskilt stadgat. Mot att tillåta en skadeståndsmöjlighet talar å andra sidan de argument som HD anför. Främst att såväl HD som lagstiftaren tidigare övervägt att införa skadeståndsskyldighet i de här situationerna men inte funnit det lämpligt. Å andra sidan har lagstiftaren inte heller tagit avstånd från en sådan möjlighet och har dessutom i skadeståndslagens förarbeten klart uttryckt att utvecklingen av skadeståndsrätten i hög grad överlämnats till rättstillämpningen. Av mer principiell karaktär är de argument – de kan väl närmast klassificeras som rättssystematiska argument – rörande preskription som återges i HD:s dom: om staten skulle ha möjlighet att välja huruvida skattefordringar skall drivas in den skatterättsliga eller skadeståndsrättsliga vägen skapas preskriptionsrättsliga inkonsekvenser. Inkonsekvenser är inte nödvändigtvis något negativt men inkonsekvenser av detta slag kan framstå som olämpliga eftersom det innebär att en gäldenär kan drabbas olika hårt beroende på vilken väg myndigheterna väljer i det enskilda fallet. Detta kan framstå som rättsosäkert och kanske orättvist. Andra systematiska argument som kan tala emot en valmöjlighet för skattemyndigheterna är att det kanske kan leda till regressrättsliga komplikationer, särskilt om

⁶ Regeringsformens inverkan aktualiserades i underinstanserna men togs inte upp av HD.

⁷ NJA 1975 s. 675 och 1978 s. 234.

⁸ Se härvid Håkan Andersson, Skattefordran och skadefordran, PointLex, 3/11 2003, 2.2.

de betalningsskyldigas krets utvidgas i skadeståndsbedömningen jämfört med kretsen av skattskyldiga.

De rättspolitiska argument för och emot att tillåta staten att driva in skattefordringar skadeståndsvägen som här tagits upp är naturligtvis inte uttömmande. Men redan en sådan här summarisk argumentationsgenomgång illustrerar att dessa argument hänger i luften utan ett djupare normativt stöd. Vi har vissa argument i rättskällorna som talar för, vissa som talar emot, men inga övergripande normer som kan tala om för oss hur konflikten skall lösas *in casu*. De argument som tagits upp kan ur den rättsvetenskapliga analysens synvinkel ses som *primära mål-argument*.⁹ De är argument som för sin giltighet måste sättas i förhållande till de *ultimära mål* som vi anser är vägledande för olika delar av rättssystemet. Rättstillämparen – domstolen – har ofta inget behov av denna dikotomi, när det redan finns en i lagstiftningen nedlagd normkonfliktslösning (t.ex. i regeringsformen). Men i de fall när sådana direkt vägledande normer saknas finns det även för domstolarna anledning att försöka särskilja argument på olika normativa nivåer från varandra. Med denna uppdelning som grund kan vi försöka sätta in förevarande avgörande i en större diskussion.

Normkonflikter av det slag som HD prövade i förevarande fall, där det i grund och botten handlar om en slitning mellan två olika juridiska discipliner, kan inte lösas genom att väga primära mål-argument mot varandra. Det är tvärtom just i sådana här situationer som det är nödvändigt att reflektera över vilka de allra mest grundläggande värderingarna i det skadeståndsrättsliga systemet är och jämföra det med de normativa argumenten som på samma nivå bär upp skatterätten. Det är enbart på denna nivå som normkonflikter av förevarande slag egentligen kan analyseras.

Så vilka är då de ultimära målen med det skadeståndsrättsliga och det skatterättsliga regelsystemen? Svensk rätt är dåligt rustad för en sådan analys. Åtminstone ur skadeståndsrättslig synvinkel framstår frånvaron av en djupare normativ diskussion, om skadeståndsrättens legitimitet och mest grundläggande

⁹ Denna målanalys härstammar främst från Jan Hellner. Se Jan Hellner, *Värderingar i skadeståndsrätten*, Festskrift till Ekelöf, 1972, s. 299 ff., *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten*, Stockholm 1990, 16.3 och sist uttryckt i *Metodproblem i rättsvetenskapen*, Stockholm 2001, främst i avsnitt 4.4. Enligt Hellner kan man skilja mellan ultimära och primära mål i den rättsliga analysen. Ultimära mål är mål som eftersträvas på grund av att de anses ha ett värde i sig själv, de anses *intrinsikalt eftersträvansvärda*. Primära mål eftersträvas som medel för att uppnå de ultimära målen. Analysen är emellertid avhängig huruvida man intar lagstiftarens eller rättsvetenskapsmannens perspektiv. Ur lagstiftningsperspektivet syftar målanalysen till att på rent rättspolitiska eller rättssystematiska grunder fastställa vilka de ultimära, slutgiltiga målen är för en viss lagstiftning, samt därefter klarlägga hur dessa mål kan uppnås genom att uppställa primära mål som syftar till att förverkliga de ultimära målen. För rättsvetenskapsmannen blir det i hög grad en fråga om att utröna de i rättskällorna nedlagda ultimära målen, för att därefter analysera vilka primära mål som lämpligen kan tillgodose de ultimära målen. Jag har tidigare använt denna modell för rättspolitisk utvärdering av den tidigare nämnda mobbningsproblematiken, se Mårten Schultz, *Skadestånd vid mobbning*, JT 2001-02, s. 912 ff. och 925 ff.

värderingar, i mina ögon som ett fattigdomstecken i den svenska skadeståndsrättsliga diskursen. De halvhjärtade försök till fördjupning som ibland görs att formulera skadeståndets funktioner, med användande av termer som reparation, prevention och pulvrisering, är i allmänhet vaga och ger i vart fall ingen handfast vägledning för hur ett konkret problem skall lösas i frånvaron av tydliga rättskällor. Måhända är även denna inställning ett utflöde av vad Jan Kleineman träffande beskrivit som den icke-intellektuella approachen i svensk skadeståndstradition.¹⁰ Det är också möjligt att dessa frågeställningar kan ha uppfattats som främst en sak för filosofer (eller kanske våra folkvalda normbildare). Men det är i sådana fall en missuppfattning. De filosofiska problemen försvinner inte för att man sticker huvudet i marken, och de i grunden filosofiska ställningstaganden som problematiska skadeståndstvister ofta kräver undviks inte genom att vi låtsas som om de inte finns.¹¹ Konsekvensen blir istället att rättspolitiska överväganden sker utifrån implicita och oanalyserade grundantaganden.

I andra rättsordningar är diskussionen en levande och självklar aspekt av den juridiska analysen. När det gäller skadeståndsrätten har en sådan diskussion bedrivits i flera decennier främst i USA, i och som en reaktion på den rättsekonomiska analysen av rätten.¹² Det har till och med sagts att man kan dela upp amerikanska skadeståndsteoretiker i två skolor – de som företräder en rättsekonomisk syn på skadeståndsrätten och de som företräder en rättviseorienterad syn med rötter i Aristoteles och Kants läror.¹³ Det intressanta är att den här djupa normativa diskussionen inte betraktas som en angelägenhet enbart för akademiernas elfenbenstorn. Tvärtom har denna diskussion fått ett tydligt genomslag i

¹⁰ Jan Kleineman, *Ren förmögenhetsskada*, Stockholm 1987, s. 19 f.

¹¹ Se Jan Hellner, *Legal Philosophy in the Analysis of Tort Problems*, Scandinavian Studies in Law, vol. 2, Stockholm 1958, s. 151: "Is not the best policy for a lawyer to stick to common sense and leave the philosophers to their own business without attempting to put the philosophical analysis to a use for which it is not, or at least not primarily, intended? The answer to this question is that to some extent it is necessary to make a choice between philosophies. The lawyer must have some method for his work, especially for establishing its aim and for choosing his arguments. Most people would hold that he must also have some underlying principle for the evaluations which enter into his work. Every choice between such aims, methods and principles involves a philosophy of some kind. [...] To stick to common sense means that one leaves one's philosophy implicit, without making clear what it actually is".

¹² Litteraturen härvid är enorm. I antologierna David Owen (red.), *Philosophical Foundations of Tort Law*, Oxford 1995 och Gerald Postema (red.), *Philosophy and the Law of Torts*, Cambridge 2001, finns åtskilliga artiklar i ämnet med hänvisningar till annan litteratur. Vid den stora IVR-konferensen i Lund augusti 2003 behandlades dessa frågor i en särskild seminarieserie om rättsökonomi. De anföranden som hölls i detta seminarium kommer att publiceras i *Chicago-Kent Law Review* under 2004 (se för vidare information <http://lawreview.kentlaw.edu/Index.html>). Särskilt av intresse är härvid de övergripande synpunkter som framfördes av Horacio Spector som en inledning till seminariet.

¹³ Se till exempel inledningen Gary T. Schwartz, *Mixed Theories of Tort Law: Affirming Both Deterrence and Corrective Justice*, 75 *Texas Law Review* (1996-1997), s. 1801 ff.

juridisk praktik och – inte minst viktigt – vid utnämningen av högre juristtjänster.¹⁴ En liknande reflexionsprocess behövs även för svensk rätt, och då främst inom svensk rättsvetenskap. En djupare förståelse av typiskt ”svenska” skadeståndsrättsliga värderingar är inte minst av vikt för att kunna ta ställning till vilka resultat som vi bör sträva efter i det europeiska harmoniseringsarbetet på skadeståndsrättens område.¹⁵ En sådan förståelse är också ett hjälpmedel vid normkonflikter där det inte finns tydliga svar i rättskällorna. En liknande mer djupgående analys kan säkert göras även av skatterätten. Det kan i ett fall som detta även finnas anledning att reflektera över rättighetsaspekter på problemet. (Bör det faktum att skatteuttaget är en tvångsordning där det allmänna har en överordnad ställning påverka avvägningen och kanske tala för ett resultat som är så lindrigt som möjligt för den enskilde?) Det är således på detta fundamentala plan som en avvägning av normkonflikter av förevarande typ bör ske när det inte finns ett tydligt stöd i rättskällorna; enbart på denna nivå kan bedömningen vara trogen de mest grundläggande värderingar som regelsystemet vilar på.

Ovanstående reflektioner kan framstå som väl långtgående grubblerier kring en tämligen speciell fråga som kanske inte ens framstod som särskilt komplicerad för Högsta domstolen i beaktande av de tidigare avgöranden och överväganden i lagstiftningsarbetet som trots allt fanns att tillgå. Intuitivt framstår dessutom avgörandet som mer än rimligt. När det som här finns lagstiftning som ger staten möjlighet att enligt en särskild ordning driva in pengar från enskilda, om behövt med tvångsmedel, framstår det som märkligt att staten därutöver skulle ha möjlighet att alternativt kräva in sina fordringar enligt en civilrättslig ordning. De tankegångar som presenterats är emellertid av allmän vikt och har särskilt betydelse för hur vi ser på rättsvetenskapens uppgifter. En analys som i högre grad än tidigare utgår från vilka ultimära mål som vi kan formulera för de olika aspekterna av rättsordningen kan ge ett bättre beslutsstöd – och utgöra en bättre grund för förklaringar – än den analys som stannar på halva vägen, som inte går bortom de primära mål-argumenten.¹⁶ HD:s avgörande i detta fall är en lika bra början för en sådan diskussion som något annat.

Mårten Schultz

¹⁴ Rättsekonomens två mest namnkunniga företrädare – Guido Calabresi och Richard Posner – är idag verksamma som domare.

¹⁵ Detta spörsmål behandlas mer konkret med kausalitetskriteriet som utgångspunkt i Mårten Schultz, Kausalitetskriteriet i svensk skadeståndsrätt och det europeiska harmoniseringsarbetet, NFT 3/2003, s. 276 ff. En mer djuplodande analys av hur grundläggande uppfattningar och värderingar i svensk skadeståndsrätt förhåller sig till europeiseringen av skadeståndsrätten ges i Mårten Schultz, Analyze This! Swedish Reflections on the Europeanization of Tort Law (publiceras i European Business Law Review under 2004).

¹⁶ Jan Hellner betonade i sin sista bok att det var just detta som han såg som rättsvetenskapens främsta uppgifter, att tillhandahålla ett stöd för rationella beslut och att förklara rättsordningens olika aspekter, se Jan Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen, Stockholm 2001, s. 33 ff.