

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

Mål nr

meddelad i Stockholm den 26 maj 2004

T 2411-02

KLAGANDE

Skatteverket, 171 94 SOLNA

MOTPART

AM

Ombud: TE

SAKEN

Företrädaransvar

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Svea hovrätt, avd. 2, dom den 23 maj 2002 i mål T 7457-00

DOMSLUT

Högsta domstolen fastställer hovrättens domslut, såvitt nu är i fråga.

Skatteverket skall ersätta AM för rättegångskostnad i Högsta domstolen

med femtontusen (15.000) kr, avseende ombudsarvode, jämte ränta enligt 6 § räntelagen från dagen för Högsta domstolens dom till dess betalning sker.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Skatteverket har yrkat att Högsta domstolen bifaller statens talan.

AM har bestritt bifall till överklagandet.

AM har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

DOMSKÄL

AM var under år 1997 fram till juni månad ställföreträdare för och ägare till Cusima Bygg- och Fastighetsservice AB. Bolaget hade i mervärdesskatte-deklarationer för januari, februari och mars 1997, vilka undertecknats av AM, gjort avdrag för ingående mervärdesskatt. Efter det att skattemyndigheten begärt specifikation av avdragen och någon sådan inte kommit in, fattade myndigheten den 5 december 1997 beslut om omprövning. Den i omprövningsbeslutet framräknade tillkommande skatten, vilken uppgår till i målet yrkat belopp, skulle inbetalas senast den 19 december 1997. AM var då inte längre ställföreträdare för bolaget. Frågan är om det finns lagligt stöd för att ålägga AM personligt betalningsansvar för den tillkommande skatten.

Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 1982 s. 578 prövat frågan om betalnings-

ansvar för ställföreträdare för juridisk person, enligt då gällande 48 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt i tillämplig lydelse, i ett fall då den juridiska personen efter den ordinarie redovisningsperiodens utgång blivit försatt i konkurs och skatten därefter blivit fastställd genom särskilt beslut. Enligt nyssnämnda bestämmelse kunde företrädare för juridisk person under vissa angivna förutsättningar bli betalningsskyldig, solidariskt med den juridiska personen, om han underlåtit att betala in skatt i rätt tid och ordning. När det gällde tolkningen av uttrycket ”i rätt tid” uttalade Högsta domstolen – efter en genomgång av i målet tillämpliga bestämmelser om den juridiska personens betalningsskyldighet för mervärdeskatt – att, i de fall då deklaration lämnats men skatt därvid redovisats med för lågt belopp samt det därefter i särskilt beslut fastställs den ytterligare skatt som skall utgå för redovisningsperioden, betalningsskyldighet för den redovisade skatten inträder den dag då deklaration senast skulle lämnas och för det tillkommande skattebeloppet i och med det särskilda fastställelsebeslutet. Eftersom den juridiska personen var försatt i konkurs vid tiden för sistnämnda beslut och den tidigare ställföreträdaren således inte längre var behörig företrädare, kunde han inte åläggas betalningsskyldighet för det tillkommande skattebeloppet.

Vid den i förevarande mål aktuella tidpunkten gällde liksom vid tidpunkten för 1982 års rättsfall att, om den skattskyldige avgivit deklaration, skatten ansågs fastställd i enlighet med deklarationen. Deklarationen skulle avges senast den 5 i andra månaden efter utgången av den redovisningsperiod som deklarationen avsåg. Skatten förföll enligt 16 kap. 1 § mervärdeskattelagen (1994:200) till betalning då deklarationen senast skulle avlämnas. Skattemyndigheten hade dock enligt 5 § samma kapitel möjlighet att bevilja anstånd. Skatt som bestämdes på

något annat vis skulle betalas inom den tid som skattemyndigheten bestämde (14 kap. 12 §, 15 kap. 2 §, 16 kap. 2 §).

Om företrädares betalningsansvar för bolagets mervärdesskatt gällde enligt 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen i dess lydelse före den 1 november 1997 att företrädare för en skattskyldig som var juridisk person och som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt inom den tid som anges i 1 och 5 §§ tillsammans med den skattskyldige var betalningsskyldig för skatten. Som denna föreskrift avfattats kan den efter ordalagen inte anses täcka andra fall än sådana då den skattskyldige försummat att iaktta den tid för skatteinbetalningen som enligt de nämnda paragraferna gällt för honom.

I målet uppkommer emellertid frågan om föreskriften analogiskt kan ges den innebörden att den även skall anses omfatta situationer då skatten efter utgången av denna tid – genom omprövning eller efter överklagande – fastställts till högre belopp med senare förfallodag men de förfallotidpunkter som följer av 1 och 5 §§ skulle ha gällt, för det fall att i stället deklaration hade avgetts i överensstämmelse med ett sådant senare beskattningsbeslut. Av förarbetena till en ändring av motsvarande bestämmelse i 48 a § lagen om mervärdeskatt (prop. 1990/91:46 s. 55 ff.) framgår att en sådan tolkning varit avsedd, låt vara att förarbetena inte närmare går in på de olika tillämpningsproblem som i så fall kan uppstå bl.a. vid skifte av företrädare. Starka skäl får emellertid anses tala mot en analogisk tolkning till den betalningsskyldiges nackdel av bestämmelser av här aktuellt slag även om den har stöd i förarbetena. I förevarande fall får en sådan tolkning anses utesluten med hänsyn till att den av hovrätten berörda bestämmelse i skattebetal-

ningslagen (1997:483) – 12 kap. 6 § – till vilken ställföreträdarens varet med retroaktiv tillämplighet överfördes den 1 november 1997 vid sin tillkomst över huvud taget inte gav något stöd för en sådan utvidgad tolkning.

Den 1 januari 2004 – således efter hovrättens dom i detta mål – ändrades ovan nämnda bestämmelse i skattebetalningslagen. I 12 kap. 6 § andra stycket anges numera att betalningsskyldigheten, om inte annat följer av bestämmelsens tredje stycke, är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap. Om talan om att ålägga en företrädare för en juridisk person betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § har väckts vid allmän domstol före ikraftträdandet, gäller enligt punkt 3 i övergångsbestämmelserna den nya föreskriften. Enligt sin ordalydelse skulle sålunda övergångsbestämmelserna vara tillämpliga i detta fall samt föranleda att betalningsskyldighet ålades AM.

Högsta domstolen har emellertid i rättsfallet NJA 2000 s. 132 uttalat att övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen i den lydelse som då var tillämplig med hänsyn till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen inte skall tillämpas annat än om sådant ansvar hade kunnat åläggas enligt tidigare gällande lag. Samma synsätt bör tillämpas på övergångsbestämmelserna till den ändring i 12 kap. 6 § skattebetalningslagen som trädde i kraft den 1 januari 2004. En tillämpning av övergångsbestämmelserna till 2003 års lagändring skulle leda till ett för AM mera oförmånligt resultat än vad som skulle ha blivit fallet om tidigare gällande bestämmelser tillämpas. Av detta följer att något ansvar inte skall åläggas AM för den skatt som bolaget är skyldigt staten.

Hovrättens domslut skall därför fastställas.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Munck, Thorsson, Lundius (skiljaktig),
Nyström (referent, skiljaktig) och Calissendorff
Föredragande revisionssekreterare: Lombach

HÖGSTA DOMSTOLEN

Bilaga till
PROTOKOLL
2004-04-27Mål nr
T 2411-02

Referenten, justitierådet Nyström, med vilken justitierådet Lundius instämmer, är av skiljaktig mening i fråga om motiveringen och anför:

”Jag anser att domskälen från och med det tredje stycket (som börjar ”Vid den i förevarande mål”) bort lyda på följande sätt:

Den 1 januari 1991 ändrades 48 a § lagen om mervärdesskatt på så sätt att uttrycket ”i rätt tid och ordning” ersattes med ”i den tid och ordning som anges i 22, 22 a och 42 §§” (SFS 1990:1319). 22 § innehöll regler om deklaras-skyldighet, 22 a § om anstånd med deklaration och i 42 § föreskrevs att skatt för viss redovisningsperiod förföll till betalning den dag då deklarationen senast skulle lämnas. Enligt motiven till lagändringen borde mot bakgrund av Högsta domstolens tolkning av bestämmelsen denna justeras så att betalningsansvaret kunde krävas ut av företrädaren även om beloppen beslutades först efter en konkurs. Detta resultat kunde enligt departementschefen uppnås genom att det uttryckligen, genom en hänvisning till reglerna om när redovisning och betalning rätteligen skulle ske, angavs vid vilken tidpunkt betalningsskyldigheten för ställföreträdaren inträdde. Med en sådan ordning skulle det bli utan betydelse om den juridiska personen hann försättas i konkurs innan resterande belopp skulle betalas. (Prop. 1990/91:46 s. 55 ff.)

Bestämmelsen i 48 a § lagen om mervärdesskatt överfördes med endast redaktionella ändringar till 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200) vilken trädde i kraft den 1 juli 1994 (prop. 1993/94:99 s. 249). I det nu aktuella hänseendet

föreskrevs i bestämmelsen att betalningsansvar kunde åläggas den som underlåtit att betala in skatt inom den tid som angavs i 1 och 5 §§. I 16 kap.

1 § angavs att den skatt som skall betalas för en viss redovisningsperiod skall betalas senast den dag då deklarationen senast skall lämnas. 5 § samma kapitel innehöll regler om anstånd med betalning.

De nyss återgivna reglerna i 16 kap. i 1994 års mervärdesskattelag gällde fram till den 1 november 1997 och var således i kraft vid de i målet aktuella deklarationstidpunkterna. Enligt min bedömning följer av ordalagen i 16 kap.

17 § jämförd med 1 § samma kapitel att betalningsskyldighet kunde, om förutsättningar i övrigt förelåg, åläggas den som underlåtit att rätteligen betala in det mervärdesskattebelopp som han borde ha deklarerat och betalat vid deklarationstillfället, även om beloppet hade bestämts först efter att ett särskilt fastställelsebeslut fattats.

Den 1 november 1997 infördes skattebetalningslagen (1997:483). Bestämmelsen om ansvar för företrädare för juridisk person intogs i 12 kap. 6 §. Där angavs, såvitt nu är av intresse, att betalningsskyldighet kunde åläggas företrädare som underlåtit att betala skatt enligt skattebetalningslagen. Enligt punkten 9 i övergångsbestämmelserna skulle skattebetalningslagens bestämmelser om företrädaransvar tillämpas från ikraftträdandet även i fråga om bl.a. mervärdesskatt som tas ut enligt mervärdesskattelagen. Det framgår visserligen av lagmotiven att avsikten med den utformning bestämmelsen i 12 kap. 6 § gavs inte var att åstadkomma någon ändring i sak vad gällde förutsättningarna för betalningsskyldighet jämfört med tidigare reglering (prop. 1996/97:100 s. 592). Det måste emellertid anses att bestämmelsen fick en sådan ordalydelse att det inte därav med tillräcklig grad av tydlighet kunde utläsas att den skulle tolkas på samma sätt som den tidigare gällande bestämmelsen i 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen.

Vad nu anförts innebär ett instämmande i hovrättens bedömning att AM, som inte var företrädare för bolaget när den tillkommande skatten förföll till betalning, inte med stöd av 12 kap. 6 § skattebetalningslagen i den vid tiden för hovrättens dom tillämpliga lydelsen kunde göras betalningsansvarig för skatten.

Efter hovrättens dom har i 12 kap. 6 § skattebetalningslagen tillagts ett nytt andra stycke vari anges att betalningsskyldigheten, om inte en i tredje stycket angiven undantagssituation föreligger, är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges 10 och 16 kap. (SFS 2003:747). Av lagmotiven framgår att ändringen tillkommit av tydlighetsskäl, bl. a. mot bakgrund av rättsfallet NJA 1982 s. 578 (prop. 2002/03:128 s. 27 f.). Bestämmelsen i den nu gällande lydelsen innebär att betalningsansvar kan, om förutsättningar i övrigt föreligger, åläggas den som var företrädare för den juridiska personen vid deklarationstillfället även om det tillkommande beloppet bestämts först genom ett särskilt beslut vid en tidpunkt då företrädaren inte längre var behörig. Enligt punkten 1 i övergångsbestämmelserna trädde lagen i kraft den 1 januari 2004. Av punkten 3 samma bestämmelser framgår att i det fall talan om att ålägga en företrädare för en juridisk person betalningsskyldighet har väckts vid allmän domstol före ikraftträdandet, gäller de nya föreskrifterna i bl.a. 12 kap. 6 §. Frågan måste emellertid ställas om det är förenligt med förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att med tillämpning av 12 kap. 6 § skattebetalningslagen i lydelsen efter den 1 januari 2004 ålägga betalningsansvar för mervärdesskatt som tas ut enligt tidigare gällande bestämmelser.

Enligt 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen får skatt eller statlig avgift inte uttas i vidare mån än som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Vid den tidpunkten gällde 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200) och som tidigare angetts gav denna bestämmelse möjlighet att ålägga ställföreträdare betalningsskyldighet i

en sådan situation som det här är fråga om. Genom att skattebetalningslagens bestämmelser om företrädaransvar vid införandet den 1 november 1997 gavs retroaktiv verkan bör emellertid den för jämförelsen relevanta bestämmelsen vara 12 kap. 6 § skattebetalningslagen i lydelsen före den 1 januari 2004. Eftersom AM inte hade kunnat åläggas betalningsskyldighet enligt sistnämnda lagrum bör han inte heller med stöd av nu gällande bestämmelser förpliktas att betala skatten. Hovrättens domslut skall därför fastställas.”