

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
2680-15

meddelad i Stockholm den 22 juni 2016

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: Advokat Conny Otteland  
Wistrand Advokatbyrå  
Box 7543  
103 93 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 2 april 2015 i mål nr 7403-14

## **SAKEN**

Företrädaransvar m.m.

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom på så sätt att  
AAs sammanlagda betalningsansvar begränsas till 2 000 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för ombudskostnader med  
60 000 kr.

Dok.Id 168622

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-16:30

**BAKGRUND**

Bolagen QR Uthyrnings AB (QR) och Fasttrack Sweden Uthyrnings AB (Fasttrack) ingick i en grupp av företag med det svenska bolaget Altro Invest AB som moderbolag. Dessa bolags verksamhet bestod – direkt och indirekt – i leasing av tåg och flygplan och hade pågått sedan 1980-talet. MJO Förvaltning AB (MJO) bildades i november 2010. Föremålet för detta bolags verksamhet var att äga och förvalta fastigheter, aktier och andra kapitaltillgångar samt därmed förenlig verksamhet.

QR sålde år 2000 sina andelar i två kommanditbolag. För taxeringsåret 2001 redovisades en kapitalvinst på cirka 500 miljoner kr. Samtidigt yrkade och erhöll QR uppskov med beskattningen enligt då gällande regler. QR fusionerades 2012 med Fasttrack.

Fasttrack avyttrade 2003 samtliga andelar i vissa kommanditbolag och redovisade i samband med det i inkomstdeklarationen för taxeringsåret 2004 en kapitalvinst på cirka 1 500 miljoner kr. Samtidigt yrkade och erhöll Fasttrack uppskov med beskattningen enligt då gällande regler.

Reglerna i inkomstskattelagen om beskattning av företagsägda andelar i handelsbolag ändrades 2010. Innebörden av de nya reglerna var bl.a. att befintliga uppskov med beskattning av kapitalvinst vid koncerninterna andelsöverlåtelser skulle tas upp som inkomst vid 2011 års taxering. Inkomsten kunde efter yrkande från den skattskyldige fördelas med en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Avseende 2012 års taxering fattade Skatteverket beslut om att återföra QR:s och Fasttracks tidigare beviljade uppskov till beskattning.

MJO förvärvade under december 2010 ett antal av de kommanditbolag som Fasttrack sålt 2003 och avyttrade dessa kort därefter. I bolagen fanns sammantaget ett mycket stort överskott som uppkommit vid återläggning av tidigare gjorda överavskrivningar på tåg. I bokslutet i april 2011 redovisade MJO en betydande

skatteskuld som härrörde från de förvärvade kommanditbolagen. MJO deklarerade kommanditbolagens skattemässiga överskott vid 2012 års taxering.

AA utsågs i juni 2012 till likvidator i MJO och i januari 2013 till likvidator i Fasttrack. De i målet aktuella skatteskulderna var slutlig skatt avseende taxeringsåret 2012 med ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Skatteskulderna fastställdes i enlighet med avlämnad deklaration respektive omprövningsbeslut den 8 maj 2013. Skatteverket ansökte i januari 2014 hos förvaltningsrätten om s.k. företrädaransvar för AA enligt bestämmelser i skattebetalningslagen avseende de förfallna skatteskulderna. Skulderna uppgick till över 700 miljoner kr.

Förvaltningsrätten biföll Skatteverkets ansökan och konstaterade att AA, som varit bolagens legale ställföreträdare, genom att inte försätta bolagen i konkurs innan skatterna förföll till betalning i varje fall förfarit grovt oaktsamt. Han var därför tillsammans med bolagen ansvarig för obetalda skatter och avgifter om sammanlagt cirka 716 miljoner kr. Inga skäl för befrielse förelåg.

Kammarrätten avslog AAs överklagande. Enligt kammarrätten hade AA varit åtminstone grovt oaktsam. Vidare uttalade kammarrätten att ett betalningsansvar på cirka 716 miljoner kr kunde framstå som ett orimligt högt belopp men att detta var en direkt följd av att bolagen hade mycket stora skatteskulder. Att ålägga en företrädare ett betalningsansvar som helt korresponderar mot sådana skatteskulder kunde enligt kammarrättens mening inte i sig anses vara oproportionerligt. Skäl för befrielse förelåg därför inte.

#### **YRKANDEN M.M.**

AA yrkar att Skatteverkets ansökan ska avslås och att han ska medges ersättning för sina rättegångskostnader. I Högsta förvaltningsdomstolen yrkar han ersättning för ombudskostnader med 407 750 kr. Han anför bl.a. följande.

En anställd ställföreträdare, utan eget ägarintresse, undantas enligt praxis från företrädaransvar (NJA 1971 s. 296 I). Han var endast likvidator i bolagen och hade inte ett betydande intresse eller ett bestämmande inflytande över bolagen. En likvidators behörighet härleds från Bolagsverkets beslut och denne har således en offentlig roll som avvecklare av bolagen. En likvidator kan därför inte jämföras med en sådan affärsledare i ett företag som bestämmelserna om företrädaransvar primärt tar sikte på. Det finns särskilda regler för likvidators uppdrag och skadeståndsskyldighet i aktiebolagslagen.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande från 2015 uttalat att företrädaransvar inte kan göras gällande under ett rekonstruktionsförfarande för skulder som uppkommit före ansökan men förfallit till betalning först under förfarandet. Det är inte rimligt att ett likvidationsförfarande skulle behandlas sämre när det gäller förutsättningarna för skatterettsligt företrädaransvar. Likvidatorns åtgärder i förevarande fall är att likställa med en verksam avveckling av bolagen.

Företrädarens insikt om att det finns en skatteskuld utgör inte tillräcklig grund för att lägga honom grov oaktsamhet till last. Det är i stället avsikten med företrädarens handlande som ska bedömas. Han har inte låtit bolagen fortsätta med någon verksamhet och skattemedel har inte använts för utgifter i bolagens verksamhet (jfr t.ex. NJA 1971 s. 296 och NJA 1985 s. 13). Således har han inte utnyttjat bolagen för att låta det allmänna stå för något riskkapital och han har inte i något avseende åsidosatt Skatteverkets intresse av att få betalt för skattefordringarna.

Det är inte proportionerligt att döma ut ett påföljdsbelopp om 716 miljoner kr för ett agerande som inte har skadat statens skattefordran.

*Skatteverket* yrkar att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande.

AA har som likvidator varit bolagens enda företrädare. Bristande ägarintresse har i praxis i vissa fall bedömts medföra grund för befrielse, se t.ex. NJA 1972 s. 205

Mål nr  
2680-15

där en företrädares ställning närmast var att jämställa med en anställd företagsledare. AA har varit delaktig i bolagens verksamhet och den skatteplanering som föregått de transaktioner som gett upphov till skatteskulderna innan han tillträdde som likvidator. I ljuset av det speciella ansvar som likvidatorn har för att avveckla verksamheten på ett ordnat sätt framstår det som olämpligt om likvidatorns bristande ägarintresse skulle innebära skäl för befrielse.

AA borde som erfaren advokat vid tillträdet som likvidator omgående ha kunnat konstatera att bolagen inte skulle kunna betala aktuella skatter. I ett sådant läge ålåg det honom att försätta bolagen i konkurs. AA gjorde inte detta och vidtog inte heller någon annan verksam åtgärd. Det förhållandet att bolagen under den tid han var likvidator inte ådrog sig ytterligare skulder till staten saknar betydelse (RÅ 2007 ref. 48).

Det finns inte grund i förarbeten eller praxis för att beloppets storlek i sig skulle utgöra skäl för befrielse. Eftersom betalningsskyldigheten alltid är en direkt följd av underlåtelserna att betala skatt skulle det få orimliga konsekvenser om detta utgjorde skäl för befrielse. Med hänsyn till vad som ligger bakom de obetalda skulderna är målet speciellt till sin karaktär. Skulderna har uppkommit som ett resultat av ett skatteupplägg där avsikten synes ha varit att aldrig betala skatterna. Företrädares agerande och skatternas uppkomst har i praxis tillmätts betydelse i t.ex. HFD 2013 ref. 75 (III). Rättsfallet visar att man vid tillämpning av befrielseregeln kan beakta försvårande omständigheter rörande skuldernas uppkomst.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

### **Vad målet gäller**

Frågan i målet är om AA i egenskap av likvidator ska åläggas betalningsskyldighet för bolagens skatter och om det i så fall föreligger särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från skyldigheten.

**Rättslig reglering**

Målet avser betalningsansvar för slutlig skatt avseende taxeringsåret 2012 med ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Bestämmelserna om ansvar för företrädare i 12 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, ska därför tillämpas. Numera finns motsvarande bestämmelser i 59 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Av 12 kap. 6 § SBL framgår att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt lagen, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Om det finns särskilda skäl, får företrädaren enligt 6 b § helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsgrundsats inom svensk offentlig rätt. Den ska alltid beaktas när myndigheter fattar för enskilda betungande beslut. Principen har tagits in i 2 kap. 5 § SFL, som anger att beslut enligt lagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att regleringen främst syftat till att påminna Skatteverket om att beslut enligt lagen alltid ska föregås av en proportionalitetsavvägning samt göra det lättare för enskilda att åberopa principen i mål och ärenden enligt lagen (prop. 2010/11:165 del 1 s. 302 f.).

Bestämmelser om likvidation finns i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL. Om bolagsstämman beslutat att bolaget ska gå i likvidation ska Bolagsverket enligt 28 § utse en eller flera likvidatorer när verket har registrerat beslutet. Den som utses till likvidator ska vara lämplig för uppdraget.

Likvidatorn träder enligt 25 kap. 30 § ABL i styrelsens och den verkställande direktörens ställe och har i uppdrag att genomföra likvidationen. Likvidatorn ska

enligt 35 § så snart det kan ske förvandla bolagets egendom till pengar och betala bolagets skulder. Av 36 § följer att om bolaget är på obestånd ska likvidatorn ansöka om att det försätts i konkurs.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

#### *Allmänt om företrädaransvarets syfte*

Bestämmelser om företrädaransvar tillkom 1967 och motiverades bl.a. av att det inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra en företrädare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta ansågs som en allvarlig brist inte minst beträffande de s.k. fåmansbolagen (SOU 1965:23 s. 180 f. och 184 jfr också prop. 1973:163 s.166).

I de förarbeten som låg till grund för en reform av bestämmelserna på 1990-talet anfördes att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden är mera utsatt än flertalet andra borgenärers. De mycket begränsade möjligheter som staten har att i förväg säkerställa fordringarna på det sätt som i allmänhet görs på kreditmarknaden motiverade att man behöll den betalningsskyldighet för företrädare som utvecklats på skatteområdet (prop. 1996/97:100 del 1 s. 438).

Reglerna om företrädaransvar har således till främsta syfte att så långt möjligt säkra statens skattefordringar på områden där frihet från personligt betalningsansvar kan försvåra indrivandet av dessa.

#### *En likvidators ställning*

Företrädaransvaret enligt skattebetalningslagen är främst inriktat på ägare och styrelseledamöter och då särskilt sådana personer i fåmansföretag. Betalningsskyldighet kan dock enligt lagtexten utkrävas av varje företrädare för en juridisk person. Av rättspraxis och förarbeten framgår att även den som inte är

Mål nr  
2680-15

legal ställföreträdare kan omfattas av ansvaret när denne haft en faktisk maktposition och möjlighet att påverka förvaltningen i den juridiska personen (se RÅ 2008 ref. 75 och där angivna rättsfall samt prop. 2002/03:128 s. 24).

Enligt 25 kap. 30 § ABL träder en likvidator i styrelsens och den verkställande direktörens ställe. Denne har således ställning som bolagets ställföreträdare under likvidationen och ersätter även en sådan särskild firmatecknare som har utsetts av styrelsen (se prop. 2000/01:150 s. 108 och NJA 2012 s. 328).

Den rättsliga regleringen ger därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte utrymme för att anse annat än att en likvidator är en sådan företrädare som kan åläggas betalningsansvar enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen.

#### *Frågan om grov oaktsamhet*

En företrädare för ett bolag som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala bolagets skatter är tillsammans med bolaget skyldig att betala dessa.

Den grundläggande förutsättningen för att grov oaktsamhet ska föreligga är att det föreligger en betalningsskyldighet och att företrädaren, innan fordran förfaller till betalning, inte gjort allt vad som rimligen kan krävas för att skydda var och en av borgenärerna (prop. 1996/97:100 del 1 s. 442). Innebörden av detta sägs i förarbetena till reformen av reglerna 2003 vara att betalningsskyldighet är huvudregel, men med en möjlighet att undkomma ansvar om det innan skatten skulle ha betalats har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen (prop. 2002/03:128 s. 25). Verksamma åtgärder är bl.a. ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion (se prop. 1996/97:100 del 1 s. 442 f. samt rättsfallen NJA 1985 s. 13 och HFD 2015 ref. 58).

Likvidation syftar till att ett bolag avvecklas och dess skulder betalas och har därför likheter med t.ex. en konkurs. Det har i målet gjorts gällande att likvidation

och vad som företagits inom ramen för en sådan innebär att verksamma åtgärder vidtas. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har dock frivillig likvidation respektive konkurs och företagsrekonstruktion så olika syften och så olika rättsverkningar för de bolag som genomgår dem att förfarandena inte kan likställas vid bedömningen av företrädaransvarets räckvidd. Av särskild betydelse är att en frivillig likvidation framför allt vidtas i ägarnas intresse och inte i borgenärernas, medan motsatsen gäller för konkurs och företagsrekonstruktion (jfr prop. 2000/01:150 s. 108, prop. 1986/87:90 s. 183 och prop. 1995/96:5 s. 58). En frivillig likvidation kan därför inte anses utgöra en åtgärd som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen.

De subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet har ansetts ha samma innehåll vid fråga om företrädares betalningsskyldighet som beträffande straffansvar (se prop. 2002/03:128 s. 25). För tillämpningen av t.ex. skattebrottslagen har begreppet grov oaktsamhet reserverats för mer klandervärda utslag av försummelse eller nonchalans (se prop. 1971:10 s. 232 f.). Först om gärningsmannen t.ex. slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller visat uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de beskattningsregler som han haft att tillämpa, borde grov oaktsamhet anses föreligga (a. prop. s. 256).

Regleringen innebär att redan ett konstaterande av objektiva förhållanden, såsom att skatten inte betalats på förfallodagen och att verksamma åtgärder inte vidtagits, inte räcker för att grov oaktsamhet ska föreligga. Förhållandena i det enskilda fallet ska således beaktas. Vid prövningen måste bl.a. vägas in vilka handlingsalternativ företrädaaren haft att tillgå liksom dennes skäl till att vidta eller avstå från vissa åtgärder (jfr prop. 2002/03:128 s. 51).

*Särskilda skäl för befrielse och proportionalitetsprincipen*

En företrädare kan enligt skattebetalningslagen helt eller delvis befrias från betalningsansvar om det finns särskilda skäl. Motsvarande regel finns numera i 59 kap. 15 § SFL.

Undantagsregeln har generellt sett tillämpats med stor restriktivitet. Prövningen har bl.a. gällt betydelsen av företrädarens eget intresse och ställning i bolaget, bulvanförhållanden, företrädarens betalningsförmåga, företrädarens personliga förluster i bolaget, bolagets tidigare skötsel av skattebetalningarna, arbetsmarknadspolitiska motiv samt företrädarens ålder och sjukdom.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan emellertid bestämmelsen om befrielse vid särskilda skäl också ge anledning att pröva om ett betalningsansvar i det enskilda fallet kommer i konflikt med proportionalitetsprincipen.

*Bedömningen i detta fall*

När ett bolag har gått i likvidation och en likvidator har utsetts ska enligt 25 kap. 33 § ABL styrelsen och verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämma. En sådan redovisning ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning och granskas av bolagets revisor enligt bestämmelserna om revision i 9 kap. samma lag. En likvidator förutsätts således vara väl insatt i förhållanden rörande bolagets finansiella ställning när denne tillträder sitt uppdrag och ska ansöka om att bolaget försätts i konkurs om bolaget är på obestånd.

AA åtog sig uppdragen att genomföra de frivilliga likvidationerna av bolagen i juni 2012 respektive i januari 2013. Han hade enligt egen uppgift

innehaft även andra uppdrag för bolag inom samma grupp som de nu aktuella bolagen tillhör och alltså inte varit helt obekant med den verksamhet som bolagsgruppen bedrivit. Han hade dessutom företrätt Fasttrack gentemot Skatteverket i domstolsprocesser gällande de aktuella skatterna och måste i det sammanhanget ha fått god inblick i bolagets ekonomiska situation.

Av utredningen i målet framgår att de aktuella bolagen inte ägde några nämnvärda tillgångar när de trädde i likvidation. Det borde därför redan när likvidationsförfarandena inleddes ha stått klart för AA att bolagen inte skulle kunna betala nu aktuella skatteskulder på respektive förfallodag. Redan att med nu nämnda insikter ta på sig ett uppdrag som likvidator utan att omedelbart försätta bolagen i konkurs kan framstå som grovt oaktsamt.

Nu aktuella skatteskulder hade ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Skulderna betalades inte på förfallodagen och AA begärde det ena bolaget i konkurs i maj samma år och det andra bolaget först i mars 2014. Han dröjde alltså mellan två månader och ett år efter förfallodagen med att begära bolagen i konkurs. Någon godtagbar förklaring till dröjsmålet har inte lämnats.

Sammantaget innebär detta att AA, som är advokat och därför väl bör känna till vilka åtgärder som en likvidator är skyldig att vidta, måste anses ha varit grovt oaktsam.

När det gäller frågan om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet har Skatteverket gjort gällande att AA varit delaktig i bolagens verksamhet och den skatteplanering som föregått de transaktioner som gett upphov till skatteskulderna innan han tillträdde som likvidator. Någon jämkning skulle därför inte vara aktuell. Det Skatteverket påstått om AAs mer direkta inblandning i bolagens skatteplanering m.m. har emellertid inte belagts och kan därför inte beaktas i målet.

Ingen av de typiska situationer som behandlats i rättspraxis eller förarbeten när betalningsskyldigheten helt eller delvis kan efterges är för handen i detta fall.

AA tillhör inte den personkrets som reglerna om företrädaransvar främst avser att träffa. Han har inte haft något ägarintresse i bolagen, vare sig för egen del eller genom någon närstående (jfr NJA 1971 s. 296 I). Ingen faktisk verksamhet bedrevs i bolagen under den tid som AA var likvidator och statens fordran växte inte heller. När skatterna förföll till betalning stod det dessutom klart att bolagen sedan länge helt saknat förmåga att betala skulderna. Ingen åtgärd som han kunnat vidta hade i någon väsentlig mån kunnat ändra på detta förhållande. Det finns således omständigheter kring AAs ställning och agerande som bör beaktas inom ramen för en proportionalitetsprövning.

AA har genom företrädaransvaret ålagts betalningsskyldighet för ett anmärkningsvärt högt belopp. Det står enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening klart att även ett betydligt lägre belopp skulle innebära att lagstiftningens handlingsdirigerande syfte uppnås i lika hög grad. Den börda som betalningsskyldigheten innebär för AA är mycket stor och – som framgått ovan – en konsekvens av en i allt väsentligt atypisk situation. Betalningsskyldighet för hela beloppet måste därför anses stå i ett klart missförhållande till det som det allmänna vinner av att hela beloppet utkrävs. Mot denna bakgrund ska beloppet sättas ned.

Högsta förvaltningsdomstolen måste utifrån samtliga omständigheter i målet göra en uppskattning av vad som utgör en rimlig betalningsskyldighet för AA. En nedsättning som innebär att hela betalningsskyldigheten bortfaller framstår inte som rimlig mot bakgrund av att AA befunnits ha varit grovt oaktsam. Högsta förvaltningsdomstolen finner vid en samlad bedömning att betalningsskyldigheten ska begränsas till skäliga 2 000 000 kr.

Mål nr  
2680-15

## **Ersättning för ombudskostnader**

Med hänsyn till att målet gäller en fråga av betydelse för rättstillämpningen bör AA beviljas ersättning för ombudskostnader. Ersättningen kan skäligen bestämmas till 60 000 kr.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Eskil Nord, Christer Silfverberg, Thomas Bull och Mahmut Baran.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 1 oktober 2014 i mål nr 1622-14