

**Fråga om det finns särskilda skäl att befria från företrädaransvar enligt skattebetalningslagen (I–III).**

Lagrum:

12 kap. 6 § och 6 b § skattebetalningslagen (1997:483)

I

Skatteverket ansökte hos Förvaltningsrätten i Göteborg om att M.S. tillsammans med E O M Production AB skulle åläggas betalningsskyldighet med 435 770 kr för bolagets obetalda skatter och avgifter som skulle ha betalats i maj och augusti 2008 samt februari och september 2009. M.S. var sedan november 1998 styrelseledamot och firmatecknare i bolaget. Han ägde också dess samtliga aktier. Bolaget försattes i konkurs den 23 mars 2010.

*Förvaltningsrätten i Göteborg (2011-12-06, ordförande Fredricson Svensson)* yttrade: Tillämpliga bestämmelser m.m. – Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag är företrädaren, tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § skattebetalningslagen (1997:438), SBL, jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt SBL är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och ränta på den. Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap. SBL (12 kap. 6 § SBL). Uppsåt anses föreligga när betalning underlåtit trots att det på förfallodagen funnits medel till betalning av skulden. Grov oaktsamhet anses föreligga när företrädaren inte har hållit sig informerad om sina skyldigheter eller det ekonomiska läget. För att undgå ansvar ska företrädaren före förfallodagen söka bolaget i konkurs eller vidta verksamma åtgärder för att avveckla bolagets samtliga skulder med hänsyn till samtliga borgenärer (NJA 1969 s. 326). – Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten (12 kap. 6 b § SBL). – Befrielse eller jämkning kan komma i fråga då företrädaren inte haft något ägarintresse i bolaget (jfr NJA 1972 s. 205) eller på grund av sjukdom, ålder och bristande ekonomisk förmåga (NJA 1972 s. 115 I). – Förvaltningsrättens bedömning – M.S. har under den tid de i målet aktuella avgifterna och skatterna förföll till betalning varit legal företrädare för bolaget. Av praxis framgår att en företrädare för att undgå personligt betalningsansvar ska ha sökt bolaget i konkurs eller på annat sätt fått till stånd en samlad avveckling av bolagets skuld med hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen före skattens eller avgiftens förfallodag. I praktiken krävs en egen konkursansökan, en ansökan om företagsrekonstruktion eller en effektiv betalningsinställelse syftande till att åstadkomma ackordsförhandlingar. Av utredningen

framgår inte att M.S. före förfallodagarna för de aktuella avgifterna och skatterna vidtagit några sådana åtgärder som krävs för att undgå personligt betalningsansvar. Till följd härav får han och bolaget anses, i vart fall av grov oaktsamhet, ha underlåtit att betala nämnda avgifter och skatter. Förutsättning att ålägga M.S. betalningsskyldighet tillsammans med bolaget finns därmed. – Det har inte kommit fram några särskilda skäl som gör att M.S. helt eller delvis bör befrias från betalningsskyldigheten. Skatteverkets talan ska därför bifallas. – Förvaltningsrätten bifaller Skatteverkets ansökan och förpliktar M.S. att tillsammans med E O M Production AB till staten betala 435 770 kr.

M.S. överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade att han skulle befrias helt från betalningsansvar. I andra hand yrkade han att betalningsansvaret skulle jämkas till ett skäligt belopp. Han anförde bl.a. följande. Han har inte uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala de aktuella skatterna och avgifterna. Orsaken till E O M Production AB:s betalningssvårigheter 2008 och 2009 var huvudsakligen reklamationer från ett antal stora kunder. Vidare utsattes bolagets finanser för ytterligare svåra ansträngningar till följd av konjunkturnedgången. Bolaget har sedan 2007 anlitat en redovisningsbyrå för den löpande redovisningen. Han hade personligen vare sig inblick i eller kunskap om det dagliga arbete som utfördes av redovisningskonsulten tillsammans med revisorn. Som företrädare för bolaget har han i alla år helt satt sin tillit till och följt de instruktioner revisorn och redovisningsbyrån lämnat. Redovisningskonsulten bokförde felaktigt bolagets försäljningar i hans enskilda firma. Felet upptäcktes först vid bokslutsarbetet och föranledde ett omprövningsbeslut så sent som den 27 juli 2009. Han förstår inte hur han skulle ha kunnat upptäcka felet tidigare när varken redovisningskonsulten eller revisorn gjorde det. Bolaget påfördes senare de aktuella skatterna och hans enskilda firma fick en återbetalning. Det föreligger därför särskilda skäl till den uppkomna situationen. Skatterna hade faktiskt betalats i rätt tid på förfallodagarna 2008, men av hans enskilda firma. Skatteverket har därmed inte lidit någon skada. Att han under en kortare tid efter att han fått information om felet försökte rädda bolaget från konkurs innan han ansökte om företagsrekonstruktion förstår han nu var felaktigt. Som småföretagare måste man förlita sig på de rådgivare man har runt sig. Ingen av dessa påpekade att han direkt den 27 juli 2009 borde ha ansökt om företagsrekonstruktion. Han har på grund av bolagets konkurs personligen lidit mycket stor ekonomisk skada. Förutom ett privat borgensåtagande om ca 3 000 000 kr, har han privat genom sin enskilda firma skjutit till ca 700 000 kr. Han har hamnat i kronofogdens register med skulder på flera hundra tusen kronor, varav det mesta ännu är obetalt. Eftersom han inte tagit ut lön från bolaget under de senaste två åren, hade han ingen rätt till a-kassa eller sjukpenning. De har fått leva på hustruns inkomster och hjälp från slakten. Det föreligger särskilda skäl att helt befria honom från betalningsansvar. I vart fall ska betalningsskyldigheten jämkas till ett belopp som kammarrätten finner skäligt.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. M.S. var styrelseledamot, firmatecknare och aktieägare i bolaget under den tid de i målet aktuella skatterna förföll till betalning. Han har inte före förfallodagarna vidtagit verksamma åtgärder för en samlad avveckling och får därför anses i vart fall av grov oaktsamhet ha underlåtit att betala skatterna och avgifterna. Reklamationer och konjunkturedgång är faktorer som får hänföras till företagandets risker och som inte ska bäras av det allmänna. Styrelsen i ett aktiebolag ansvarar för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter. Styrelsen ska fortlöpande kontrollera bolagets ekonomiska situation och se till att dess organisation är utformad så att bokföring, medelsförvaltning och bolagets ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt (8 kap. 4 § aktiebolagslagen). Ansvar för att bolagets redovisning är korrekt kan därför inte överlåtas. Revisorn konstaterade redan i revisionsberättelsen för 2007 att hela aktiekapitalet var förbrukat. Att den ekonomiska situationen var svår hade alltså varit känt länge. Det som angetts utgör inte sådana särskilda skäl som krävs för hel eller delvis befrielse. – Förfallodagen för förseningsavgiften avseende skattedeklarationen för juni 2009 var den 28 september 2009, vilken inföll innan bolaget försattes i konkurs den 23 mars 2010. M.S. var företrädare under denna period. Avgiften ingår i yrkat belopp.

Kammarrätten höll den 18 juni 2012 muntlig förhandling i målet.

*Kammarrätten i Göteborg (2012-07-03, Pettersson, Ståhl, referent, Magnander)* yttrade: I Skatteverkets ansökan om företrädaransvar anges att den avser skatter och avgifter som förföll till betalning under perioden den 12 maj 2008 – 14 september 2009. En av de avgifter som ansökan avser, förseningsavgiften för skattedeklarationen avseende juni 2009, förföll till betalning först den 28 september 2009. Skatteverket har i kammarrätten vidhållit att M.S. ska förpliktigas att betala beloppet. Härigenom har Skatteverket justerat sin ansökan till att omfatta en längre period, dock utan att yrka ansvar för ytterligare skatter eller avgifter. Enligt kammarrättens bedömning innebär detta ingen ändring av talan. – I målet är således fråga om ansvar för skatter och avgifter med ursprungliga förfallodagar under perioden den 12 maj 2008 – 28 september 2009. M.S. var under perioden företrädare för bolaget i den mening som avses i 12 kap. 6 § SBL. Han har först i december 2009 vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av skulderna med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. – Den största delen av det belopp för vilket Skatteverket ansöker om företrädaransvar avser mervärdesskatt som fastställdes genom ett omprövningsbeslut den 29 juli 2009. Som skäl till att skatten inte redovisades och betalades vid de ordinarie förfallodagarna anger M.S. att redovisningskonsulten felaktigt bokförde bolagets försäljningar i M.S:s enskilda firma. Det är inte möjligt för en styrelseledamot att med befriande verkan lämna över till annan att ansvara för att bolagets skatter redovisas och betalas på korrekt sätt. Den felaktiga redovisningen avser betydande belopp och borde, vid en tillräcklig kontroll av bolagets verksamhet, ha upptäckts av M.S. Han har enligt kammarrättens bedömning därmed varit grovt oaktsam vid

redovisningen av mervärdesskatten. – Övriga skatter och avgifter som ingår i Skatteverkets ansökan har M.S. underlåtit att betala av i vart fall grov oaktsamhet. – Särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldigheten föreligger inte. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

M.S. överklagade kammarrättens dom och yrkade att han helt eller delvis skulle befrias från betalningsskyldigheten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-03, Melin, Dexe, Hamberg, Nymansson, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Rättslig reglering m.m.

Bestämmelser om betalningsansvar för företrädare för juridisk person finns i 12 kap. 6 och 6 b §§ SBL. Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligt 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 (6 §). Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten (6 b §).

Skattebetalningslagen har upphävts men är tillämplig i målet. Bestämmelser motsvarande dem i 12 kap. 6 och 6 b §§ SBL finns nu i 59 kap. 13 och 15 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Bestämmelserna om företrädaransvar fick sin i målet aktuella utformning genom lagändringar som trädde i kraft den 1 januari 2004. Ändringarna innebar i sak en återgång till vad som i många år hade gällt enligt äldre lagstiftning innan konstruktionen blev en annan genom införandet av SBL. I de nu aktuella lagförarbetena (prop. 2002/03:128 s. 26) framhålls att det med ”särskilda skäl” återigen avses vad som tidigare gällt och att vägledning vid bedömning av om befrielse bör medges således kan fås genom den praxis som utvecklats före SBL:s tillkomst. Beträffande tidigare praxis nämns rättsfall där Högsta domstolen prövat om inflytande och ekonomiskt intresse i den juridiska personen samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga utgjort skäl för befrielse (NJA 1971 s. 296 I–III, 1972 s. 205, 1973 s. 544 och 1975 s. 480).

Företrädarens bristande betalningsförmåga har enligt fast praxis inte ansetts utgöra tillräckliga skäl för befrielse (bl.a. NJA 1971 s. 296 I–III). Bristande betalningsförmåga har inte heller i förening med att företrädaren saknat någon egen vinst av den underlåtna skattebetalningen ansetts kunna motivera befrielse (NJA 1972 not. A 19). Betalningsskyldigheten har emellertid satts ned när förutom betalningsoförmåga flera särskilda omständigheter talade för det, främst

relativt hög ålder, sjukdom av ej övergående natur som starkt begränsade möjligheterna till försörjning samt visad betalningsvilja (NJA 1972 s. 115 I).

#### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Som kammarrätten funnit finns det grund för att fastställa att M.S. är solidariskt betalningsskyldig för bolagets obetalda skatter och avgifter. Frågan i målet är om det föreligger särskilda skäl för att befria honom från betalningsskyldigheten.

Till stöd för sitt yrkande om befrielse åberopar M.S. främst bristande betalningsförmåga, egen stor skuldsättning samt att han inte i någon nämnvärd utsträckning belastade staten när han fortsatte att bedriva rörelsen.

M.S. ägde alla aktier i bolaget och hade också det bestämmande inflytandet. Bristande betalningsförmåga hos en sådan företrädare utgör enligt äldre rättsfall inte tillräckliga skäl för befrielse till någon del från betalningsskyldigheten. Det saknas anledning att gå ifrån denna tidigare praxis. Några särskilda omständigheter i övrigt som sammantaget kan motivera att M.S. helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten har inte heller framkommit. Överklagandet ska därför avslås.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

## II

Skatteverket ansökte hos Förvaltningsrätten i Malmö om att D.T. tillsammans med Helsingborgs Bilrekonditionering AB skulle åläggas betalningsskyldighet med 791 279 kr för bolagets obetalda skatter och avgifter som skulle ha betalats under juni 2008 – oktober 2009. D.T. var under den aktuella tiden styrelseledamot i bolaget. Han ägde också dess samtliga aktier. Bolaget försattes i konkurs efter egen ansökan den 18 januari 2010.

D.T. bestred bifall till ansökningen och åberopade bl.a. omständigheterna kring en tvist som bolaget haft med ett annat bolag rörande uppsägning av ett 25-årigt avtalsförhållande.

Förvaltningsrätten höll den 16 mars 2011 muntlig förhandling i målet.

*Förvaltningsrätten i Malmö (2011-04-06, ordförande Ohlsson)* yttrade, efter att ha redogjort bl.a. för tillämpliga bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483), SBL: Förvaltningsrätten gör följande bedömning. – D.T. har varit företrädare för bolaget under åren 2008 och 2009 då de aktuella skatterna och avgifterna förföll till betalning. Enligt förvaltningsrättens mening borde D.T. ha insett att bolaget inte skulle ha

medel tillgängliga för betalning av skatteskulderna vid förfallotidpunkterna. – Enligt praxis kan en företrädare befrias från betalningsskyldighet om denne innan skatten förföll till betalning har vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Detta innebär att företrädaren ska ha gjort vad som rimligen kan krävas av honom för att skydda var och en av borgenärerna. Åtgärder som kan komma ifråga är konkursansökan eller betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandlingar. – D.T. har inte vidtagit några åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder utan har istället under en förhållandevis lång period fortsatt verksamheten och underlåtit att betala in skatter och avgifter för bolagets räkning. D.T. har därmed handlat grovt oaktsamt. De kontinuerliga kontakter D.T. har haft med Skatteverket gällande de förfallna betalningarna eller tvisten med det andra bolaget föranleder inte någon annan bedömning. Det föreligger därför grund för att ålägga honom betalningsansvar enligt SBL. – D.T. gjorde ett mycket gott intryck vid förvaltningsrättens muntliga förhandling. Vidare betvivlar domstolen inte att han har haft ambitionen att ”vinna” tvisten med det andra bolaget eller att kontakter kan ha tagits med Skatteverket. Omständigheterna i målet är dock sådana att det nämnda inte är tillräckligt för att helt eller delvis befria honom från betalningsskyldigheten. D.T. är således skyldig att tillsammans med bolaget solidariskt svara för obetalda skatter och avgifter med det av Skatteverket yrkade beloppet. – Med bifall till ansökan förpliktigar förvaltningsrätten D.T. att solidariskt med Helsingborgs Bilrekonditionering AB till staten utge obetalda skatter och avgifter med sammanlagt 791 279 kronor.

D.T. överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten. Han yrkade att domen skulle upphävas och i andra hand att han skulle medges befrielse helt eller delvis från betalningsskyldigheten. Han yrkar även ersättning för kostnader i kammarrätten med 34 447 kr. Han anförde bl.a. följande. Grunden till Helsingborgs Bilrekonditionering AB:s obestånd och konkurs är att den tidigare samarbetspartnern utan förvarning sade upp samarbetet. Detta medförde en ohållbar situation för bolaget. Härtill kom finanskrisen under 2008. Han visade och visar fortfarande tydliga tecken på en allvarlig depression, vilket har påverkat hans handlingsförmåga. – D.T. åberopade läkarintyg utfärdat den 10 augusti 2011 av dr Susan Namazi, specialist i psykiatri, Catio Citykliniken i Landskrona samt utlåtande den 18 november 2011 av Susanne Nordström, legitimerad psykolog.

Skatteverket ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet och anförde bl.a. följande. Sjukintyget visar att D.T. inte varit känd hos Catio Citykliniken innan besöket den 10 augusti 2011. Av sjukintyget framgår inte att D.T:s arbetsförmåga har varit helt eller delvis nedsatt under den i målet aktuella tidpunkten. Hans sjukdomstillstånd hänför sig till tiden efter skatternas förfallotidpunkt. Det har vare sig vid tidigare kontakter med Skatteverket eller vid förhandlingen i förvaltningsrätten framkommit

uppgifter om D.T:s försämrade hälsa. Inte heller framgår detta av förvaltarberättelsen. Vid bedömningen av uppsåt/grov oaktsamhet måste vägas in att bolaget har restförda, obetalda skatter och avgifter med totalt tolv olika förfallodagar. Bolaget har lämnat in preliminär självdeklaration för jämkning av bolagets F-skatt för inkomståren 2008 och 2009. Redan i juli 2008 inkom en ansökan om anstånd med betalning av skatt. Skälen för ansökan uppgavs vara att bolaget väntade på kapital som blivit försenat på grund av semestertider. Det bör även noteras att bolagets aktiekapital var förbrukat 2008 och enligt revisionsberättelsen var resultatutvecklingen för tiden efter senaste bokslutsdatum den 30 juni 2008 kraftigt negativ. I samtal med Skatteverket har D.T. uppgett att han fått ta del av det preliminära bokslutet och att han, för att minska lönekostnaderna, sagt upp fyra anställda i bolaget. Han har alltså tidigt känt till bolagets ekonomiska situation och dess betalningssvårigheter. I egenskap av bolagets företrädare borde han med denna vetskap ha närmare undersökt hur det egentligen stod till med bolaget för att – i händelse av obestånd eller dylikt – vidta sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder. Detta har han inte gjort.

Kammarrätten höll den 21 november 2011 muntlig förhandling i målet, varvid vittnesförhör hölls på D.T:s begäran. Vittnena uppgav bl.a. att D.T. efter samarbetspartnerns uppsägning av avtalet blivit alltmer frånvarande och nedstämd, vilket inverkade negativt på hans förmåga att driva företaget vidare samt att de anställda så småningom fick överta ansvaret för verksamheten.

*Kammarrätten i Göteborg (2011-12-12, Grankvist, Almqvist, referent, Fröberg)* yttrade: Den första frågan i målet är om D.T. uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att som företrädare för bolaget i rätt tid betala de förfallna skatterna och därför kan åläggas betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL. – D.T. var ensam aktieägare och styrelseledamot i bolaget under den period som de aktuella skatterna och avgifterna förföll till betalning. Som företrädare för bolaget har han därmed haft ansvar för att bolagets skatter och avgifter kunnat betalas i rätt tid. Även med beaktande av vad D.T. har uppgett om att han upplevt situationen i bolaget som psykiskt påfrestande har det inte framkommit något stöd för att han vid i målet aktuella tidpunkter befunnit sig i ett tillstånd som förhindrat honom från att som företrädare ombesörja att bolaget fullgjorde sina skyldigheter när det gäller skatter och avgifter. Tvärtom har D.T. på ett tidigt stadium varit medveten om bolagets ekonomiska situation och dess betalningssvårigheter och beslutat att säga upp personal. Vidare har han, dock först efter det att aktuella förfallodagar passerats, vidtagit åtgärder för en samlad avveckling av bolagens skulder genom att ansöka om konkurs. Genom att driva verksamheten vidare trots att skatter och avgifter inte kunnat betalas har D.T. förfarit i vart fall grovt oaktsamt. – Fråga uppkommer då om det finns särskilda skäl för att helt eller delvis befria D.T. från betalningsskyldigheten. Av åberopade intyg framgår att D.T. vid besök hos psykolog den 12 maj 2011 bedömdes ha en svår depression och att han vid besök hos specialist i psykiatri den 10 augusti 2011 bedömdes ha utvecklat en blandad

ångest- och depressiv symtomatologi som krävt medicinering. D.T. har vid kammarrättens förhandling uppgett att han alltjämt lider av svår depression. Skäl saknas att ifrågasätta denna uppgift. Vidare har han uppgett att han är arbetslös, att hans ekonomi raserats och att han tvingats att skuldsätta sig och sälja sitt hus. Vid en sammantagen bedömning av nämnda omständigheter finner kammarrätten särskilda skäl att begränsa D.T:s betalningsskyldighet till 500 000 kr. –

D.T. har vunnit delvis bifall till sitt överklagande och har därför rätt till viss ersättning för ombudskostnader i kammarrätten. Ersättning bör beviljas med skäliga 10 000 kr. –

Kammarrätten beslutar, med ändring av förvaltningsrättens dom, att D.T:s betalningsskyldighet ska sättas ned till 500 000 kr. –

D.T. beviljas ersättning för kostnader i kammarrätten med 10 000 kr.

D.T. överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle helt befria honom från betalningsskyldighet. Han anförde bl.a. följande. Han har under alla år han drivit rörelsen skött bolaget utan anmärkning och haft en god ekonomi. På grund av yttre omständigheter som han inte kunde råda över kom företaget på obestånd mycket snabbt, genom att rörelsens kundunderlag utan förvarning reducerades med ca 80 procent på mycket kort tid. Han borde givetvis ha insett att företaget inte gick att rädda och försatt det i konkurs, men hans omdöme brast i den situation som plötsligt uppstod. Han har på grund av sjukdom som sannolikt debuterade redan vid tiden för de i målet aktuella händelserna inte kunnat se klart och handla rationellt. Av läkarintyg framgår att han lider av en depression som blivit allt djupare i efterspelet av företagets konkurs och inneburet en situation utan möjlighet för honom att ta kontroll, vilket skapat en permanent kris där förutsättningar för läkning saknas. Möjligheten att han vid sin ålder och med denna sjukdomshistoria skulle kunna få ett arbete på den öppna arbetsmarknaden är närmast obefintlig. Hans ekonomi är dålig; han är skuldsatt och kommer inte att få den pension han skulle ha fått om företaget inte gått i konkurs.

Även Skatteverket överklagade. Verket yrkade i första hand att kammarrättens dom skulle upphävas och förvaltningsrättens dom fastställas. I andra hand yrkades att befrielse skulle medges med högst tio procent av det belopp som avsågs i ansökan om betalningsskyldighet. Skatteverket anförde bl.a. följande. Befrielse bör vara förbehållen situationer där företrädaren förutom betalningsoförmåga även åberopar andra ömmande omständigheter. Det är ostridigt i målet att D.T. insjuknat i en depression men det framgår inte närmare vad detta innebär för honom. Arbetsoförmågan bör vara kronisk eller i vart fall bedömas bestå under överskådlig tid för att den ska medföra befrielse. Vidare pågick bolagets betalningsunderlåtelser under en längre tid utan att D.T. vidtog någon verksam åtgärd för att avveckla bolagets skulder, vilket medförde en betydande skulduppbyggnad i bolaget.



*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-03, Melin, Dexe, Hamberg, Nymansson, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Rättslig reglering m.m.

Bestämmelser om betalningsansvar – – – (se avsnittet Rättslig reglering m.m. i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i referatets del I) – – – visad betalningsvilja (NJA 1972 s. 115 I).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Som kammarrätten funnit finns det grund för att fastställa att D.T. är solidariskt betalningsskyldig för bolagets obetalda skatter och avgifter. Frågan i målet är om det föreligger särskilda skäl för att befria honom från betalningsskyldigheten.

I läkarutlåtanden som D.T. gett in i målet bedöms hans hälsotillstånd vara sådant att det saknas förutsättningar för att han under överskådlig tid ska kunna återgå till arbete oavsett arbetsuppgifter. D.T. är nu 59 år och hans betalningsförmåga får antas varaktigt vara begränsad. Mot bakgrund av dessa förhållanden bör det kunna komma i fråga att delvis befria D.T. från betalningsskyldigheten. Det bör emellertid inte bortses från att, som Skatteverket pekat på, det gäller betalningsunderlåtelser under en längre tid, ett och ett halvt år, vilka D.T. ensam hade ansvaret för. Någon mer omfattande nedsättning av betalningsskyldigheten finns det därför inte tillräckligt stöd för.

Högsta förvaltningsdomstolen finner mot bakgrund av de nu anförda omständigheterna, i likhet med kammarrätten, att det sammantaget finns skäl att delvis befria D.T. från betalningsskyldigheten. Det saknas anledning att bestämma betalningsskyldigheten till annat belopp än av kammarrätten beslutade 500 000 kr. Detta innebär att både D.T:s och Skatteverkets överklaganden ska avslås.

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandena.

### III

Skatteverket ansökte hos Förvaltningsrätten i Göteborg om att E.G. tillsammans med RKC Sweden AB skulle åläggas betalningsskyldighet med drygt fem miljoner kronor för bolagets obetalda skatter och avgifter som skulle ha betalats under 2005 och början av 2006. Enligt ansökningen var E.G. ensam ordinarie styrelseledamot och verkställande direktör i bolaget under den aktuella tiden. Bolaget försattes i konkurs den 12 december 2006. Till stöd för sin ansökan åberopade Skatteverket en dom den 14 augusti 2009 av Hovrätten för Västra Sverige. Av domen

framgick att bolaget bedrivit illegal spelverksamhet som efter ingripande av polis upphört våren 2006. E.G. dömdes till fängelse för grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott för gärningar som hänförde sig till bolagets verksamhet.

*Förvaltningsrätten i Göteborg (2010-11-29, ordförande Jarnevall)*

yttrade efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483), SBL: Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. E.G. har varit styrelseledamot och firmatecknare för bolaget från september 2004 och fram till den 31 mars 2006. Bolaget försattes i konkurs den 12 december 2006. De skatter och avgifter som ingår i det av Skatteverket yrkade beloppet förföll till betalning mellan den 14 februari 2005 och den 13 mars 2006. Beloppen är ännu obetalda. – Förvaltningsrättens bedömning – Av utredningen i målet framgår att E.G. har varit styrelseledamot och firmatecknare för RKC Sweden AB under den tid då ifrågakvarande avgifter förföll till betalning och han får därmed anses som bolagets företrädare. Av praxis framgår att för att en företrädare ska kunna undgå personligt betalningsansvar krävs att företrädaren före skattens eller avgiftens förfallodag ska ha vidtagit verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen, såsom att ansöka om konkurs, ansöka om företagsrekonstruktion eller en effektiv betalningsinställelse som syftar till att åstadkomma ackordsförhandlingar. Utredningen i målet visar inte att E.G. i tid har vidtagit sådana åtgärder. Han får därmed anses ha handlat i vart fall grovt oaktsamt genom att inte betala in de förfallna skatterna och avgifterna. Grund finns därmed för att ålägga E.G. betalningsskyldighet för de i målet aktuella skulderna tillsammans med bolaget. Skäl att helt eller delvis befria E.G. från betalningsansvaret har inte framkommit. Skatteverkets ansökan ska därför bifallas. – Förvaltningsrätten bifaller ansökan och förpliktar E.G. att tillsammans med RKC Sweden AB till staten betala 5 424 484 kr.

E.G. överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att domen skulle upphävas och i andra hand att han skulle medges helt eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten. Han anförde bl.a. följande. Han var arbetssökande under hösten 2003 och genom arbetsförmedlingen blev han anvisad till RKC Sweden AB och erhöll där anställning som servicetekniker och kom att få bygga IT-terminaler. Ägare av bolaget var RKC International Ltd som i sin tur ägdes av R.K., vilken indirekt styrde verksamheten i bolaget. När bolagets verkställande direktör av hälsoskäl slutade sin anställning kom han själv på R.K:s begäran att företräda bolaget som styrelse och verkställande direktör från den 30 september 2004 till den 20 februari 2006. Hans roll som verkställande direktör bestod i att underteckna deklARATIONER som redan var ifyllda av bolagets ekonomiansvarige vilken svarade för bokföring och löneredovisning samt bolagets deklARATIONER och skatter. Medelsförvaltningen i bolaget sköttes av en annan person i samråd med R.K. Genom sin begränsade roll som styrelse och verkställande direktör för bolaget hade han ingen aning om att det undanhållits intäkter eller

betalats ut svarta löner. Han hade inget ägarintresse i bolaget och inte heller någon ekonomisk vinning av verksamheten utan uppbar endast månadslön. Hans företagaransvar är indirekt och han kan då inte heller ställas till svars för den betalningsskyldighet som nu görs gällande mot honom. Under alla förhållanden finns det skäl att medge honom befrielse från betalningsskyldigheten.

Skatteverket ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet med den ändringen att ansvarsbeloppet sätts ned med 46 723 kr. Verket anförde bl.a. följande. Viss del av tidigare yrkat belopp avser mervärdesskatt som grundar sig på att bolaget lämnat oriktiga uppgifter och därför tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt. Skatteverkets yrkande i den delen, 4 275 kr, återkallas. Vidare har enligt Bolagsverket E.G:s ansökan om utträde ur bolaget inkommit redan den 24 februari 2006. Det finns anledning att anta att E.G. inte var legal eller faktiskt företrädare för bolaget vid förfallodagen den 13 mars 2006. Skatteverket återkallar därför yrkandet om betalningsansvar även med avseende på de belopp om sammanlagt 42 448 kr, vilka förföll till betalning efter den 24 februari 2006. Den nu aktuella fordran uppgår därmed till 5 377 761 kr. E.G. hade redan i sin roll som legal företrädare för bolaget ansvar för att bolagets skatter betalades. Han hade tillgång till bolagets konton och var också den som undertecknade skattedeklarationer under aktuell period. Vidare framgår av e-postkorrespondens mellan E.G. och R.K. att E.G. varit R.K. behjälplig med att minska bolagets mervärdesskatt genom inköp av fakturor. E.G. har också av Hovrätten för Västra Sverige (dom den 14 augusti 2009 i mål nr B 1873-09) bedömts ha haft ett självständigt ansvar för det som skedde i bolaget.

Kammarrätten höll den 5 september 2011 muntlig förhandling i målet.

*Kammarrätten i Göteborg (2011-09-21, Grankvist, Almqvist, referent, Berglund)* yttrade: E.G. var i egenskap av styrelseledamot och verkställande direktör legal företrädare i bolaget under den tid som i målet aktuella skatter och avgifter förföll till betalning. Han är därmed att betrakta som företrädare för bolaget i den mening som avses i 12 kap. 6 § SBL. – E.G. har uppgett att han huvudsakligen arbetat som servicetekniker i bolaget och att han trots sin ställning som styrelseledamot och verkställande direktör haft ett mycket begränsat inflytande i bolaget. En styrelseledamot i ett aktiebolag kan inte till frihet från att fullgöra de förpliktelser som följer med uppdraget åberopa att uppdraget varit av formell natur eller att han inte förstått innebörden av uppdraget (se NJA 1974 s. 297). Genom sin ställning som styrelseledamot och verkställande direktör i bolaget har E.G. varit skyldig att hålla sig underrättad om bolagets ekonomiska situation och kontrollera att skatter och avgifter betalades i rätt tid. När betalningssvårigheter uppstått har han varit skyldig att ingripa och vidta åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av skulderna med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Genom sin underlåtenhet i detta avseende har E.G. förfarit grovt oaktsamt. Förutsättningarna för att ålägga E.G. betalningsansvar för bolagets skatter och avgifter är därmed uppfyllda. – Frågan blir då om det finns skäl att medge befrielse helt eller

delvis från betalningsskyldigheten. – Som grund för befrielse från betalningsskyldighet har i rättspraxis beaktats om företrädaren saknat betydande intresse i bolaget genom eget eller närståendes aktieinnehav (se bl.a. NJA 1971 s. 296 I och NJA 1984 not. A 1). Utredningen i målet visar att E.G. har saknat ägarintresse i bolaget och att bolagets ägare haft det helt bestämmande inflytandet över bolagets verksamhet. Det finns därför förutsättningar att tillämpa bestämmelsen i 12 kap. 6 b § SBL om befrielse från betalningsskyldighet. Vad som framkommit om att E.G. i samråd med bolagets ägare medverkat till vissa åtgärder i syfte att påverka bolagets bokföring när det gäller medvärdesskatt medför enligt kammarrättens mening att hel befrielse inte kan komma i fråga. Vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet och då E.G. såvitt framkommit inte haft någon egen vinning av verksamheten förutom uppbyggnadslönen, finner kammarrätten skäl att medge delvis befrielse från betalningsskyldigheten. Beloppet bör sättas ned till 600 000 kr. – Kammarrätten beslutar, med ändring av förvaltningsrättens dom, att E.G:s betalningsskyldighet ska sättas ned till 600 000 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade i första hand att Högsta förvaltningsdomstolen skulle upphäva domen och att det solidariska betalningsansvaret för E.G. skulle fastställas till 5 377 761 kr. I andra hand yrkade Skatteverket att befrielse inte skulle medges med mer än högst tio procent av ifrågavarande belopp. Skatteverket anförde bl.a. följande. E.G. har inte haft något ägarintresse i bolaget, men då bolaget har använts för brottslig verksamhet och han varit medveten om och delaktig i denna är det inte rimligt att bristande ägarintresse ska tillmätas samma betydelse som i de avgöranden som kammarrätten har hänvisat till. I en sådan brottslig verksamhet som bolaget varit en del av har det implicit funnits ett vinstintresse för dem som varit delaktiga. Utfallet av verksamheten har uppgått till mångmiljonbelopp. Det är utrett att det i bolaget funnits en stark faktisk företrädare som i stor utsträckning planerat och styrt verksamheten. Detta utesluter emellertid inte att den legale företrädaren kan påföras ett företrädaransvar, särskilt när denne varit medveten om den brottsliga verksamheten och dessutom tagit aktiv del i den. Högsta domstolen har i NJA 2003 s. 390 framhållit att reglerna om företrädaransvar uttömmande reglerar möjligheterna att utkräva undandragen skatt av annan än den skattskyldige. Någon annan möjlighet att utkräva betalningsansvar för en sådan person föreligger inte.

E.G. bestred bifall till överklagandet.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-03, Melin, Dexe, Hamberg, Nymansson, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Rättslig reglering m.m.

Bestämmelser om betalningsansvar – – – (se första – tredje styckena i avsnittet Rättslig reglering m.m. i Högsta förvaltningsdomstolens domskäl i referatets del I) – – – och 1975 s. 480).

En omständighet som kan utgöra skäl för att helt eller delvis befria från betalningsskyldigheten är att den legale företrädaren är anställd i bolaget utan att ha något ägarintresse och utan att ha utövat något bestämmande inflytande över verksamheten (NJA 1971 s. 296 I, 1972 s. 205 och 1984 not. A 1).

#### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inledningsvis konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att prövningen även omfattar slutlig skatt om 1 096 778 kr som påförts bolaget avseende 2005 års taxering. Förfallodagen för detta belopp inföll – såvitt framgår av vad som förekommit i målet – först vid en tidpunkt då E.G. inte längre företrädde bolaget. Det saknas därför förutsättningar för att ålägga honom betalningsskyldighet i den delen.

När det däremot gäller bolagets obetalda skatter och avgifter i övrigt i målet finns det som kammarrätten funnit grund för att fastställa att E.G. är solidariskt betalningsskyldig. Frågan är om det föreligger särskilda skäl för att helt eller delvis befria honom från betalningsskyldigheten.

Till stöd för att befrielse bör medges har E.G. anfört att han huvudsakligen arbetat som servicetekniker i bolaget och att han trots sin ställning som styrelseledamot och verkställande direktör haft ett mycket begränsat inflytande i bolaget.

I den nämnda hovrättsdomen den 14 augusti 2009 fälldes E.G. och flera andra personer till ansvar för brott som hade begåtts i samband med bolagets verksamhet. Det framgår att en annan person än E.G. var den faktiske företrädaren för och hade det bestämmande inflytandet över bolaget under den nu aktuella tiden. Enligt hovrätten visade emellertid utredningen att E.G. i vissa avseenden agerat självständigt. Han ska ha känt till att det förekommit svarta löner och måste ha förstått att bolagets bokföring och skatte- och avgiftsredovisning inte sköttes på ett godtagbart sätt. Vidare fanns den försvårande omständigheten att falska handlingar använts i bokföringen. Hovrätten gjorde därför bedömningen att E.G. haft ett ansvar för bristerna med avseende på bokföring och uppgifter till Skatteverket och dömde honom för grovt skattebrott och grovt bokföringsbrott.

Vid bedömningen av om befrielse från betalningsskyldighet bör medges kan som framgår av rättspraxis den omständigheten att en bolagsföreträdare inte haft något ägarintresse i bolaget och inte heller haft något bestämmande inflytande beaktas. Högsta förvaltningsdomstolen finner emellertid att om ett bolag använts för omfattande brottslig verksamhet som den legale företrädaren måste ha varit både medveten om och delaktig i är utrymmet för att till någon del

medge befrielse utomordentligt begränsat. Några skäl för att till någon del befria E.G. från betalningsskyldigheten har inte framkommit.

Av det anförda följer att E.G:s solidariska betalningsskyldighet ska fastställas till 4 280 983 kr (5 377 761 - 1 096 778).

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och förpliktar E.G. att tillsammans med RKC Sweden AB till staten betala 4 280 983 kr.

Mål nr 4950-12 (I), 802-12 (II) och 6935-11 (III), föredragande Hamrin

*Rättsfall:* NJA 1971 s. 296; NJA 1972 s. 115 I; NJA 1972 s. 205; NJA 1972 not. A 19; NJA 1984 not. A 1.

*Litteratur:* prop. 2002/03:128 s. 26.