

Företrädaransvar har inte ansetts kunna göras gällande för den del av ett aktiebolags skuld som skrivits ned genom offentligt ackord under företagsrekonstruktion.

Lagrum: 12 kap. 6, 6 a och 12 §§ skattebetalningslagen (1997:483), jfr 59 kap. 12–14 §§ och 21 § skatteförfarandelagen (2011:1244)

På ansökan av Södertälje Målericentral AB (bolaget) beslutade Södertälje tingsrätt den 21 oktober 2011 om företagsrekonstruktion. Tingsrätten fastställde genom beslut den 11 juni 2012 ett offentligt ackord, grundat på ett ackordsförslag som Skatteverket röstat nej till. Ackordet innebar i huvudsak att borgenärer med oprioriterade fordringar skulle få betalt med 50 procent av fordringsbeloppen. Tingsrättens beslut vann laga kraft.

Skatteverket ansökte den 23 december 2011 hos Förvaltningsrätten i Stockholm om att bolagets företrädare N.N. och H.Ö. skulle förpliktas att solidariskt med bolaget betala vissa förfallna skatter. Under handläggningen i förvaltningsrätten justerade Skatteverket ansökningen till att avse fordringar till ett belopp om sammanlagt 1 544 495 kr och med ursprungliga förfallodagar i augusti, september och oktober 2011 samt i maj 2012.

N.N. och H.Ö. bestred bifall till ansökan och anförde bl.a. följande. Skatteverket kan rimligen inte yrka ansvar för mer än 1 340 955 kr som utgör vad som återstår av tidigare yrkat belopp sedan det reducerats med gjorda inbetalningar och avräknad mervärdesskatt. Skatteverket har inte fullgjort sin åberopande- och bevisbörda. Skatteverket måste ange vilka skattebelopp som åberopas och respektive förfallodag. Bedömningen om uppsåt eller grov oaktsamhet förelegat ska göras vid var och en av de tidpunkter Skatteverket skulle ha angivit i sin inlägga. Den klumpfördran som yrkats personligt ansvar för omfattas av ett den 11 juni 2012 av Södertälje tingsrätt fastställt offentligt ackord innebärande att för 50 procent av Skatteverkets fordran kommer förfallotidpunkten att flyttas fram. Resterande 50 procent försvinner genom ackordet. I och med företagsrekonstruktionen och det offentliga ackordet försvinner även det solidariska ansvaret. Det föreligger inget strikt ansvar i det aktuella fallet och det bestrids att man genom uppsåt eller grov oaktsamhet underlåtit att betala de i målet angivna skattebeloppen. I vart fall föreligger särskilda skäl att helt eller delvis befria från eventuell betalningsskyldighet.

Förvaltningsrätten höll den 26 juni 2012 muntlig förhandling i målen.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2012-07-06, ordförande Wahren)
yttrade: Skatteverkets ansökan omfattar, som den slutligt preciserats vid den muntliga förhandlingen, skatter och avgifter som förfallit till betalning i augusti, september och oktober 2011 samt i maj 2012. Det totala beloppet uppgår enligt åberopad skattekontoutredning till 1 544 495 kr varav 201 419 kr avser belopp som förfallit till betalning i maj 2012. – Skattebetalningslagen (1997:483), SBL, har numera ersatts

av skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Av punkten 18 i övergångsbestämmelserna till SFL följer dock att SBL är tillämplig i de delar målen avser fordringar som förfallit till betalning under år 2011 och att SFL är tillämplig på fordringar som förfallit till betalning därefter. Bestämmelserna är i väsentliga delar likalydande och innebär att en företrädare för en juridisk person som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt eller avgift, tillsammans med den juridiska personen är skyldig att betala skatten och räntan på den. Betalningsskyldigheten är knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. Om det finns särskilda skäl får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet. I målen är ostridigt att N.N. och H.Ö. varit legala ställföreträdare för bolaget under den relevanta tiden och att de belopp som omfattas av ansökan inte betalats i tid. Någon tvist om bakomliggande skattebesluts riktighet föreligger inte heller. – N.N. och H.Ö. har mot ansökan i första hand invänt att det inte är möjligt att fastställa företrädaransvar för de aktuella skattefordringarna eftersom de omfattas av ett offentligt ackord. Till stöd för denna inställning har de åberopat ett rättsutlåtande av professor Daniel Stattin. – Skatteverket anser att ett offentligt ackord, innan det fullgjorts, inte hindrar att företrädaransvar fastställs. – Södertälje tingsrätt har i beslut den 11 juni 2012 fastställt ett offentligt ackord för bolaget innebärande att borgenärerna ska få betalt med 50 procent av sina fordringar. Betalning ska erläggas kvartalsvis i fyra lika rater med början då ackordet är fastställt. Enligt uppgift från tingsrätten har beslutet numera vunnit laga kraft. – Det laga kraftvunna ackordsbeslutet medför, enligt förvaltningsrättens bedömning, att bolaget för närvarande inte är skyldigt att betala någon del av de fordringar som omfattas av ackordet annat än enligt den betalningsplan som fastställts för den hälftendel av fordringarna som ska betalas genom ackordet. Om ackordet fullgörs bortfaller resten av fordringarna definitivt. – Företrädaransvaret för skatt är accessoriskt, dvs. en företrädare kan bara bli ansvariga för belopp som bolaget är skyldigt att betala och kan vid prövning av om ansvar föreligger göra samma invändningar som bolaget om att fordran är materiellt eller formellt felaktig, att den omfattas av betalningsansånd eller redan är betald eller preskriberad m.m. Förvaltningsrätten gör mot denna bakgrund bedömningen att företrädaransvar, för närvarande, inte kan göras gällande för de fordringar som omfattas av den fastställda betalningsplanen. Beträffande del av fordran som inte ska betalas på grund av ackordet har Skatteverket emellertid åberopat 3 kap. 9 § lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion, FrekL. Enligt denna bestämmelse har en borgenär som har godkänt ett ackordsförslag inte genom godkännandet förlorat sin rätt mot borgensmän eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen. Parterna har olika uppfattningar om hur bestämmelsen ska tillämpas och uttalanden i praxis och doktrin angående dess tillämpning i förhållande till företrädaransvar för skatt saknas. Högsta domstolen, HD, har dock i NJA 1989 s. 92 funnit att det ansvar som åvilar bolagsmän i handelsbolag inte omfattas av en likalydande bestämmelse i konkurslagen (1987:672), KL. HD motiverade sin dom bl.a. enligt följande.

Av de grundläggande principer som gäller för handelsbolag måste anses följa att bolagsmännen visserligen har ett personligt ansvar

för bolagets förpliktelser men att detta ansvar inte kan gå utöver de förpliktelser som åvilar bolaget självt (se bl.a. Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 1983 s. 194 f.). Det föreligger ett slags identitet mellan bolagets och bolagsmännens förpliktelser på så sätt att bolagsmännen alltid kan mot ett krav göra gällande samma invändningar som bolaget kunnat göra. Således kan bolagsmännen till sin egen förmån åberopa att bolagets skuld har nedgått till följd av betalning eller avtal eller på annan grund. Med dessa principer skulle det inte vara förenligt att anse bolagsmän ha ett fortsatt ansvar för förpliktelser från vilka bolaget befriats genom ackord i eller utom konkurs.

Förvaltningsrätten finner att de av HD åberopade skälen för att undanta handelsbolagsmäns ansvar från bestämmelsens räckvidd är fullt ut applicerbara även på företrädaransvar för skatt. Bestämmelsen i 3 kap. 9 § FrekL innebär därför, enligt förvaltningsrättens bedömning, inte att företrädaransvar kan göras gällande för den del av fordringarna som bolaget på grund av ackordet inte ska betala. – Sammantaget finner således förvaltningsrätten att företrädaransvar, för närvarande, inte kan göras gällande beträffande någon del av de fordringar som omfattas av ackordet. Skatteverkets ansökan ska därför avslås i denna del. – Ansökan omfattar emellertid, efter precisering och tillägg vid den muntliga förhandlingen, även en post som förfallit till betalning under pågående företagsrekonstruktion och därför inte omfattas av ackordet.

Förvaltningsrätten finner att Skatteverket är oförhindrat att utvidga sin talan till att omfatta även denna post och gör beträffande förutsättningarna för ansvar följande bedömning. – Av utredningen framgår att skatte- och avgiftsbelopp som förföll till betalning i maj 2012 restförts och kvarstår obetalda med ett belopp som enligt åberopad skattekontoutredning uppgår till 201 419 kr. Det har ålegat bolaget att löpande betala skatter och avgifter under pågående företagsrekonstruktion och det har inte visats att några verksamma åtgärder för en samlad skuldavveckling vidtagits före den aktuella förfallodagen. N.N. och H.Ö. får därför anses av i vart fall grov oaktsamhet ha underlåtit att betala dessa skatter och avgifter i rätt tid. Fråga är visserligen om försummelse vid en enda förfallotidpunkt men med beaktande av bolagets betalningshistorik och vikten av att betalningar sköts under pågående företagsrekonstruktion är detta inte tillräckliga skäl för befrielse. Några omständigheter i övrigt som utgör grund för befrielse från betalningsansvaret har inte åberopats och inte heller annars framkommit. Skatteverkets ansökan ska därför bifallas i denna del. – Förvaltningsrätten bifaller Skatteverkets ansökan delvis och fastställer att N.N. och H.Ö., solidariskt med Södertälje Målericentral AB, ska betala 201 419 kr till staten. – Förvaltningsrätten avslår Skatteverkets ansökan i övrigt.

Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att företrädaransvaret skulle avse också fordringar som förfallit till betalning under tiden augusti–oktober 2011 till den del dessa omfattades av den vid ackordet beslutade skuldnedskrivningen. Verket anförde bl.a. följande. – *Betydelsen av det offentliga ackordet* – Det vitsordas att de skatteskulder som bolaget skulle betala enligt det

offentliga ackordet ("ackordsskulden") numera är betalda i sin helhet. Detta innebär dock inte att företrädaransvar skulle vara uteslutet på den bortskrivna skulden. Företrädaransvaret är i grunden accessoriskt till huvudfordringen. Det finns emellertid situationer då en borgenär kan kräva den medansvariga på betalning även sedan fordringen inte längre kan göras gällande mot den huvudansvariga. Ett sådant undantag är då den huvudansvarige hamnat på obestånd. Då gäller att en skuldnedskrivning genom offentligt ackord eller skuldsanering inte inverkar på det betalningsansvar som åvilar en borgensman eller annan som förutom gäldenären svarar för skulden (12 kap. 22 § KL, 3 kap. 9 § FrekL och 23 § andra stycket skuldsaneringslagen [2006:548], SkSanL). Huvudprincipen inom det insolvensrättsliga området är således att en medgäldenär inte kommer i åtnjutande av den ned- eller avskrivning av skulderna som gäller för huvudgäldenären. I Insolvensutredningen, SOU 2010:2 s. 455, anges att det får hållas för sannolikt att denna princip gäller även för medansvar i form av ställföreträdaransvar enligt SBL. Skatteverket har i ställningstagande den 3 november 2004 (dnr 130 638476-04/111) bedömt att varken nuvarande eller tidigare ordalydelser av nämnda bestämmelser talar för att medansvaret måste grunda sig på ett eget åtagande. Såvitt gäller annat medansvar än borgensansvar har emellertid HD i NJA 1989 s. 92 ansett att handelsbolagsmäns solidariska ansvar enligt lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL, inte omfattas av bestämmelsen. HD har dock inte motiverat detta med att medansvaret måste vara avtalsmässigt grundat. Handelsbolagsmäns ansvar är både primärt och solidariskt. I fråga om företrädaransvar föreligger en helt annan situation. Ett sådant medansvar fastställs sekundärt och utifrån egna särskilda rekvisit. Vidare finns det möjlighet att helt eller delvis befria från medansvar, en möjlighet som inte finns för ansvar enligt HBL på grund av den ansvarsidentitet som föreligger mellan bolag och bolagsman (jfr NJA 1989 s. 519). Att företrädaransvaret i princip är accessoriskt till huvudfordringens storlek kan inte i sig föranleda att bestämmelsen i 3 kap. 9 § FrekL inte är tillämplig. Samma sak gäller i fråga om borgensåtagande. Den omständigheten att gäldenären på grund av obestånd är oförmögen att göra rätt för sig ska inte inverka på borgensmannens ansvar. – *Bedömningen av företrädaransvaret* – N.N. och H.Ö. har såsom företrädare och aktieägare i bolaget inte vidtagit verksamma åtgärder till en samlad avveckling av skulderna med hänsyn till samtliga borgenärers intresse senast på återopade skatters och avgifters förfallodagar. De måste som företrädare för bolaget insett eller bort inse att bolaget inte senast på förfallodagar skulle kunna betala. De har trots detta valt att driva bolaget vidare. Efter förfallodagen i augusti 2011 kan de inte längre ha svävat i ovisshet om att fortsatt drift skulle innebära att bolaget inte kunde betala skatter och avgifter vartefter de förföll till betalning. Detta innebär att det subjektiva rekvisit som krävs för att utdöma företrädaransvar är uppfyllt. Det är motparterna som ska visa särskilda skäl för befrielse (prop. 2002/03:128 s. 26 f.). De har inte visat att omständigheter som i praxis anses vara särskilda skäl för befrielse föreligger.

N.N. och H.Ö. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. – *Betydelsen av det offentliga ackordet* – Det numera yrkade beloppet om

609 493 kr godtas som den genom det offentliga ackordet bortskrivna skulden. Skatteverkets inställning har tidigare varit att ett offentligt ackord får verkan i förhållande till företrädaransvaret när bolaget fullgjort betalning av ackordsskulden. Den inställningen framgår bl.a. av förvaltningsrättens dom. Bolaget har numera betalat ackordsskulden. Detta innebär att inte ens med stöd av Skatteverkets inställning kan personligt ansvar numera föreligga för den bortskrivna skulden. Enligt bestämmelserna om företrädaransvar i SBL och SFL är företrädaransvaret accessoriskt, dvs. företrädaren är ansvarig ”tillsammans med” bolaget. Om ansvaret för bolaget faller bort så faller också ansvaret för företrädaren bort. Särskild hänsyn måste tas till legalitetsprincipen som innebär att medborgarna endast får påföras skatt med uttryckligt stöd av lag. – *Bedömningen av företrädaransvaret* – Om rätten skulle finna att ansvaret för företrädarna inte faller bort trots det offentliga ackordet är nästa steg att pröva den grova oaktsamheten. Av RÅ 2009 ref. 72 framgår att bedömningen ska göras på ett nyanserat sätt och att det inte rör sig om ett strikt ansvar. Bolaget avvaktade med att begära företagsrekonstruktion under sommaren 2011 på grund av att bolaget gjorde en likviditetsbedömning med hjälp av en obeståndskonsult. Det fanns vid den tidpunkten en rad arbeten för vilka bolaget inte skulle få betalt förrän slutbesiktningarna var genomförda. Dessutom ville bolaget hinna genomföra möten om tilläggsarbeten innan en företagsrekonstruktion inleddes. Det finns även särskilda skäl att jämka ansvaret helt på grund av Skatteverkets agerande mot bolaget. Skatteverket har bl.a. underlåtit att omgående, efter det att det offentliga ackordet vunnit laga kraft, ta bort restföringen hos kronofogden, vilket orsakat bolaget mycket stor skada då de uppdrag som bolaget lagt offerter på under sommaren 2012 inte erhöles på grund av de restförda skulderna.

Kammarrätten i Stockholm (2013-03-11, Schön-Engqvist, Ringvall, referent, Bergman), som den 29 januari 2013 hållit muntlig förhandling i målen, yttrade: *Bakgrund* – Södertälje tingsrätt fastställde i beslut den 11 juni 2012 ett offentligt ackord för bolaget innebärande att oprioriterade borgenärer skulle få betalt med 50 procent av sina fordringar. Betalningen enligt ackordet skulle erläggas kvartalsvis i fyra lika rater med början då ackordet fastställdes. Det är numera ostridigt i målen att bolaget har fullgjort denna ackordsskuld i förtid. Ackordsskulden omfattas inte av Skatteverkets yrkande utan detta omfattar endast den genom ackordet bortskrivna skulden. Beloppsmässigt omfattar Skatteverkets ansökan, som den slutligt preciserats, skatter och avgifter till ett sammanlagt belopp om 609 493 kr som förföll till betalning i augusti och oktober 2011. – *Den bortskrivna skulden* – Frågan som kammarrätten har att ta ställning till är således om företrädaransvar kan göras gällande för den skatteskuld som är bortskriven genom det lagakraftvunna offentliga ackordet. – Enligt tillämpliga regler i 12 kap. 6 § SBL gäller bl.a. att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. – Skatteverket har till stöd för sin talan åberopat 3 kap. 9 § FrekL, enligt vilken en borgenär som har godkänt ett ackordsförslag inte genom godkännandet förlorar sin rätt mot

borgensmän eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen. En likalydande bestämmelse finns i 12 kap. 22 § KL och en liknande i 23 § andra stycket SkSanL. Den insolvensrättsliga princip som lagarna ger uttryck för innebär enligt Skatteverket att företrädaransvar kan göras gällande för den bortskrivna skulden. – Vid bedömningen av hur företrädaransvaret förhåller sig till nämnda insolvensrättsliga princip gör kammarrätten följande överväganden. – Företrädaransvar enligt SBL och SFL är accessoriskt, d.v.s. företrädarnas ansvar är avhängigt bolagets ansvar. Detta framgår redan av lagtexten genom att det anges att företrädaren ansvarar för skulder och avgifter ”tillsammans med” den juridiska personen. I förarbetena förtydligas också att företrädaransvaret inte sträcker sig längre än den juridiska personens betalningsskyldighet och om den juridiska personens skatteskuld sätts ned minskar företrädaransvaret i motsvarande mån (prop. 2002/03:128 s. 37).

Företrädaransvar är således en särskild skatterättslig konstruktion där den accessoriska karaktären enligt kammarrättens mening är central. De skäl som anförs av HD i NJA 1989 s. 92 för att undanta handelbolagsmäns ansvar från tillämpningsområdet för motsvarande bestämmelse till 3 kap. 9 § FrekL i den då gällande ackordslagen (1970:847) gör sig därför enligt kammarrätten även gällande såvitt avser företrädaransvar, trots att företrädaransvaret till skillnad från handelbolagsmäns ansvar fastställs utifrån särskilda rekvisit. HD anger bl.a. att det föreligger ett slags identitet mellan bolagets och bolagsmäns förpliktelser och att bolagsmännen till sin egen förmån kan åberopa att bolagets skuld har nedgått till följd av betalning eller avtal eller på annan grund. Detsamma torde gälla en företrädare med ansvar för skatteskulder enligt SBL eller SFL. Utgångspunkten bör därför vara att ramarna för en ansökan om företrädaransvar bestäms av den skattefordran som Skatteverket har mot bolaget. Att företrädare skulle kunna göras personligt betalningsansvariga för skulder som bolaget genom ett offentligt ackord befriats från är därför inte förenligt med företrädaransvarets accessoriska natur. Om ett sådant undantag i samband med ett offentligt ackord har avsetts från lagstiftarens sida, anser kammarrätten med hänsyn till legalitetsprincipen att detta borde framgå uttryckligen av lagtexten. – Mot denna bakgrund finner kammarrätten att den insolvensrättsliga principen i 3 kap. 9 § FrekL inte ska tillämpas på företrädaransvar för skatteskulder. En sådan slutsats är också, enligt kammarrättens mening, i linje med de samhällsekonomiska överväganden som framgår av förarbetena på det insolvensrättsliga området. I förarbetena till FrekL anges t.ex. att syftet med företagsrekonstruktion är att minska antalet företagskonkurser och att på sikt livsdugliga företag ska kunna rekonstrueras under ordnade former (prop. 1995/96:5 s. 169). Dessa syften skulle motverkas om företrädaransvar skulle kunna göras gällande för skulder som skrivits bort i ett offentligt ackord. Liknande hänsynstaganden framgår av betänkandet Ett samlat insolvensförfarande - förslag till ny lag (SOU 2010:2), som åberopas av Skatteverket. I betänkandet anges bl.a. att de tidigare nämnda bestämmelserna i 12 kap. 22 § KL och 3 kap. 9 § FrekL ger uttryck för en insolvensrättslig princip om att en borgensman/medgäldenär inte kommer i åtnjutande av den ned- eller avskrivning av skulderna, som kan inträda för huvudgäldenären. Vidare anges att det får hållas för sannolikt att denna princip gäller även för medansvar i form av ställföreträdaransvar enligt SBL. Det konstateras

dock att något rättsligt avgörande inte föreligger. I betänkandet föreslås att företrädaransvaret ska bortfalla efter fastställt ackord eller fastställd rekonstruktionsplan vad gäller belopp som ned- eller avskrivits. Detta motiveras av utredningens syfte att förbättra insolvenslagstiftningen i ett företagar- och tillväxtperspektiv, att det i ett samhällsekonomiskt perspektiv är av betydelse att en seriös företagare kan komma tillbaka efter en konkurs och till att en lyckad rekonstruktion som regel kräver att ställföreträdare kan fortsätta verksamheten utan ekonomiskt betungande efterräkningar (a.a. s. 439, 454 f.). Kammarrätten konstaterar att betänkandet ännu inte lett till några lagstiftningsåtgärder i detta avseende. Sammanfattningsvis anser kammarrätten i likhet med förvaltningsrätten att företrädaransvar, i ett fall som det förevarande, inte kan göras gällande för de skatteskulder som skrivits bort genom det offentliga ackordet (den bortskrivna skulden). Skatteverkets överklagande ska således avslås i denna del. Vid denna utgång saknas skäl för kammarrätten att gå in på frågan om förutsättningar i övrigt är uppfyllda för företrädaransvar. – Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle besluta att N.N. och H.Ö. var betalningsansvariga för de skulder hos bolaget om 598 125 kr som fallit bort på grund av det av tingsrätten beslutade ackordet. Skatteverket anförde bl.a. följande. Ansvar är accessoriskt inte bara i fråga om handelsbolag utan även i andra fall då det föreligger ett sidoansvar. Så t.ex. kan en borgensman på motsvarande sätt som en företrädare för en juridisk person åberopa att huvudfordringen blivit betald. Från denna huvudprincip finns det lagstadgade undantag, t.ex. att preskriptionstiden för ett företrädaransvar löper självständigt. Företrädaransvaret är sekundärt och prövas efter egna rekvisit till skillnad från den ansvarsidentitet som föreligger mellan den huvud- och sidoansvarige i handelsbolagsfallen. Vad som sägs i NJA 1989 s. 92 kan därför inte läggas till grund för bedömningen att företrädaransvaret inte omfattas av bestämmelsen i 3 kap. 9 § FrekL. Genom företrädaransvaret kompenseras staten i viss utsträckning för att staten som skatteborgenär har en i förhållande till enskilda borgenärer sämre situation; de senare kan ”välja” sina gäldenärer och före eller efter skuldförhållandets uppkomst kräva säkerhet i form av t.ex. pant eller borgen. Ett beslut om ett offentligt ackord påverkar inte fordringsförhållandet mellan borgenären och borgensmän eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen.

N.N. och H.Ö. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Syftet med företagsrekonstruktioner är att minska antalet företagskonkurser och att på sikt livsdugliga företag ska kunna rekonstrueras under ordnade former. Detta syfte skulle motverkas om företrädaransvar skulle kunna göras gällande för skulder som skrivits bort i ett offentligt ackord. Bestämmelsen i 3 kap. 9 § FrekL är endast tillämplig på borgen och liknande åtaganden. Av 12 kap. 6 § SBL och av förarbetena (prop. 2002/03:128 s. 37) framgår att företrädarens ansvar inte sträcker sig längre än den juridiska personens betalningsskyldighet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2015-03-27, Melin, Sandström, Rynning, Askersjö, Baran) yttrade:

Skälen för avgörandet

Vad målen gäller

I målen uppkommer frågan om en företrädare för en juridisk person kan bli betalningsskyldig enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL jämförd med 3 kap. 9 § FrekL för skuldbelopp som hos den juridiska personen fallit bort genom ett lagakraftvunnet offentligt ackord. Om så anses vara fallet återstår att bedöma om det finns särskilda skäl att helt eller delvis befria företrädarna från betalningsskyldighet.

Rättslig reglering m.m.

Skuldnedskrivning vid företagsrekonstruktion

Rätten kan i ett ärende om företagsrekonstruktion på begäran av gäldenären besluta om förhandling om offentligt ackord (ackordsförhandling). Ett ackord innebär normalt att fordringar på gäldenären sätts ned (3 kap. 1 och 2 §§ FrekL).

Endast borgenärer med fordringar som uppkommit före ansökan om företagsrekonstruktion deltar i ackordsförhandlingen (3 kap. 3 §). Fordringar med förmånsrätt omfattas inte av ackordsförhandlingen. Detsamma gäller fordringar som kan täckas genom kvittning och normalt också i fråga om efterställda fordringar. En borgenär får delta i förhandlingen, även om fordringen inte är förfallen till betalning eller den är beroende av särskilt villkor.

Ett fastställt ackord är bindande för alla borgenärer som haft rätt att delta i ackordsförhandlingen (3 kap. 8 §).

En borgenär som har godkänt ett ackordsförslag förlorar inte genom godkännandet sin rätt mot borgensmän eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen (3 kap. 9 §). En reglering av likartat slag finns i 12 kap. 22 § KL och 23 § SkSanL.

Av praxis framgår att den princip som kommer till uttryck i 3 kap. 9 § FrekL inte gäller undantagslöst. Bolagsman i handelsbolag har ansetts inte ha ett fortsatt ansvar gentemot bolagets borgenärer för förpliktelser från vilka bolaget befriats genom ackord (NJA 1989 s. 92).

Företrädaransvar

En företrädare för en juridisk person kan enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL bli skyldig att betala den juridiska personens skatter (med skatt avses här också avgift). Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag eller underlåtit att betala skatt enligt skattebetalningslagen är denne tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala det aktuella beloppet med ränta. Detsamma gäller om

företrädaren har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt. Företrädaren får enligt 6 b § helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet om det finns särskilda skäl.

De skatter som målen gäller förföll till betalning augusti–oktober 2011 och bestämmelserna om ansvar för företrädare i 12 kap. SBL ska därför tillämpas. Sedan den 1 januari 2012 finns motsvarande bestämmelser i 59 kap. SFL.

I förarbetena till 2003 års ändringar av reglerna om företrädaransvar sägs att ansvaret inte sträcker sig längre än den juridiska personens betalningsskyldighet och att fordringen således är avhängig huvudfordringens bestånd och storlek (prop. 2002/03:128 s. 37). Om den juridiska personens skatteskuld sätts ned minskar, sägs det vidare, företrädaransvaret i motsvarande mån. I anslutning till en diskussion om företrädarens rätt att föra talan i den grundläggande skattefrågan konstateras att "[i] denna bedömning bör även det förhållandet att företrädaransvaret är accessoriskt till det grundläggande skattebeslutet tillmätas viss betydelse" (a. prop. s. 39).

En företrädare som har betalat skatt enligt bl.a. 12 kap. 6 § SBL har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet (12 § första stycket). En sådan regressfordran får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt (13 § första stycket).

Enligt 12 kap. 7 § andra stycket SBL får talan om betalningsskyldighet inte väckas om fordringen mot den juridiska personen har preskriberats. Preskriptionstiden för fordringen mot företrädaren löper självständigt. Av 11 § andra stycket lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. följer att fordringen mot företrädaren kan göras gällande oberoende av att fordringen mot den juridiska personen har preskriberats. Företrädaren har i sin tur kvar sin regressrätt under minst ett år (jfr hänvisningen till 4 § preskriptionslagen [1981:130] i 12 kap. 13 § andra stycket SBL).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Enligt 3 kap. 9 § FrekL innebär det förhållandet att en borgenär godkännt ett förslag till offentligt ackord inte att denne förlorar sin rätt mot borgensmän eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen. Bestämmelsen är generellt utformad och utesluter inte en tillämpning när det är fråga om företrädaransvar. Den omständigheten att Skatteverket inte godkännt ackordsförslaget kan inte i sig hindra att kravet mot företrädaren upprätthålls.

Enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL gäller skyldigheten att betala de där angivna beloppen för "företrädaren tillsammans med den juridiska personen". Detta betyder inte att företrädarens och den juridiska personens ansvar alltid följs åt. Enligt reglerna om preskription av skattefordringar kan en fordran som preskriberats mot den juridiska personen leva vidare i förhållande till företrädaren.

En borgensman eller annan medansvarig som betalar en fordran i gäldenärens ställe övertar borgenärens rätt i förhållande till gäldenären (subrogation). Har gäldenärens skuld satts ned vid offentligt ackord under företagsrekonstruktion kan borgensmannen inte regressvis kräva gäldenären för vad borgensmannen betalat på sådan del av skulden som gäldenären befriats från genom ackordet (jfr Walin och Ingvarsson, Borgen och tredjemanspant, 2013, s. 251 f.). I annat fall skulle ackordsresultatet kunna sättas ur spel.

Företrädare har en i 12 kap. 12 § första stycket SBL lagreglerad regressrätt. En företrädare som blivit skyldig att betala, och faktiskt har betalat, skatt som hänför sig till den juridiska personen har således ”rätt att kräva den juridiska personen på beloppet”.

Om bestämmelsen i 12 kap. 12 § första stycket SBL tillämpas även efter ett offentligt ackord under företagsrekonstruktion kan den juridiska personen regressvis, trots ackordet, krävas på fordringens hela belopp. En sådan ordning är inte förenlig med ändamålet med en företagsrekonstruktion.

Mot denna bakgrund bör företrädarens rätt till regress i en sådan situation omfatta endast det belopp som den juridiska personen svarar för efter ackordet. I konsekvens med detta måste företrädarens betalningsskyldighet vara i motsvarande mån begränsad.

I likhet med förvaltningsrätten och kammarrätten finner Högsta förvaltningsdomstolen att Skatteverket, i de delar som här är aktuella, inte haft fog för sin ansökan om betalningsskyldighet. Överklagandet ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Mål nr 3143-14 och 3144-14, föredragande Camilla Wernkvist