

Målnummer:	7627-07	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-12-01		
Rubrik:	Ett av Skatteverket fattat skattebeslut rörande ett bolag har inte ansetts bindande för prövningen i mål om betalningsansvar för bolagets företrädare.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 12 kap. 6 §, 6 a §, 6 b § och 22 kap. 15 § skattebetalningslagen (1997:483)• 6 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 1976 B 29• NJA 1979 s. 555• NJA 1993 s. 740• NJA 2003 s. 207		

REFERAT

Skatteverket ansökte om betalningsansvar för L.B. och yrkade att länsrätten skulle förpliktiga honom att till staten utge av X AB (bolaget) obetalda skatter och avgifter om sammanlagt 7 756 708 kr.

L.B. bestred Skatteverkets ansökan och yrkade ersättning för sina kostnader i målet. Han anförde bl.a. följande. Han har inte varit faktisk företrädare för bolaget. Det föreligger således inte förutsättningar att ålägga honom betalningsansvar för bolagets obetalda skatter och avgifter. Bolaget är inte betalningsskyldigt för de skatter och avgifter som Skatteverket gör gällande. Han har i vart fall inte uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala bolagets obetalda skatter eller avgifter.

Länsrätten höll muntlig förhandling i målet.

Länsrätten i Stockholms län (2007-02-15, ordförande Lagercrantz) yttrade: Företrädaransvar - Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag är företrädaren, enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en annan juridisk person än ett dödsbo 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 räntan 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. Motsvarande skyldighet gäller när företrädaren lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp (12 kap. 6 a § SBL). - Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten (12 kap. 6 b § SBL). - Utredningen i målet. - Bolaget försattes i konkurs den 6 april 2006. Beloppen som Skatteverket yrkar betalning för avser skatter och avgifter som förfallit till betalning under perioden november 2004 till och med januari 2005. L.B. var under den aktuella tidsperioden anställd hos bolaget och hade en generalfullmakt att företräda bolaget. - Länsrättens bedömning - L.B. har med stöd av en generalfullmakt givits behörighet att för bolagets räkning självständigt och oinskränkt förvalta och företräda samtliga bolagets ekonomiska intressen. Länsrätten finner därför att L.B. har haft ställning som faktisk företrädare för bolaget och att han även

har agerat som sådan i väsentliga frågor rörande bolagets ekonomi och drift. Det som L.B. anfört föranleder ingen annan bedömning. - I egenskap av företrädare för bolaget har L.B. underlåtit att till staten betala skatter och avgifter om sammanlagt 7 756 708 kr. Länsrätten finner att underlåtenheten att se till att skatterna och avgifterna betalats i vart fall måste tillskrivas L.B. som grov oaktsamhet och att grund för att ålägga honom betalningsansvar föreligger. Det har inte kommit fram särskilda skäl att helt eller delvis befria L.B. från betalningsansvaret. - Företrädaransvaret är accessoriskt, dvs. ansvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsansvar. Om huvudfordringen bortfaller eller sätts ned minskar företrädarens ansvar i motsvarande mån (prop. 2002/03:128 s. 37). Betalningsskyldigheten för bolaget har fastställts i enlighet med de regler som gäller för skatteförfarandet. Det är möjligt för företrädaren att överklaga de beslut som ligger till grund för yrkandet i företrädaransvarsmålet. Länsrätten delar Skatteverkets uppfattning att för det fall företrädaren avstår från denna möjlighet bör det betyda att storleken på statens fordran ligger fast såväl mot bolaget som i företrädaransvarsmålet. Det som L.B. anfört föranleder ingen annan bedömning. Eftersom L.B. inte helt eller delvis har vunnit bifall till sin talan, målet inte avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det inte heller finns synnerliga skäl för ersättning kan hans begäran om ersättning inte bifallas. - Länsrätten förpliktigar L.B. att tillsammans med X AB till staten utge obetalda skatter och avgifter om sammanlagt 7 756 708 kr. - Länsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

L.B. överklagade och yrkade i första hand att kammarrätten skulle undanröja länsrättens dom och befria honom från betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL och i andra hand att han av särskilda skäl helt eller i vart fall delvis skulle befrias från betalningsansvar. Han yrkade vidare ersättning för sina ombudskostnader med 99 562 kr i länsrätten och med 85 500 kr avseende processen i kammarrätten. Till stöd för sin talan åberopade han bl.a. följande. Länsrätten har gjort en felaktig bedömning när domstolen konstaterat att han varit faktisk företrädare för X AB. Underinstansen borde ha prövat skattebeslutens materiella riktighet och därvid konstaterat att Skatteverket inte styrkt någon skattefordran som han kan göras ansvarig för. I vart fall borde länsrätten ha funnit att han inte uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala bolagets skatter eller avgifter. För det fall förutsättningar föreligger att göra honom solidariskt betalningsansvarig jämte bolaget finns det särskilda skäl för att helt eller delvis befria honom från detta ansvar.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde, utöver vad verket tidigare anfört, bl.a. följande. Skatteverket delar länsrättens bedömning att L.B. har haft ställning som faktisk företrädare för bolaget och att han även agerat som sådan i väsentliga frågor rörande bolagets ekonomi och drift. Av handlingar som Skatteverket inhämtat från A Finans framgår bl.a. att L.B., i egenskap av firmatecknare för bolaget, befullmäktigat P.M. att företräda bolaget i vissa frågor gällande avtal med A Finans. Vad avser det subjektiva rekvisitet har Skatteverket vid revision funnit att bolagets redovisning varit bristfällig. Det har rört sig om ett medvetet skatteundandragande som krävt en omfattande administration. L.B. har med stöd av generalfullmakt företrätt bolaget och, enligt egna uppgifter, skött bolagets ekonomi och administration. Skatteverket delar länsrättens bedömning att L.B:s underlåtenhet att såsom företrädare för bolaget tillse att aktuella skatter och avgifter betalades i vart fall måste tillskrivas honom som grov oaktsamhet. Det har inte framkommit sådana särskilda skäl som krävs för hel eller delvis befrielse från betalningsansvaret.

Kammarrätten i Stockholm (2007-10-02, Sundlöf, Loman, Sellin, referent), som höll muntlig förhandling i målet, yttrade: I 12 kap. 6 § SBL stadgas att 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 § jämte ränta. Om en företrädare för en juridisk person i övrigt

uppsåtliga eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt SBL, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. - Betalningsskyldigheten är som huvudregel knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap. (12 kap. 6 § andra stycket SBL). - Enligt 12 kap. 6 b § SBL får, om det finns särskilda skäl, företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten. - Skattebeloppens riktighet - Kammarrätten konstaterar inledningsvis att ett eventuellt företrädaransvar är accessoriskt, dvs. ansvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. Om den juridiska personens skatteskuld sätts ned minskar företrädaransvaret i motsvarande mån (prop. 2002/03:128 s. 37). Om företrädaransvarstalan väckts genom ansökan enligt SBL har företrädaren, enligt 6 kap. 1 § femte stycket taxeringslagen (1990:324) och 22 kap. 15 § SBL, rätt att föra talan beträffande den skattefordran som betalningsskyldighet grundas på. Kammarrätten tar därför i förevarande mål inte ställning till L.B:s invändningar om skattebeloppens riktighet. - Betalningsskyldighet - Beloppen som Skatteverket yrkar betalning för avser mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter som förföll till betalning under tidsperioden den 17 januari 2005 till och med den 17 januari 2006. - L.B. har den 23 september 2004 genom en obegränsad fullmakt, s.k. generalfullmakt, givits behörighet att för X AB:s räkning självständigt och oinskränkt förvalta och företräda samtliga bolagets ekonomiska intressen i Sverige. - Av utredningen i målet framgår att L.B. under den i målet aktuella perioden bl.a. undertecknat av bolaget upprättade och till Skatteverket ingivna skattedeclarationer och att han har agerat i frågor som rör bolagets förvaltning och ekonomi. Han har således i ett flertal sammanhang och på olika sätt handlat såsom företrädare för bolaget. Kammarrätten finner att L.B. genom sin ställning och sitt agerande i bolaget med stöd av generalfullmakten varit att betrakta som faktisk företrädare för bolaget under den i målet aktuella perioden. Vad L.B. anfört i detta hänseende föranleder ingen annan bedömning. - Fråga uppkommer härefter om L.B. i egenskap av företrädare för bolaget, som Skatteverket påstått, i vart fall av grov oaktsamhet har underlåtit att tillse att betala mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter som förföll till betalning under den ifrågavarande tidsperioden. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att grov oaktsamhet föreligger. Skatteverket har därvid bl.a. anfört att L.B. har varit medveten om att skatter och avgifter skulle ha varit betalda och att det har varit fråga om ett skatteundandragande med omfattande administration. - L.B. har bl.a. anfört att de skattedeclarationer han skrivit under har avspeglat den verkliga omsättningen i bolaget och att det inte kan krävas av honom att han borde ha misstänkt någon brottslig verksamhet i bolaget. - Enligt kammarrättens mening förefaller det som mycket sannolikt att L.B., i egenskap av företrädare för bolaget och genom sitt sätt att agera för bolagets räkning, har haft kännedom om de förhållanden som legat till grund för Skatteverkets omprövningsbeslut. Såsom företrädare har han varit skyldig att se till att de i målet aktuella skatterna och avgifterna betalades senast på respektive förfallodag. Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att L.B. i vart fall genom grov oaktsamhet underlåtit att i rätt tid betala aktuella skatter och avgifter. Det har inte framkommit några särskilda skäl som föranleder hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten. Överklagandet skall följaktligen avslås. - Ersättning för kostnader - I 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. stadgas under vilka förutsättningar en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt skall beviljas ersättning för kostnaderna. - L.B. har inte vunnit bifall till sin talan. Det föreligger inte heller i övrigt förutsättningar för att bevilja ersättning för kostnader. Överklagandet i fråga om ersättning för kostnader avseende processen i länsrätten och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår L.B:s yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten.

L.B. överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten med

undandröjande av underinstansernas domar skulle befria honom från betalningsansvar enligt 12 kap. 6 § SBL. I andra hand yrkade han att helt eller i vart fall delvis befrias från betalningsansvar. L.B. yrkade vidare att Regeringsrätten skulle tillerkänna honom ersättning för hans rättegångskostnader i länsrätten med 99 562 kr, i kammarrätten med 85 500 kr och i Regeringsrätten med 45 000 kr. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Han har endast i begränsad omfattning företrätt X AB och alltid efter instruktioner från någon annan. Han har således aldrig agerat självständigt i bolagets angelägenheter. Även om han i vissa sammanhang har agerat med stöd av generalfullmakten kan det konstateras att han varken haft sådant inflytande eller ekonomiskt intresse i bolaget som kan medföra att han är att anse som bolagets faktiske företrädare. - Rättssäkerhetsskäl talar starkt för att skattefordringars riktighet ska kunna prövas i målet om företrädaransvar och att Skatteverket har att styrka skattefordringarnas riktighet. I annat fall föreligger en betydande försämring av den enskildes rättsäkerhet i förhållande till tidigare ordning. Detta särskilt i de fall då den påstådda företrädaren gör gällande att han saknat såväl inflytande som insyn i bolaget. L.B:s möjligheter att med framgång överklaga skattebesluten, utan tillgång till bolagets räkenskaper och utan närmare insyn i dess verksamhet, måste bedömas som mycket begränsade. - Samtliga till X AB hänförliga förhållanden i den av Skatteverket presenterade utredningen talar för att redovisningen av skatter och avgifter i bolaget varit korrekt. De brister som enligt Skatteverkets uppfattning föreligger hänför sig i stället till redovisning och utbetalningar i X AB:s underentreprenörer. Hade underentreprenörerna skött sin redovisning och sina deklARATIONER hade Skatteverket inte haft några synpunkter på bolaget.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ifrågasatte skäligheten av begärd ersättning för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten (2008-12-01, Billum, Sandström, Hamberg, Fernlund, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. L.B. har under den i målet aktuella tiden haft en oinskränkt fullmakt (generalfullmakt) att agera i bolagets namn och för dess räkning. Han har med stöd av fullmakten ingått avtal med andra företag för bolagets räkning, undertecknat bolagets samtliga skattedeclarationer under perioden och ställt ut en omfattande fullmakt för en annan person. Vidare framgår att L.B. har tecknat borgen såsom för egen skuld för bolagets åtagande enligt ett avtal om factoring.

Vid tillämpningen av reglerna om företrädaransvar har som faktisk företrädare ansetts den som utan att vara formell ställföreträdare har ett bestämmande inflytande över ett företag och ett väsentligt ekonomiskt intresse av dess verksamhet (jfr NJA 1976 B 29, NJA 1979 s. 555 och NJA 1993 s. 740). L.B. får med stöd av generalfullmakten anses ha haft ett bestämmande inflytande över bolaget. Hans borgensåtagande visar att han även haft ett väsentligt ekonomiskt intresse av bolagets fortsatta verksamhet. I likhet med underinstanserna finner Regeringsrätten därför att L.B. är att anse som faktisk företrädare för bolaget under i målet aktuell tid.

L.B. har invänt att de skatte- och avgiftsbelopp som påförts bolaget är felaktiga. Frågan är om dessa invändningar kan prövas i förevarande mål om företrädaransvar.

Fr.o.m. den 1 januari 2004 ska talan om företrädaransvar väckas vid allmän förvaltningsdomstol. Den tidigare gällande ordningen innebar att sådan talan prövades som ett dispositivt tvistemål av allmän domstol. I det betänkande som låg till grund för denna förändring konstaterades att det rådde delade meningar i praxis om allmän domstol hade möjlighet att pröva den bakomliggande skattefordringens riktighet i sak (SOU 2002:8 s. 93 och 97). Högsta domstolen fastslog emellertid i en dom den 28 maj 2003 (NJA 2003 s. 207) att ett skattebeslut som ligger till grund för talan om företrädaransvar inte ska vara bindande i tvistemålsprocessen. Högsta domstolen anförde bl.a. att

den prövning av sådana frågor om uppsåt, oaktsamhet och annat som ska göras även enligt 12 kap. 6 § SBL och som har bäring på frågan om skattskyldigheten för den juridiska personen ofta inte kan separeras från den rent skatterättsliga prövningen utan kräver en bedömning också av frågan om skattskyldigheten. Högsta domstolen framhöll vidare att den betydelse ett skattebeslut för den juridiska personen kan ha i ett mål om företrädaransvar kan vara stor, men att denna betydelse dock måste avgöras från fall till fall.

Propositionen (2002/03:128) med förslag till de nu aktuella reglerna beslutades den 22 maj 2003. I propositionen föreslogs en rätt för den som är föremål för talan om företrädaransvar att själv överklaga det bakomliggande skattebeslutet (22 kap. 15 § SBL och 6 kap. 1 § taxeringslagen. Vidare uttalades i propositionen bl.a. följande (s. 37).

Företrädaransvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. Fordran är således avhängig huvudfordringens bestånd och storlek. Om den juridiska personens skatteskuld sätts ned minskar företrädaransvaret i motsvarande mån. Om den juridiska personen har anstånd med betalning kan företrädaransvar inte göras gällande. Ingen ändring är avsedd i dessa delar. I normalfallet bör inte heller företrädaransvar göras gällande om inte den grundläggande skattefordran blivit fastställd genom beslut.

Beslutet i den grundläggande skattefrågan har givetvis stor betydelse i målet om företrädaransvar. Frågan om betalningsskyldighet enligt reglerna om företrädaransvar skall inte avgöras av domstolen innan beslut i den grundläggande skattefrågan fattats. Såsom utredningen anger har ställningstagandet i skattemålet i vart fall ett högt bevisvärde vid prövningen av företrädaransvaret. Om tvist uppstår i skattefrågan, vinner man stora samordningsfördelar genom att båda frågorna prövas av samma domstol.

Uttalandet om bevisvärdet av ställningstagandet i skattemålet tyder närmast på att det förutsatts att en förvaltningsdomstol inte utan vidare ska lägga ett skattebeslut rörande den juridiska personen till grund för prövningen i ett mål om företrädaransvar. Vid utskottsbehandlingen i riksdagen berördes inte frågan (bet. 2003/04:SkU5).

Regeringsrätten konstaterar att meddelade beslut avseende bolagets skatter inte som sådana kan omprövas i ett mål om företrädaransvar. Mot bakgrund av vad som anförts i propositionen finner emellertid Regeringsrätten att företrädares invändningar mot de skattebeslut som avser bolaget i princip kan prövas i målet om företrädaransvar.

Det är emellertid inte rimligt att en sådan prövning ska innefatta en fullständig och förutsättningslös omprövning av de i målet aktuella skattefrågorna. Det bör räcka att domstolen kan konstatera att Skatteverkets fordran mot bolaget tillkommit i laga ordning och framstår som välgrundad. Har de aktuella skattefrågorna avgjorts av domstol torde det vidare inte annat än undantagsvis, t.ex. om nya omständigheter påvisats, finnas anledning att i målet om företrädaransvar göra en annan bedömning än den som gjorts i skattemålet.

L.B. har bl.a. hävdat att samtliga till X AB hänförliga förhållanden i den av Skatteverket presenterade utredningen talar för att redovisningen av skatter och avgifter i bolaget varit korrekt. De brister som enligt Skatteverkets uppfattning förelegat hänför sig i stället till redovisning och utbetalningar i X AB:s underentreprenörer. Hade underentreprenörerna skött sin redovisning och sina deklarationer hade Skatteverket inte haft några synpunkter på bolaget.

Regeringsrätten gör i denna del följande bedömning. Skatteverket har i avsaknad av bokföring och på grund av bolagets bristande redovisning tvingats fatta beslut på skönsmässiga grunder. Skattebesluten har inte överklagats av bolaget. Det har inte framkommit något som ger anledning att anta att

besluten inte har fattats i laga ordning. Utredningen i målet ger, även med beaktande av L.B:s invändningar, inte heller vid handen att de ifrågavarande beloppen skulle vara oriktiga. Skatteverket får således med tillräcklig styrka anses ha visat vilka skattefordringar som föreligger.

Regeringsrätten instämmer i kammarrättens bedömning att L.B. i egenskap av företrädare för bolaget och genom sitt sätt att agera för bolagets räkning måste antas ha haft kännedom om de förhållanden som legat till grund för Skatteverkets omprövningsbeslut och att han genom i vart fall grov oaktsamhet underlåtit att i rätt tid betala de aktuella skatterna.

I likhet med underinstanserna finner Regeringsrätten att tillräckliga skäl för befrielse från betalningsansvaret inte har framkommit. Överklagandet ska således avslås.

Målet får anses röra frågor av betydelse för rättstillämpningen och L.B. är därför berättigad till skälig ersättning för sina kostnader enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Regeringsrätten finner att ersättning bör beviljas sammantaget med 30 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar L.B. ersättning för kostnader med 30 000 kr.

Föredraget 2008-10-29, föredragande Wahren, målnummer 7627-07

Sökord: Uppbörd; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur: SOU 2002:8; prop. 2002/03:128; bet. 2003/04:SkU5
