

|                        |   |                   |   |
|------------------------|---|-------------------|---|
| <b>Målnummer:</b>      | T2247-12  | <b>Avdelning:</b> | 2 |
| <b>Domsnummer:</b>     |   |                   |   |
| <b>Avgörandedatum:</b> | 2014-03-07  |                   |   |
| <b>Rubrik:</b>         | En skattefordran kan prekluderas enligt lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer. Frågan huruvida kännedom föreligger om fordringen ska bedömas på samma sätt som när det gäller andra fordringar. |                   |   |
| <b>Lagrum:</b>         | 6 § lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer   |                   |   |
| <b>Rättsfall:</b>      | NJA 1944 s. 435   |                   |   |

---

**REFERAT**

Skatteverket beslutade genom omprövningsbeslut den 4 december 2006 om eftertaxering avseende taxeringsåret 2004 för Fabege Arenan 8 AB, Fabege Norra Stockholm AB och Systempartner AB. Besluten gällde av bolagen genomförda fastighetsöverlåtelser i form av s.k. paketeringstransaktioner och innebar att bolagens inkomst av näringsverksamhet höjdes. Bolagen påfördes också skattetillägg.

De tre bolagen hade trätt i likvidation år 2004. På ansökan av likvidatorn hade kallelse på okända borgenärer utfärdats den 18 januari 2005.

Stockholms tingsrätt

Fabege Arenan 8 AB i likvidation, Fabege Norra Stockholm AB i likvidation och Systempartner AB i likvidation väckte talan mot Skatteverket vid Stockholms tingsrätt och yrkade att tingsrätten skulle fastställa att Skatteverkets fordringar på dem till följd av omprövningsbesluten den 4 december 2006 var prekluderade.

Skatteverket yrkade att bolagens talan skulle ogillas.

Som grund för sin talan anförde bolagen:

Skatteverket var inte upptaget som känd borgenär i bolagens respektive ansökan om kallelse på okända borgenärer och har inte anmält sig som borgenär inom kallelsetiden. Bolagen har inte känt till respektive fordran före eller inom kallelsetiden. Skatteverkets respektive fordran är därför prekluderad.

Skatteverket gjorde i första hand gällande att statens fordran på skatt alltid får anses vara känd och inte kan prekluderas. I andra hand gjorde Skatteverket gällande att bolagen hade haft kännedom om de i målet aktuella fordringarna, varför de inte hade prekluderats. I tredje hand gjordes gällande att bolagen i vart fall borde ha haft kännedom om fordringarna, varför de inte hade prekluderats.

Tingsrätten (rådmännen Mats Dahl och Axel Peterson samt tingsfiskalen Sandra Melin) anförde i dom den 1 juni 2011 bl.a. följande.

Domskäl

Parterna är i stor utsträckning överens om de faktiska förhållandena och målet

rör i första hand en relativt väl avgränsad rättsfråga. Bolagens talan avser en fastställsetalan om ett civilrättsligt förhållande, nämligen att Skatteverkets fordran på skatt har prekluderats genom ett s.k. proklamaförfarande, dvs. det förfarande som föreskrivs enligt lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer (kallelselagen). I bl.a. 6 § kallelselagen regleras verkningarna av att en fordran inte anmäls inom föreskriven tid och där anges att en borgenär därmed förlorar rätten att kräva ut sin fordran, om han inte visar att gäldenären har känt till den före anmälningstidens utgång.

Tingsrätten har först att pröva frågan om statens fordran på skatt kan prekluderas genom ett proklamaförfarande, dvs. om kallelselagen överhuvudtaget är tillämplig avseende sådan fordran. För det fall den är tillämplig har tingsrätten att pröva om en skattefordran alltid ska anses vara känd, eller om det ska krävas att bolagen de facto har haft eller borde haft kännedom om de i målen aktuella fordringarna.

Att en fordran preskriberas innebär att borgenären i princip förlorar rätten att kräva ut densamma. Den aktuella bestämmelsen i kallelselagen är, liksom bestämmelser om preskription, delar av det regelverk som bestämmer när en borgenär förlorar rätten att kräva ut sin fordran.

Utgångspunkten för alla preskriptionsregler är preskriptionslagen (1981:130) som enligt dess 1 § gäller i den mån inte annat följer av vad som är särskilt föreskrivet. När det gäller skattefordringar finns särskilda regler för preskription som är anpassade efter den ordning som gäller för uttag av skatt. Handläggningen av ett beskattningsärende avser myndighetsutövning mot den enskilde och utmynnar i formbundna beslut. Handläggningen styrs främst av förvaltningslagen (1986:223), taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483). Taxeringslagen (TL) reglerar det förfarande som syftar till att fastställa underlaget för taxering, dvs. för ett beslut att ta ut skatt. Underlaget bestäms genom taxeringsbeslut och de närmare bestämmelserna för ett sådant ges i 4 kap. TL. När underlaget har bestämts sker skatteuttag genom s.k. beskattningsbeslut vilket regleras i skattebetalningslagen (SBL).

I 4 kap. TL regleras även förutsättningarna för omprövning av taxeringsbeslut. De skiljer sig beroende på om omprövning sker på initiativ av den skattskyldige eller av Skatteverket och om det sker till fördel eller nackdel för den skattskyldige. Såvitt avser omprövning till den skattskyldiges nackdel anges olika tidsgränser beroende på om det har lämnats oriktig uppgift eller inte. Beskattningsbeslut enligt SBL får omprövas enligt bestämmelserna där. För en fastställd skattefordran gäller särskilda preskriptionsregler vilka återfinns i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar. En skattefordran enligt SBL preskriberas normalt fem år efter utgången av det kalenderår då den förföll till betalning (3 §). Därutöver gäller särskilda preskriptionsregler för t.ex. fordran på återbetalning av skatt. Se vidare om preskription av fordringar på skatter och avgifter, prop. 1996/97:100 s. 373 ff.

I förevarande fall är det fråga om anspråk på skatt som uppkommit på grund av de paketeringstransaktioner som bolagen genomförde under år 2003. Skattefordringarna är inte preskriberade. Tingsrätten har alltså att pröva hur dessa anspråk förhåller sig till reglerna om preklusion i kallelselagen.

Kallelselagen infördes i samband med införandet av gällande preskriptionslag år 1981 och ersatte motsvarande bestämmelser som fanns intagna i den tidigare preskriptionsförordningen. Kallelselagen tillhandahåller särskilda regler för uteslutande av fordringar oberoende av vilken preskriptionstid som gäller för dessa. Därigenom bestäms vilka fordringar som kan göras gällande t.ex. vid likvidation av ett aktiebolag.

Frågan är då om kallelselagen ska tillämpas när det som i förevarande fall förelegat anspråk rörande skattefordringar. Det kan inledningsvis konstateras att frågan inte är uttryckligen reglerad och vidare att praxis är begränsad.

HD fastställde i NJA 1944 s. 435 hovrättens utslag varigenom en gäldenär ansågs ha ägt vetskap om förevaron av en skattefordran. Det framgår av det avgörandet att skatteanspråket hade uppkommit innan kallelse utfärdats samt att staten inte bevakat sin fordran under proklamaförfarandet. Därutöver angavs endast att "med hänsyn till vad i målet blivit upplyst angående [gäldenärens] inkomster under den tid skatterna avse ävensom till omständigheterna i övrigt anledning saknas anta annat än att [gäldenären] före inställetiden ägt vetskap". Det framgår inte om HD ansåg att det förelegat faktisk vetskap om skattefordringarna eller om detta ansågs följa oavsett gäldenärens insikt, dvs. redan till följd av att de omständigheter som grundar skattskyldigheten är kända (se Knut Rodhe, SvJT 1946, s. 35 f.).

Skatteverket har även hänvisat till vissa icke refererade rättsfall. Tingsrätten noterar t.ex. att hovrätten, i Svea hovrätts beslut 1999-06-16 i mål Ö 1243-99, har prövat om preklusion föreligger enligt kallelselagen men ansett så inte vara fallet med hänvisning till att gäldenären ägt faktisk vetskap om statens fordran.

Frågan har även behandlats i doktrinen. Seve Ljungman har bl.a. uttalat att det framstår som mindre tilltalande att ett så enkelt förfarande som kallelse på okända borgenärer ska hindra eftertaxering, eftersom skatteförfattningarna tillåter eftertaxering oavsett om den skattskyldige lämnat oriktig eller utebliven uppgift (Om skattefordran och skatterestitution, 1947, s. 46 ff.). Enligt Seve Ljungman kvarstod efter NJA 1944 s. 435 en viss diskrepans mellan kallelseförfarandet och eftertaxeringsinstitutet.

I kommentaren till bl.a. uppbördslagen, som ersatts av bl.a. SBL, behandlas frågan om tillämpning av kallelselagen i fråga om skattefordringar (Uppbörd av skatt, Tore Lundin m.fl., 1987-1997, 94:7). Där framgår följande:

Lagen gäller - som framgår av namnet - okända borgenärer. Skatteskulder kan inte anses vara okända. Därmed faller själva grunden för att skatterna skall kunna bortfalla genom s.k. preklusion.

Som allmän princip gäller att de skatter som riksdagen beslutat om skall uttagas. Regeringen, domstol eller myndighet kan inte i det enskilda fallet efterge betalningsskyldighet utan bemyndigande av riksdagen. Några bemyndiganden om eftergift av direkt skatt finns inte. I 66 § UBL finns dock bestämmelser om avskrivning av skatt. Avskrivning kan ske i särskilt uppräknade fall, bl.a. "då fordran preskriberats eller bortfallit på grund av ackord som antagits enligt 62 § tredje stycket". Uppräkningen i 66 § UBL är uttömmande.

Avskrivning kan således inte ske i andra fall än de som uppräknats. Den preskription som avses i 66 § UBL kan inte vara någon annan än preskription enligt skattepreskriptionslagen. Bland förutsättningarna för avskrivning av skatt finns inte uppräknat preklusion. Skatteskuld kan därför inte bortfalla genom preklusion. Se NJA 1944 ref. 114.

Stefan Lindskog har anfört följande (Lagen om handelsbolag och enkla bolag - En kommentar, 2:a uppl. 2010, s. 670):

Beträffande skatter uttalas stundom av skattemyndigheten att sådana har den skattskyldige alltid anledning att räkna med varför de inte kan anses vara okända. Så bör också vara fallet i fråga om av skattemyndigheten oprövade förhållanden. Att en vid den kritiska tidpunkten oprövad deklaration leder till att en skatteskuld blir betydligt större än vad den skattskyldige haft anledning att räkna med, innebär således inte att skatteskulden kan anses vara okänd i här aktuell mening (jfr NJA 1944 s. 435). Sedan skattemyndigheten fastställt skatten för viss period bör dock den skattskyldige inte ha anledning räkna med att den fastställda skatten skall höjas, om inte särskilda omständigheter så föranleder. Skatteskuld som föranleds av eftertaxering kan således (men behöver inte) vara att anse som okänd.

Tingsrätten konstaterar efter denna genomgång att rättsläget är oklart. Någon lagkollision mellan kallelselagen och de särskilda preskriptionsreglerna rörande skattefordringar är det enligt tingsrätten inte fråga om eftersom preklusion enligt kallelselagen är avsedd att omfatta alla gäldenärens fordringar, oberoende av vilken preskriptionstid som är föreskriven för respektive fordran. Det är således inte fråga om att låta den ena lagen ha företräde framför den andra. Frågan är i stället om kallelselagen överhuvudtaget är tillämplig och i så fall på vilket sätt.

Det finns flera omständigheter som talar för att kallelselagen överhuvudtaget inte bör vara tillämplig i fråga om skattefordringar. Att så bör vara fallet talar bl.a. de omständigheter som framhållits av Tore Lundin m.fl., se ovan. Skattefordringar kan inte utan vidare jämföras med andra fordringar. Rätten att besluta om skatter är av grundläggande samhälls- och betydelse och det framgår direkt av regeringsformen att statens medel inte får användas på annat sätt än riksdagen har bestämt. Taxeringsförfarandet är en masshantering som drivs på ett i stora delar automatiserat sätt. Uttag av skatt förutsätter att skattskyldiga och andra uppgiftsskyldiga medverkar i förfarandet och det gäller sanningsplikt. Staten får kännedom om sin eventuella fordran först efter att den på ett eller annat sätt informerats om den, eller om de förutsättningar som utgör dess grund. Att staten kan ha anspråk på skatt följer redan av att åtgärder vidtas som är av det slaget att de kan utlösa skatt. Det måste anses utgöra en självklar förutsättning för envar att staten alltid kommer att agera för att driva in sina eventuella anspråk på skatt. De mycket begränsade möjligheter som finns för att efterge betalningsskyldighet för skatt är uttryckligen reglerade och omfattar överhuvudtaget inte inkomstskatt. Något undantag för preklusion finns inte i det sammanhanget och detta talar således för att en skattefordran inte kan bortfalla enligt kallelselagen. En sådan ordning vore enligt tingsrätten den mest ändamålsenliga och naturliga.

Det kan dock, menar tingsrätten, inte slås fast att kallelselagen överhuvudtaget inte äger tillämpning på skattefordringar. Detta följer av frånvaron av en uttrycklig reglering och med beaktande främst av det ovan redovisade avgörandet NJA 1944 s. 435. Kallelselagen har för övrigt även tillämpats av underrätt i andra fall som rör skattefordringar, vilket framgår av rättsfall såväl från allmän domstol som från förvaltningsdomstol.

Frågan är då hur kallelselagen ska tillämpas. Skatteverket har gjort gällande att en skattefordran alltid ska anses känd. En tolkning som innebär att gäldenären alltid ska anses ha vetskap om att en skattefordran kan finnas alldeles oberoende av hur det förhåller sig med de faktiska omständigheterna saknar dock stöd i lagtexten. En sådan tolkning har inte heller något stöd i praxis. Enligt tingsrätten är räckvidden av rättsfallet NJA 1944 s. 435 osäker, men det måste ändå konstateras att HD faktiskt prövade frågan om vetskap förelåg och det framgår inte av referatet att denna prövning byggde på, med Knut Rodhes ord, en fiktion.

En annan sak är att utrymmet för preklusion av skattefordringar bör vara begränsat. Det är i enlighet med vad tingsrätten anfört ovan en självklar utgångspunkt att det allmännas krav på skatt intar en särställning i flera fordringsrättsliga sammanhang. Även vid en tillämpning av den aktuella bestämmelsen bör därför kravet på insikt bedömas utifrån de särskilda förutsättningar som gäller för skattefordringar.

Bestämmelsen i 6 § kallelselagen förutsätter inte att en fordran är till beloppet bestämd eller förfallen till betalning. Det räcker enligt tingsrätten att gäldenären har kännedom om grunden för skuldförhållandet. I förevarande fall uppkom anspråken när transaktionerna genomfördes. Den personkrets som omfattas, dvs. som kan anses relevant i fråga om gäldenärens vetskap, bör enligt tingsrätten inte ges en alltför snäv avgränsning (se t.ex. NJA 1963 s. 184). - - -

Tingsrätten fann att det hade förelegat tillräcklig insikt hos bolagens företrädare om grunderna för skattefordringarna för att utesluta preklusion. Käromålen skulle därför lämnas utan bifall.

Domslut

Tingsrätten lämnade käromålen utan bifall.

Svea hovrätt

Fabege Arenan 8 AB i likvidation, Fabege Norra Stockholm AB i likvidation och Systempartner AB i likvidation överklagade i Svea hovrätt och yrkade bifall till käromålen.

Skatteverket bestred ändring av tingsrättens dom.

Bolagen åberopade ett rättsutlåtande av professor Erik Nerep.

Hovrätten (hovrättsråden Kazimir Åberg och Ulrika Ihrfelt samt tf. hovrättsassessorerna Elisabeth Hovmöller, referent, och Mattias Pleiner) anförde i dom den 13 april 2012 bl.a. följande.

Hovrättens domskäl

Är kallelselagen tillämplig på skattefordringar?

Kallelselagen ersatte de allmänna reglerna om preklusion i 9-17 §§ förordningen (1862:10 s. 1) om tioårig preskription och om kallelse å okända borgenärer (preskriptionsförordningen). Preklusionsreglerna i preskriptionsförordningen var tillämpliga även i fråga om fordringarna på skatt, tull och avgift (se SOU 1978:87, s. 50). I förarbetena till kallelselagen anges att bestämmelserna i sak i allt väsentligt överensstämmer med de dåvarande reglerna om kallelse på okända borgenärer i preskriptionsförordningen samt att förslaget innebär framför allt en språklig och redaktionell modernisering av preskriptionsförordningens regler (se prop. 1979/80:119, s. 106).

Som tingsrätten redovisat har HD i rättsfallet NJA 1944 s. 435 med tillämpning av då gällande bestämmelser om offentlig stämning å okända borgenärer prövat frågan om gäldenärens vetskap i förhållande till en skattefordran. Liksom här gällde det en skattefordran i anledning av beslut om eftertaxering fattat efter den utsatta inställelsetiden. Vidare inträffade de faktiska omständigheter som föranledde betalningsskyldigheten innan offentlig stämning å okända borgenärer utfärdades, i likhet med vad som är fallet beträffande de s.k. paketeringstransaktioner som nu är aktuella. Slutligen gjorde gäldenären - liksom bolagen - gällande att vetskap om fordran inte förelåg.

Den närmare innebörden av rättsfallet har, som framgår av tingsrättens dom, analyserats i doktrin. Bland annat har det diskuterats vilket slags prövning HD egentligen gjorde av gäldenärens vetskap om sin skattskyldighet (se Knut Rodhe, SvJT 1946, s. 35 f. och Seve Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, 1947, s. 47 f.). Med utgångspunkt i rättsfallet har också i vart fall delvis olika slutsatser dragits i fråga om skatteskulder kan anses vara okända eller inte. Å ena sidan har uttalats att sedan skattemyndigheten fastställt skatten för viss period bör den skattskyldige inte ha anledning att räkna med att den fastställda skatten ska höjas, om det inte finns särskilda omständigheter. Skatteskuld på grund av eftertaxering kan alltså - men behöver inte - vara att anse som okänd. (Se Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag - En kommentar. 2 uppl. 2010, s. 670.) Å andra sidan har det hävdats att skatter intar en särställning; de beslutas av riksdagen, de kan inte efterges utan bemyndigande av riksdagen och de kan enligt skatterättsliga bestämmelser bara avskrivas i särskilt uppräknade fall

som inte inkluderar preklusion. En fordran på skatt kan därför inte prekluderas enligt kallelselagen. (Se Tore Lundin och Susanne Nylund, Uppbörd av skatt. Supplement 13, september 1997, 1996, 94:7.)

Hovrätten menar att det främst mot bakgrund av ovan redovisade uttalanden i förarbetena får anses stå klart att statens fordran på skatt inte alltid kan anses känd och att kallelselagen i och för sig är tillämplig på skattefordringar. Skatteverkets förstahandsinvändning kan därför inte godtas.

Vilket krav på insikt ställs beträffande skattefordringar?

Enligt 6 § första stycket första meningen kallelselagen är en fordran känd om borgenären visar att gäldenären har känt till den före anmälningstidens utgång. I anledning av Skatteverkets tredjehandsinvändning uppkommer fråga om det för sådan kännedom är tillräckligt att gäldenären borde ha känt till fordran.

Hovrätten gör ingen annan bedömning än tingsrätten beträffande räckvidden av rättsfallet NJA 1944 s. 435; det går inte att dra några säkra slutsatser kring vilken närmare prövning HD gjort av gäldenärens kännedom om skattefordran. Denna oklarhet, vilken som redan nämnts också behandlats i doktrin, kan enligt hovrättens mening dock inte tas till intäkt för att 6 § kallelselagen skulle tillämpas annorlunda beträffande skattefordringar än andra fordringar. Utgångspunkten för hovrättens fortsatta prövning blir därför att Skatteverket för bifall till sin talan har att visa att bolagen haft kännedom om de i målet aktuella fordringarna. Det är således inte tillräckligt att visa att bolagen bort haft sådan kännedom.

- - -

Hovrätten fann sammanfattningsvis inte visat att bolagen hade insett att de skulle komma att eftertaxeras eller att de haft vetskap om skattefordringarna. Till skillnad från tingsrätten kom hovrätten därmed fram till att skattefordringarna hade prekluderats.

Hovrättens domslut

Hovrätten ändrade tingsrättens domslut och fastställde att Skatteverkets fordringar på bolagen till följd av omprövningsbesluten den 4 december 2006 var prekluderade.

Högsta domstolen

Skatteverket överklagade hovrättens dom och yrkade att HD skulle med ändring av domen ogilla den talan som fördes av Fabege Arenan 8 AB i likvidation, Fabege Norra Stockholm AB i likvidation och Systempartner AB i likvidation.

Likvidationsbolagen motsatte sig att hovrättens dom ändrades.

Skatteverket åberopade ett rättsutlåtande av professor Göran Millqvist.

HD avgjorde målet efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Anders Norin, föreslog i betänkande en dom, i vilken efter en redogörelse för bakgrund och parternas talan, i huvudsak motsvarande punkterna 1-8 i HD:s dom, anförs följande.

Rättslig reglering

9. Med preskription avses att en fordran upphör efter viss i författning bestämd tid om inte borgenären eller gäldenären dessförinnan vidtar åtgärder som bryter preskriptionen. Grundläggande bestämmelser om preskription finns i preskriptionslagen (1981:130). Preskriptionslagen gäller i den mån inte något

annat följer av särskilda föreskrifter. Sådana föreskrifter finns i fråga om fordringar på skatt och vissa andra offentligrättsliga krav i lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m., som bl.a. innehåller särskilda regler om preskriptionstid och förlängning av preskriptionstid för bl.a. skattefordringar.

10. Från preskription ska skiljas preklusion som innebär att en fordran inte kan göras gällande sedan en av myndighet eller domstol bestämd tidsfrist har löpt ut. Preklusion kan inträda med anledning av ett s.k. proklamaförfarande. Syftet med ett sådant förfarande är att man definitivt ska kunna avveckla ett rättsligt förhållande, exempelvis upplösa ett bolag.

11. Bestämmelser om proklama finns i lagen om kallelse på okända borgenärer. Lagen ska tillämpas bl.a. vid frivillig likvidation av aktiebolag. Ansökan om kallelse på okända borgenärer ska ges in till Kronofogdemyndigheten eller, om gäldenären är ett aktiebolag, till Bolagsverket och innehålla en förteckning över gäldenärens kända borgenärer (4 §). Kallelse ska skyndsamt kungöras med föreläggande för okända borgenärer att anmäla sina fordringar inom viss tid (5 §). En borgenär som inte är upptagen i förteckningen över kända borgenärer och som inte anmäler sin fordran i tid förlorar enligt 6 § rätten att kräva ut sin fordran, såvida borgenären inte visar att gäldenären har känt till fordran.

12. Preskriptionslagen och lagen om kallelse på okända borgenärer trädde i kraft den 1 januari 1981 och ersatte motsvarande bestämmelser i förordningen (1862:10 s.1) om tioårig preskription och om kallelse på okända borgenärer (se prop. 1979/80:119, bet. 1980/81:LU1).

#### Bedömning

13. Lagen om kallelse på okända borgenärer är, liksom preskriptionslagen, tillämplig på fordringar. Fordringsbegreppet enligt preskriptionslagen omfattar alla slags krav på betalning, oavsett om de grundas på lag, avtal eller har tillkommit på annat sätt, dvs. även skattefordringar och andra offentligrättsliga krav. Det saknas stöd i lagtexten, förarbetena och rättspraxis för ställningstagandet att skattefordringar, till följd av att det finns särskilda regler i skattelagstiftningen om fastställande, uppbörd och eftergift av skatt, är undantagna från tillämpningsområdet för lagen om kallelse på okända borgenärer. Snarare talar rättskällorna klart för att så inte är fallet (se prop. 1979/80:119 s. 83 och 88 f., SOU 1987:70 s. 50 och NJA 1944 s. 435). Som domstolarna har funnit är lagen om kallelse på okända borgenärer alltså tillämplig även på statens fordran på skatt.

14. Väl är det så att skattefordringar uppvisar vissa särdrag jämfört med andra fordringar i och med att de grundas på lag, ytterst grundlag, och att det finns speciella regler om omprövning, uppbörd, eftergift och preskription. Som Skatteverket har framhållit är statens möjligheter att få kännedom om sin fordran också beroende av att den skattpliktige fullgör sin uppgiftsskyldighet i samband med deklaration och bokföring. Varken lagtext eller lagförarbeten talar emellertid för att det har varit lagstiftarens avsikt att en skattefordran alltid och oavsett omständigheterna i det enskilda fallet ska anses vara känd i den mening som avses i 6 § lagen om kallelse på okända borgenärer och således inte kunna prekluderas enligt lagen. Det går inte heller att dra en sådan slutsats av de av Skatteverket åberopade rättsfallen NJA 1944 s. 435 och RÅ 1953 ref. 12. Skäl att nu likväl tillämpa lagen på så sätt föreligger inte. Ska en sådan rättsregel införas bör det ske genom lagstiftning.

15. En skattefordran ska alltså inte vid tillämpningen av lagen om kallelse på okända borgenärer alltid anses vara känd. Frågan huruvida gäldenären har känt till fordran får i stället, som vid andra fordringar, prövas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Med hänsyn till utformningen av Skatteverkets yrkande i HD ska en sådan prövning dock inte ske i detta mål.

16. Det anförda leder fram till att Skatteverkets överklagande ska avslås.

## Domslut

HD fastställer hovrättens domslut.

HD (justitieråden Stefan Lindskog, Lena Moore, Ingemar Persson, Martin Borgeke och Lars Edlund, referent) meddelade den 7 mars 2014 följande dom:

## Domskäl

### Bakgrund

1. Fabege Arenan 8 AB, Fabege Norra Stockholm AB och Systempartner AB avyttrade under år 2003 fastigheter till nybildade kommanditbolag som ägdes av de överlåtande bolagen och ett holländskt bolag som ingick i Fabege-koncernen. Kommanditbolagen överläts därefter till externa köpare.
  2. De tre aktiebolagen trädde i frivillig likvidation i november 2004, varefter Bolagsverket på ansökan av likvidatorn utfärdade kallelse enligt lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer (kallelselagen). Skatteverket fanns i likvidatorns ansökan inte upptaget som känd borgenär och anmälde sig inte heller som borgenär inom den i lagen angivna tiden.
  3. Skatteverket inledde i juni 2005 revision av Fabege AB, moderbolag i Fabege-koncernen. Revisionen utvidgades senare till andra koncernbolag och kom att avse bl.a. fastighetstransaktionerna med kommanditbolagen. Genom omprövningsbeslut i december 2006 höjde Skatteverket inkomsten av näringsverksamhet avseende taxeringsåret 2004 för likvidationsbolagen. Vidare påfördes bolagen skattetillägg.
  4. I maj 2007 väckte likvidationsbolagen talan vid Stockholms tingsrätt om att domstolen skulle fastställa att statens fordringar på respektive bolag var prekluderade. Bolagen åberopade dels att Skatteverket inte var upptaget som känd borgenär i respektive ansökan om kallelse på okända borgenärer och inte heller hade anmält sig som borgenär i rätt tid, dels att bolagen inte hade känt till fordringarna.
  5. Skatteverket bestred talan och gjorde gällande att en skattefordran alltid ska anses vara känd enligt kallelselagen. I vart fall har det förelegat relevant kännedom om fordringarna.
  6. Domstolarna fann att kallelselagen är tillämplig på skattefordringar. Tingsrätten ansåg att det fanns tillräcklig insikt om grunderna för skattefordringarna för att utesluta preklusion. Hovrätten ansåg däremot att sådan kännedom inte förelåg och har därför bifallit bolagens talan.
- Skatteverkets talan i HD
7. Skatteverket har i HD gjort gällande endast att statens fordran på skatt alltid ska anses vara känd i den mening som avses i kallelselagen och att fordringarna därför inte är prekluderade. Som en andrahandsposition har Skatteverket gjort gällande att en skattefordran i vart fall alltid ska anses vara känd inom den ordinarie omprövningstiden (jfr numera 66 kap. 21 § skatteförfarandelagen (2011:1244)).
  8. Det är i HD alltså inte aktuellt med någon prövning av om bolagen faktiskt har haft erforderlig kännedom om statens skattefordringar.
- Rättslig reglering m.m.
9. Kallelse på okända borgenärer utgör bl.a. ett led i likvidationsförfarandet avseende aktiebolag. Kallelse ska kungöras med föreläggande för okända borgenärer att anmäla sina fordringar inom viss tid. I 6 § kallelselagen



föreskrivs att en borgenär som inte är upptagen i förteckningen över kända borgenärer och som inte anmäler sin fordran i tid förlorar rätten att kräva ut sin fordran (preklusion), om borgenären inte visar att gäldenären har känt till fordran.

10. Kallelselagen trädde i kraft den 1 juli 1981. Samtidigt med kallelselagen infördes en ny preskriptionslag (1981:130). Dessa lagar ersatte förordningen (1862:10 s.1) om tioårig preskription och om kallelse på okända borgenärer. Av förarbetena framgår att den nya lagstiftningen inte var avsedd att innebära några sakliga ändringar av tidigare bestämmelser om kallelse på okända borgenärer (se prop. 1979/80:119 s. 83 ff. och 106). Några särskilda överväganden om statens ställning som skatteborgenär vid kallelseförfarande redovisas inte i förarbetena. Det gjordes inte heller några ändringar i då gällande bestämmelser om specialpreskription av vissa skattefordringar (jfr numera lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.).

11. Regleringen i 1862 års preskriptionsförordning om kallelse på okända borgenärer kom under HD:s bedömning i rättsfallet NJA 1944 s. 435. En gäldenär som hade genomfört ett kallelseförfarande i samband med likvidation ansågs ha haft vetskap om vissa skattefordringar och befriades därför inte från betalningsansvar. Rättsfallet har allmänt uppfattats på så sätt att skattefordringar kan prekluderas efter ett kallelseförfarande (se bl.a. SOU 1978:87 s. 50, Seve Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution, 1947, s. 46 ff., Curt Wildeman, Om bevakning av statsverkets fordringsanspråk, Förvaltningsrättslig Tidskrift 1954, s. 260 f. och Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag En kommentar, 2 uppl., 2010, s. 670; jfr dock Tore Lundin och Susanne Nylund, Uppbörd av skatt, 94:7, suppl. 4, januari 1991).

HD:s bedömning

12. Det finns goda skäl för att skattefordringar kan prekluderas efter kallelseförfarande. En viktig grund för kallelselagen är avvecklingsintresset, och det intresset skulle allvarligt motverkas av en princip om att skatteskulder i sig alltid ska anses kända. Frågan huruvida kännedom föreligger om en skatteskuld bör därför, på samma sätt som när det gäller andra skulder, bedömas utifrån de förutsättningar under vilka en skattskyldig kan ha kännedom om skulden.

13. Vad gäller Skatteverkets andrahandsposition står det till en början klart att så länge någon deklaration inte alls har avgetts, eller har avgetts men inte lett till något skattebeslut (jfr numera 56 kap. skatteförfarandelagen), så har den skattskyldige i princip att utgå från att det kan föreligga en skatteskuld. Efter det att ett skattebeslut har fattats torde det dock normalt saknas anledning för en skattskyldig, som har lämnat riktiga uppgifter i sin deklaration, att räkna med några andra skatteskulder än de som framgår av beslutet. Skatteverkets andrahandsposition, att en skattefordran i vart fall alltid ska anses vara känd inom den ordinarie omprövningstiden, kan alltså inte godtas.

14. Mot bakgrund av det anförda utgör vad Skatteverket har åberopat i HD inte grund för att de aktuella skattefordringarna ska anses ha varit kända för likvidationsbolagen. Fordringarna är således prekluderade. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

Domslut

HD avslår överklagandet.

HD:s dom meddelad: den 7 mars 2014.

Mål nr: T 2247-12.

Lagrum: 6 § lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer.

Rättsfall: NJA 1944 s. 435.

---

**Sökord:** Preklusion; Kallelseförfarande; Okända borgenärer; Skattefordran;  
Likvidation

---