

<b>Målnummer:</b>	5538-08	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2009-09-28		
<b>Rubrik:</b>	Företrädares betalningsskyldighet för juridisk persons mervärdeskatteskulder har ansetts förenlig med EG-rätten. Även fråga om förutsättningarna för sådan betalningsskyldighet är uppfyllda.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 12 kap. 6 § och 6 b § skattebetalningslagen (1997:483)</li><li>• Artikel 4.4 och artikel 21.3 i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	EG-domstolens dom i mål nr C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl.		

---

**REFERAT**

Skatteverket yrkade i ansökan, såsom dess talan slutligen bestämdes, att länsrätten skulle förplikta B.N. att solidariskt med A.K. till staten utge för NP Försäljningskanalen AB (nedan kallat bolaget) obetalda skatter och avgifter om sammanlagt 2 215 359 kr, avseende skulder nr 4-6, 9 och 10 enligt en till ansökan bifogad sammanställning. Till stöd för sin ansökan anförde Skatteverket bl.a. följande. - Bolaget registrerades hos Bolagsverket den 22 april 2003. Nuvarande firma registrerades den 7 oktober 2005. - Den 11 oktober 2005 ansökte bolaget om företagsrekonstruktion och ansökan bifölls av Stockholms tingsrätt den 12 oktober 2005. Företagsrekonstruktionen avslutades på bolagets egen begäran den 28 juli 2006 och samma datum försattes bolaget i konkurs på egen begäran. Enligt konkursbouppteckningen fanns vid konkursförsättandet tillgångar om 4 297 kr och skulder om 5 976 322 kr. - Av konkursbouppteckningen framgår att aktiekapitalet i bolaget uppgick till 100 000 kr. Enligt konkursbouppteckningen ägdes A-aktierna av K.S.N. och B-aktierna av "diverse". Enligt Skatteverkets register ägde B.N. 12,5 procent av aktierna. Enligt uppgift i Bolagsverkets register har B.N. varit styrelseledamot och VD i bolaget sedan den 9 januari 2004. - De omstämnda beloppen avser arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och mervärdesskatt som förföll till betalning under tidsperioden den 12 juli 2005 - den 12 juli 2006. - Av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret den 22 april 2003 - den 31 augusti 2004 framgår att det egna kapitalet uppgick till ./ 8 057 914 kr per den 31 augusti 2004. Av bolagets senast inlämnade årsredovisning, avseende räkenskapsåret den 1 september 2004 - den 31 augusti 2005, framgår att det egna kapitalet uppgick till ./ 3 652 715 kr per den 31 augusti 2005. - B.N. var företrädare för bolaget. Som sådan ålåg det honom att se till att skatterna betalades i rätt tid eller ordning, eller att innan skatterna förföll till betalning vidta verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn tagen till samtliga borgenärers intressen (se NJA 1969 s. 326 samt NJA 1971 s. 296 I och II). - Enligt 8 kap. aktiebolagslagen (2005:551) hade B.N. som styrelseledamot i bolaget ansvar för bolagets organisation och förvaltningen av dess angelägenheter. Han hade också en skyldighet att se till att bolagets bokföring och medelsförvaltning innefattade en tillfredsställande kontroll. Han var därför skyldig att fortlöpande kontrollera bolagets ekonomiska ställning. Detta ansvar kan inte delegeras. - De belopp för vilka betalningsskyldighet yrkas är betydande och har inte betalats. B.N. har vid varje förfallodag haft anledning att anta att bolaget inte skulle komma att

betala skatterna i rätt tid och ordning. Han har dock inte före utgången av omstämnda fordringars förfallodagar sett till att en samlad avveckling av bolagets skulder har kunnat komma till stånd. Detta kan läggas honom till last som uppsåt eller grov oaktsamhet.

B.N. bestred bifall till Skatteverkets ansökan avseende skulder nr 4-6 och 9. Han medgav betalningsskyldighet för det belopp som återstår av skuld nr 10. Till stöd för sin inställning avseende frågan om betalningsskyldighet anförde han bl.a. följande. Den av Skatteverket väckta talan avser dels skatteskulder som omfattas av det fastställda ackordet (skulder nr 4-6), dels skatteskulder som inte omfattas av företagsrekonstruktionen (skulder nr 9 och 10). - Stockholms tingsrätt beslutade den 12 maj 2006 att fastställa bolagets ackordsförslag den 23 mars 2006. Det kan nämnas att förslaget bistods av mer än 65 procent av borgenärerna, däribland Skatteverket som representerat närmare 93 procent av kapitalet. Beslutet innebär att förfallodagen har flyttats fram för respektive fordran. Genom att Kronofogdemyndigheten har låtit bl.a. de oprioriterade skulderna nr 4-6 ingå i det offentliga ackordet har också förfallodagarna för dessa ändrats i enlighet därmed. - Så snart personlig betalningsskyldighet för honom aktualiserades har han försökt nå en uppgörelse med Skatteverket gällande de skulder som inte omfattas av det fastställda ackordet, d.v.s. nu aktuella skulder nr 9 och 10. Skatteverket har avisat förslaget och hänvisat till att en uppgörelse endast kan komma ifråga gällande hela det instämnda beloppet, d.v.s. samtliga skulder för vilka Skatteverket yrkat ansvar. - Den 29 juli 2006 har bolaget erlagt betalning om 400 000 kr för den vid tidpunkten enda förfallna skulden nr 9, vilken inte har ingått i det offentliga ackordet. Staten genom Skatteverket har emellertid på ett otillbörligt sätt gynnat sig själv genom att räkna av skuld nr 3, som vid tidpunkten i fråga inte hade förfallit till betalning eftersom den omfattades av det fastställda rekonstruktionsackordet. Skatteverkets förfarande strider direkt mot de förutsättningar som gäller för ackordet, vilket är bindande för alla borgenärer. - Han har för Skatteverket klargjort att han medger betalningsskyldighet för det belopp som kvarstår som obetalt av skuld nr 10. Beloppet borde således inte vara föremål för rättens prövning, men som ovan angetts har Skatteverket enbart hänvisat till att en uppgörelse endast kan komma ifråga gällande hela det belopp för vilket Skatteverket yrkar betalningsskyldighet. - Han har vidtagit sådana åtgärder som krävs för en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärs intressen. Han har i form av ett lagakraftvunnet ackord fått till stånd en samlad avveckling av, vad som nu är av intresse, bolagets skuldposter nr 4-6. Den 28 juli 2006 var endast ett belopp förfallet till betalning, nämligen det avseende obetald skatt hänförlig till skuld nr 10.

Länsrätten höll den 22 augusti 2007 muntlig förhandling i målet. Den muntliga förhandlingen hölls gemensamt för detta mål och mål nr 24357-06 avseende betalningsskyldighet enligt skattebetalningslagen för A.K.

Skatteverket vidhöll sin ansökan vid den muntliga förhandlingen och anförde ytterligare i huvudsak följande. Bolaget hade redan före den 12 juli 2005 likvida problem och restförda skatteskulder. Av i målet aktuellt ackord framgår att det beslutades om full betalning - ingen eftergift skulle ske. Det är ostridigt att den första raten i det fastställda ackordet har betalats. Beloppet har krediterats andra, äldre, skulder än de nu aktuella. Det finns ingen inbetalning avseende skuld nr 9. Den 28 juli 2006 gjordes en inbetalning till Skatteverket om 400 000 kr, vilken har gått till skuld nr 10 såsom den vid tidpunkten senast förfallna skulden och därför satt ned denna i motsvarande mån. Någon annan betalning har inte skett till Skatteverket.

B.N. vidhöll sin inställning till Skatteverkets ansökan. Han anförde ytterligare i huvudsak följande. Han vitsordar att han har varit företrädare för bolaget under perioden den 12 juli 2005 - den 12 juli 2006. När han insåg att bolaget hade likviditetsproblem vidtog han aktiva åtgärder och ansökte om företagsrekonstruktion, vilket skedde före de i ackordet fastställda

förfallodagarna avseende skulder nr 4-6. Han hade själv en prioriterad fordran på bolaget om 900 000 kr, men för att företagsrekonstruktionen skulle ske efterställde han denna till en oprioriterad fordran i enlighet med Kronofogdemyndighetens krav. Överenskommelsen innebar vidare att han skulle få betalt först efter övriga borgenärer. Dessutom ställde bolaget, i enlighet med Kronofogdemyndighetens krav, säkerhet för fordringarna genom att överlämna pantbrev om sammanlagt 6 400 000 kr. Pantbreven översteg klart det belopp som omfattades av företagsrekonstruktionen. Under företagsrekonstruktionen har en rat och en skuld betalats. Av de skulder som förfallit till betalning återstår endast ett belopp hänförligt till skuld nr 10.

Länsrätten i Stockholms län (2007-09-12, ordförande Pålsson) yttrade: Av 12 kap. 6 § första och andra styckena skattebetalningslagen (1997:483), SBL, framgår bl.a. följande. Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Betalningsskyldighet är, med i nu aktuellt mål inte relevanta undantag, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap. - Enligt 1 kap. 4 § första stycket 1 samma lag gäller vad som sägs i lagen om skatt även avgift. - I 8 kap. 4 § aktiebolagslagen stadgas bl.a. följande. Styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Styrelsen skall fortlöpande bedöma bolagets ekonomiska situation. Styrelsen skall se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Om vissa uppgifter delegeras till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra skall styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas. - I 12 kap. 6 b § SBL stadgas att företrädaren helt eller delvis får befrias från betalningsskyldighet enligt 6 § om det finns särskilda skäl. - Länsrättens bedömning. - Inledningsvis konstateras att länsrätten har att pröva om förutsättningarna för att ålägga B.N. betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL för de i Skatteverkets ansökan ingående skulderna är uppfyllda. Länsrätten är inte förhindrad att pröva fråga om betalningsskyldighet enbart på grund av att sådan skyldighet är ostridig. - En grundförutsättning för betalningsskyldighet är att den juridiska personen i fråga har skatte- och avgiftsskulder till staten i enlighet med Skatteverkets ansökan. B.N. har i denna del invänt att den inbetalning till skattekontot om 400 000 kr som gjorts den 28 juli 2006 borde ha räknats av från skuld nr 9, som omfattas av Skatteverkets ansökan och inte, såsom gjorts enligt honom, från en skuld som inte omfattas av ansökan. Av skattekontoutdrag och Skatteverkets skuldsammanställning framgår emellertid att beloppet räknats av från skuld nr 10. Även denna skuld omfattas av Skatteverkets ansökan och inbetalningen har således räknats av från det sammanlagda belopp för vilket Skatteverket ansökt om betalningsskyldighet. Mot denna bakgrund och med hänsyn till vad som i övrigt framgår av utredningen i målet finner länsrätten att bolaget har skatte- och avgiftsskulder till staten i enlighet med Skatteverkets ansökan, såsom den slutligen bestämts. I detta sammanhang kan noteras att det fastställda ackordet inneburit full betalning enligt avbetalningsplan och inte någon av- eller nedskrivning av de i ackordet ingående skulderna. - En företrädarens betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL är enligt paragrafens andra stycke knuten till den tidpunkt vid vilken skatterna ursprungligen skulle ha betalats enligt reglerna i 10 och 16 kap. samma lag, i förevarande fall den 12 juli, den 17 augusti respektive den 12 september 2005 samt den 12 juni respektive den 12 juli 2006. Att andra förfallodagar bestämts i det i målet aktuella ackordet innebär inte att bedömningen vad gäller B.N:s betalningsskyldighet skall utgå från andra tidpunkter än de ovan nämnda. Det av B.N. åberopade rättsfallet NJA 1989 s. 92 medför ingen annan bedömning. - B.N. har under i målet aktuell tidsperiod varit företrädare för bolaget, vilket även vitsordas av honom. - För att betalningsskyldighet för en juridisk persons obetalda skatter skall kunna utkrävas av en företrädare krävs att underlåtenheten att betala skatterna skett av uppsåt eller grov oaktsamhet. En företrädare har typiskt sett handlat grovt oaktsamt bl.a. om denne insett eller borde ha insett

att det inte skulle finnas pengar till skattebetalningen på förfallodagen utan att agera, eller om företrädaren drivit verksamheten vidare trots att denne haft anledning att räkna med att en fortsatt drift skulle innebära en påtaglig risk för att bolaget inte skulle kunna fullgöra sin skyldighet att betala skatt (se bl.a. NJA 1969 s. 326 och NJA 1974 s. 423). Detta subjektiva rekvisit anses inte vara uppfyllt och en företrädare kan gå fri från betalningsskyldighet om det innan skatten i fråga skulle ha betalats har vidtagits verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen (se bl.a. NJA 1969 s. 326 och NJA 1971 s. 296 I och II). Med sådana åtgärder avses bl.a. ansökan om konkurs, ansökan om företagsrekonstruktion eller betalningsinställelse i syfte att inleda ackordsförhandling omfattande samtliga borgenärer. - Vid företagsrekonstruktion kvarstår företagsledningens ansvar för förvaltningen av bolaget och för att de skatter som uppkommit efter ansökan skall betalas på förfallodagarna (se bl.a. NJA 1985 s. 13 och Svea hovrätts dom den 1 november 2004 i mål nr T 3376-04). - I målet har kommit fram att bolagets eget kapital per den 31 augusti 2004 uppgått till ./ 8 057 914 kr och per den 31 augusti 2005 till ./ 3 652 715 kr. Vidare har kommit fram att bolaget redan innan den första av de i målet aktuella skulderna förfallit till betalning hade likviditetsproblem och restförda skatteskulder samt att ansökan om företagsrekonstruktion den 11 oktober 2005 föranletts av dålig likviditet. Det har också kommit fram att det enligt konkursbouppteckningen vid konkursförsättandet fanns tillgångar om 4 297 kr och skulder om 5 976 322 kr. B.N. borde mot denna bakgrund, i sin egenskap av företrädare för bolaget, alltsedan en tid innan den första av de nu aktuella skulderna förfallit till betalning noggrant ha följt bolagets ekonomiska utveckling. Mot bakgrund av det lagstadgade ansvar som åligger en styrelseledamot i ett aktiebolag borde B.N. vidare innan respektive i målet aktuell skuld förfallit till betalning ha insett att det inte skulle finnas pengar för betalning av skatter och avgifter på förfallodagen och även haft anledning att räkna med att en fortsatt drift av verksamheten skulle innebära en påtaglig risk för att bolaget inte skulle kunna fullgöra sina skatte- och avgiftsbetalningar. - B.N. har inte innan skulder nr 4-6 förfallit till betalning den 12 juli, den 17 augusti respektive den 12 september 2005 vidtagit några verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder under hänsynstagande till samtliga borgenärers intressen. Hans underlåtenhet att betala skatterna och avgifterna ifråga är därmed att betrakta som åtminstone grovt oaktsam. - Inte heller innan skulder nr 9 och 10, vilka har uppkommit efter det att bolaget ansökt om företagsrekonstruktion och inte omfattas av det fastställda ackordet, förfallit till betalning har B.N. vidtagit sådana verksamma åtgärder som krävs för att undgå betalningsskyldighet. Även hans underlåtenhet att betala skatter och avgifter hänförliga till dessa skulder får därmed anses ha skett av i vart fall grov oaktsamhet. - Det föreligger således grund för att i enlighet med Skatteverkets ansökan ålägga B.N. betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL om det inte finns särskilda skäl för hel eller delvis befrielse av betalningsskyldigheten. Vad B.N. anfört och vad som i övrigt kommit fram i målet utgör inte sådana skäl. - Länsrätten har i dom denna dag i mål nr 24357-06 beslutat om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL för A.K. avseende de i förevarande mål aktuella skatterna. B.N. skall därför förpliktas att solidariskt med A.K. och bolaget till staten utge av bolaget obetalda skatter och avgifter om 2 215 359 kr. Skatteverkets ansökan skall således bifallas. - Med bifall till ansökan förpliktas länsrätten B.N. att solidariskt med A.K. och NP Försäljningskanalen AB till staten utge av NP Försäljningskanalen AB obetalda skatter och avgifter om 2 215 359 kr.

B.N. överklagade och yrkade att kammarrätten med ändring av länsrättens dom skulle avslå Skatteverkets ansökan om betalningsskyldighet enligt SBL. För det fall kammarrätten ansåg att det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) och förordning (EG) nr 1777/2005 inte utgjorde ett hinder mot att med stöd SBL helt eller delvis ålägga honom betalningsskyldighet, yrkade han att kammarrätten skulle inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

B.N. redovisade följande inställning i målet - Skattebetalningslagens förenlighet med EG-rätten - Att påföra honom betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL strider mot EG-rätten, närmare bestämt artiklarna 4.1 och 4.4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Enligt 1 kap. 4 § tredje stycket 9 SBL ska företrädare som avses i 12 kap. 6 § samma lag likställas med skattskyldig person. Enligt artikel 4.1 i direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. I artikel 4.4 förtydligas uttrycket "självständigt" och undantar fysiska personer från den skattskyldige personens skattskyldighet i den mån de är bundna av ett anställningsavtal. I bolaget har B.N. varit anställd som vice verkställande direktör. Samtliga arbetsuppgifter har utförts inom ramen för anställningsavtalet. Bolaget har varit arbetsgivare och utbetalat lön till dem som har utfört arbete. - EG-domstolen har i mål nr C-355/06 prövat den skattskyldiges självständighet och fastslagit att en juridisk person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet är ett skattesubjekt. Därmed undantas anställda och övriga personer som utför arbetsuppgifter i den skattskyldige personens namn från skattskyldighet. Sverige har i och med EU-medlemskapet förbundit sig att säkerställa att svenska regler tillämpas i enlighet med EG-rätten. När det gäller mervärdesskattesystemets överensstämmelse med den inre marknads syfte, hänvisas särskilt till rådets förordning (EG) nr 1777/2005. - I mål nr C 384/04 har EG-domstolen, enligt B.N:s mening, fastslagit att artikel 21.3 om solidariskt betalningsansvar i det sjätte mervärdesskattedirektivet endast får tillämpas i syfte att bekämpa bedrägerier. Av EG-domstolens dom nr C-8/81 framgår vidare att en enskild person som är undantagen från skattskyldighet inte i ett senare led kan åläggas skattskyldighet. - B.N. åberopar i denna del även ett rättsutlåtande från professor Ulf Bernitz, som gör följande bedömning. En fysisk person, som har ett faktiskt fungerande anställningsavtal med ett aktiebolag (fåmansbolag), där han eller hon även är aktieägare, bär enligt EG-rätten inte något personligt betalningsansvar för aktiebolagets moms-skulder. Den svenska regleringen av det personliga betalningsansvaret i 12 kap. 6 § SBL för anställda företrädare som är aktieägare i fåmansbolag för aktiebolagets moms-skulder överensstämmer inte med EG-rätten, eftersom ansvaret i realiteten är strikt. Svensk domstol har att tillämpa EG-rätten korrekt, vilket skulle kunna ske antingen inom ramen för en restriktiv direktivkonform tolkning av 12 kap. 6 § SBL eller genom att kammarrätten begär ett förhandsavgörande från EG-domstolen. - Betalningsskyldigheten enligt skattebetalningslagen - För det fall att kammarrätten inte anser att 12 kap. 6 § SBL är oförenlig med EG-rätten, anser B.N. att det även med stöd av SBL finns skäl att inte ålägga honom betalningsskyldighet. Under sommaren 2005, dvs. före det att den första skatten enligt Skatteverkets ansökan förföll till betalning, träffades en överenskommelse med moderbolaget om att i princip hela inkråmet i bolaget skulle överlåtas för att de beräknade skulderna i bolaget skulle kunna täckas. Köpeskillingen bestämdes till 15 miljoner kr. Han har således vidtagit åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av skulderna i samtliga borgenärers intresse. I samband med försäljningen av inkråmet den 31 augusti 2005 sålde han också sina aktier i bolaget till moderbolaget. En ansökan om företagsrekonstruktion ingavs till Stockholms tingsrätt den 11 oktober 2005. Han och A.K. har vidare vid två tillfällen förmått moderbolaget att betala tilläggsköpeskillning för att få en samlad avveckling av bolagets oprioriterade skulder. Sammanlagt har moderbolaget betalat 22 miljoner kr i köpeskillning för inkråmet. - Med anledning av bolagets ansökan om företagsrekonstruktion har bolaget den 23 mars 2006 lämnat ett ackordserbjudande. Erbjudandet bestod i att borgenärernas fordringar skulle avbetalas i fem rater om 20 procent av fordringsbeloppet per betalningstillfälle. Skatteverket/Kronofogdemyndigheten har för att acceptera/godkänna ett underhandsackord krävt att B.N. avstod från sin prioriterade fordran om 900 000 kr, vilket han gjorde. Skatteverket/Kronofogdemyndigheten har således godkänt ett underhandsackord. I samband med detta har Skatteverket inte krävt att

företrädaransvaret skulle bestå. B.N. har varken muntligen eller via e-post tagit del av någon sådan anmälan. Han har endast haft kontakt med företagsrekonstruktören. Företrädaransvaret är accessoriskt till bolagets betalningsskyldighet. Ändringar i huvudfordringen medför även ändringar i det personliga ansvaret. Underhandsackordet innebär att företrädaransvaret inte kan göras gällande eftersom det inte särskilt har avtalats med företrädaren (jfr NJA 1989 s. 92 och Justitieombudsmannens utlåtande 1975 i ärende dnr 2592/73). - Med hänsyn till att Skatteverket redan har godkänt ett underhandsackord behöver kammarrätten inte pröva frågan huruvida ett offentligt ackord medför att även företrädaransvaret försvinner. Staten ska senast vid förhandlingen vid ett offentligt ackord klargöra om fortsatt företrädaransvar görs gällande, vilket inte har skett. Ansvar avseende skulderna 4-6 kan därmed inte bli aktuella. Han har fokuserat på att ta fram medel till att oprioriterade fordringar skulle betalas och inte haft i uppdrag att tillse att de löpande skulderna skulle få betalt. Detta sköttes av företagsrekonstruktören. Det var först i juli månad 2006 som han blev medveten om att medel saknades till att betala de löpande skatterna, dvs. de i målet aktuella skulderna 9 och 10 enligt Skatteverkets ansökan. Bolaget fick rådet att inbetala så mycket som möjligt på skattekontot och att därefter försätta bolaget i konkurs. - Med hänsyn till vad som anförts anser B.N. att det i vart fall föreligger skäl att helt eller delvis jämka betalningsansvaret.

Skatteverket redovisade följande inställning i målet - Skattebetalningslagens förenlighet med EG-rätten - I såväl det sjätte mervärdesskattedirektivet som i intern svensk rätt finns regler som anger mervärdesskattens beskattningsområde och regler om betalning av mervärdesskatt till staten. Ett av kriterierna för att mervärdesskatt ska tas ut är att det bedrivs yrkesmässig verksamhet. I direktivet regleras detta i artikel 4, vilket närmast motsvaras av bestämmelserna i 4 kap. mervärdesskattelagen (1994:200). Detta är dock inte intressant i målet, eftersom fråga inte är om B.N. bedriver verksamhet för vilken han är skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Fråga är i stället om skyldigheten att betala, vilket återfinns i artikel 21 i direktivet. I princip är det den skattskyldige som ska betala in mervärdesskatten. Såväl direktivet som intern svensk rätt innehåller en särskild regel om solidariskt betalningsansvar, artikel 21.3 i direktivet och 12 kap. 6 § SBL. Av artikel 21.3 i direktivet framgår att medlemsstaterna får föreskriva att en annan person än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av mervärdesskatten. Detta innebär att medlemsstaterna kan föreskriva att någon annan än den som är skattskyldig för mervärdesskatten ska vara solidariskt betalningsansvarig. Något krav på att vederbörande ska vara en sådan skattskyldig person som anges i artikel 4 anges inte. - I EG-domstolens mål nr C-355/06 hade den nationella domstolen begärt en tolkning av artikel 4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet, dvs. en fråga om skattskyldighet. Målet är därför inte relevant i nu aktuellt mål. Det sjätte mervärdesskattedirektivet har upphört att gälla. I stället gäller nu mervärdesskattedirektivet 2006/112/EG. Några materiella förändringar avses inte utan det nya direktivet utgör en omarbetad version av det sjätte mervärdesskattedirektivet. I EG-domstolens dom i mål nr C-384/04 fastslås att det är tillåtet för medlemsstaterna att, i de fall som avses i artikel 21 punkterna 1 och 2, föreskriva att en annan person än den betalningsskyldiga personen ska vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten, och att det enligt artikel 21.3 i det sjätte mervärdesskattedirektivet är i princip tillåtet för medlemsstaterna att anta bestämmelser enligt vilka en person är solidariskt betalningsansvarig för ett mervärdesskattebelopp för vilket en annan person är skattskyldig enligt någon av bestämmelserna i artikel 21 punkterna 1 eller 2 i direktivet. - EG-domstolens dom i mål nr C 8/81 handlar om retroaktiv momsregistrering och saknar intresse i förevarande mål. - Betalningsskyldigheten enligt skattebetalningslagen - Skatteverket gör gällande att för att ett personligt betalningsansvar ska föreligga krävs dels att det objektivt sett finns obetalda skatteskulder, dels att företrädaren subjektivt sett har handlat på ett visst sätt vid betalningsunderlåtelse, dvs. att företrädaren förfarit uppsåtligt eller grovt oaktsamt. Denna bedömning av de subjektiva rekvisiten ska hänföras till tidpunkten då skatterna rätteligen skulle ha betalats,

den ursprungliga förfallodagen. Förekomsten av omprövnings- eller ackordsbeslut med däri framflyttade betalningsdagar föranleder inte någon avvikelse i den bedömningen. B.N. har förfarit grovt oaktsamt vid de ursprungliga förfallodagarna. Han är delägare i moderbolaget. För att företrädaransvar ska kunna komma i fråga uppställer inte lagstiftaren något krav på aktieinnehav. Det av Stockholms tingsrätt fastställda ackordet innebär att bolaget ska betala hela beloppet utan eftergift. - Det stämmer att företrädaransvaret är accessoriskt till bolagets betalningsskyldighet. I 3 kap. 9 § lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion anges dock att en borgenär som har godkänt ett ackordsförslag, genom ackordsförslaget inte förlorar sin rätt mot borgensmän eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen. Företrädaransvaret likställs med borgensansvar. Högsta domstolens uttalanden i NJA 1989 s. 92 har endast bäring på det solidariska ansvaret för bolagsmän i handelsbolag. Denna uppfattning stöds av Göta hovrätts dom i mål nr T 158/96 där det uttalas att HD-fallet inte är tillämpligt på andra associationer i vilka det råder andra ansvarsförhållanden. Skatteverket hänvisar i denna del även till NJA 1984 not A 1 och Kammarrättens i Stockholm dom den 24 januari 2006 i mål nr 4655-05. Under företagsrekonstruktionen har företagsrekonstruktören via e-post informerat B.N. och A.K. om att Skatteverket gör gällande företrädaransvar. - Som företrädare för bolaget har det ålegat B.N. att se till att skatterna betalades i rätt tid och ordning, eller att - innan skatterna förföll till betalning - vidta verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder, se Göta hovrätts domar den 29 november 1996 (T 158/96) och den 26 november 1997 (T 277/97) samt Svea hovrätts dom den 8 augusti 1996 (T 518/96). När det gäller en företagsrekonstruktörs ansvar hänvisas till Högsta domstolens beslut den 27 december 2004 (T 4897-04). B.N. har känt till bolagets likviditetsproblem och trots detta inte betalat skatterna när de förföll till betalning.

Kammarrätten höll den 8 april 2008 muntlig förhandling i målet. Den muntliga förhandlingen hölls gemensamt för detta mål och mål nr 8159-07 avseende solidarisk betalningsskyldighet för A.K.

Kammarrätten i Stockholm (2008-06-09, Sjökvist, Åberg, Erliksson, referent) yttrade: Företrädare för en juridisk person kan enligt bestämmelserna i 12 kap. SBL tillsammans med den juridiska personen åläggas betalningsansvar för bl.a. den juridiska personens skatter och avgifter. Företrädaransvar kan komma i fråga om en företrädare uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala den juridiska personens skatter och avgifter (6 § första stycket). Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten (6 b §). Betalningsskyldigheten enligt SBL är, med i nu aktuellt mål inte relevanta undantag, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap. SBL. - Skattebetalningens förenlighet med EG-rätten - Den första fråga som kammarrätten har att ta ställning till är om bestämmelserna om företrädaransvar i SBL, i första hand i fråga om mervärdesskatt, strider mot EG-rätten på det sätt som B.N. gör gällande i målet. - Bestämmelsen i 12 kap. 6 § SBL reglerar i vilka fall en företrädare för en juridisk person är skyldig att tillsammans med den juridiska personen betala mervärdesskatt och andra skatter och avgifter som påförts den juridiska personen. Fråga i målet är således om B.N. kan göras solidariskt betalningsskyldig för bolagets skatter och avgifter. - De av B.N. åberopade artiklarna 4.1. och 4.4 i det sjätte mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens dom i målet C-355/06 (J.A van der Steen) behandlar inte frågan om betalningsskyldighet utan i stället vem som i direktivets mening är att anse som skattskyldig person. EG-domstolens slutsats i målet var att den fysiska personen i egenskap av ägare, företagsledare och anställd i bolaget inte i förhållande till bolaget ansågs skattskyldig i den mening som avses i artikel 4.1 i direktivet. I förevarande fall är det emellertid inte fråga om huruvida B.N. bedrivit verksamhet för vilken han varit skattskyldig enligt mervärdesskattelagen. Det är i stället fråga om skyldigheten att betala, vilket regleras i artikel 21 i direktivet. - I artikel 21.3 i det sjätte mervärdesskattedirektivet anges att medlemsstaterna får föreskriva

att en annan än den som är betalningsskyldig ska vara solidariskt ansvarig för betalning av mervärdesskatt (jfr artikel 205 i rådets direktiv 2006/112/EG). EG-domstolen har i målet C-384/04 (Federation of Technological Industries m.fl.) också uttalat att det är tillåtet för medlemsstaterna att i enlighet med artikel 21.3 i direktivet anta bestämmelser enligt vilka en person är solidariskt betalningsansvarig för ett bolags mervärdesskatt (p. 28). Något stöd för B.N:s påstående om att solidariskt betalningsansvar endast kan komma i fråga för att bekämpa bedrägerier har kammarrätten inte funnit. Däremot uttalar EG-domstolen att de nationella myndigheterna är skyldiga att följa allmänna gemenskapsrättsliga principer, såsom principen om rättssäkerhet och proportionalitet (p. 28-30 i den angivna domen). Enligt kammarrättens uppfattning finns det inget som tyder på att den svenska lagstiftningen i 12 kap. SBL inte skulle vara förenlig med det sjätte mervärdesskattedirektivet. Härmed saknas också skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

- Betalningsskyldigheten enligt skattebetalningslagen - Av Skatteverkets ansökan om företrädaransvar framgår att bolagets obetalda arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och mervärdesskatt med förfallodagar mellan perioden den 12 juli 2005 - den 12 juli 2006 (skulder nr 4-6, 9 och 10) efter avdrag för anställningsstöd, ingående mervärdesskatt och inbetalningar uppgår till sammanlagt 2 215 359 kr. - Av utredningen i målet framgår att skulderna 4-6 förföll till betalning den 12 juli, den 17 augusti och den 12 september 2005. Skulderna 9 och 10 förföll till betalning den 12 juni och den 12 juli 2006. Av ackordsförslaget, som senare fastställdes av tingsrätten, framgår bl.a. att 20 procent skulle betalas senast två veckor efter det att ackordet fastställdes och vann laga kraft, vilket skedde den 2 juni 2006. Att tingsrätten på detta sätt fastställt senare datum för betalning förändrar inte det faktum att B.N:s betalningsskyldighet uppkommer när skatterna ursprungligen skulle ha betalats enligt 10 och 16 kapitlen i SBL. - Av 3 kap. 9 § lagen om företagsrekonstruktion framgår vidare att en borgenär som har godkänt ett ackordsförslag, genom ackordsförslaget inte förlorar sin rätt mot borgensman eller andra som förutom gäldenären svarar för fordringen. Den omständigheten att Skatteverket ställt sig positiv till ett förslag om underhandsackord - som senare inte blev av - medför inte att Skatteverket förlorat sin rätt att göra gällande ett företrädaransvar för B.N. Det offentliga ackord som sedermera fastställdes av tingsrätten har inneburit att full betalning skulle ske enligt en fastställd avbetalningsplan och inte någon av- eller nedskrivning av de i ackordet ingående skulderna. - B.N. har under den i målet aktuella perioden varit företrädare för bolaget. Vad gäller skulderna 4-6, som avser tiden före den 11 oktober 2005 då bolaget ställde in betalningarna och ansökte hos tingsrätten om företagsrekonstruktion, har det ålegat B.N. att se till att dessa skulder betalades. När det gäller skulderna 9 och 10, som förföll till betalning efter den 11 oktober 2005, skulle dessa ha deklarerats och betalats på sedvanligt sätt. Den omständigheten att tingsrätten utsett en företagsrekonstruktör föranleder inte någon annan bedömning eftersom företrädarens ansvar för förvaltningen av bolaget kvarstår under företagsrekonstruktionen, vilket företrädaren är skyldig att ha reda på. - Kammarrätten finner således att B.N. i sin egenskap av företrädare underlåtit att se till att skatter och avgifter betalades senast vid respektive förfallodag eller att dessförinnan tillräckligt verksamma åtgärder vidtagits för en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Han har genom sin underlåtenhet förfarit i vart fall grovt oaktsamt. - Fråga uppkommer då om det föreligger särskilda skäl att helt eller delvis befria B.N. från betalningsskyldighet. Ett exempel på jämkningsgrund är att företrädaren är anställd och saknar ägarintresse. Detsamma gäller när företrädaren visserligen är aktieägare men haft små möjligheter att påverka bolagets förvaltningsåtgärder. Med hänsyn till vad som har redovisats ovan avseende B.N:s verksamhet för bolaget finner kammarrätten att det inte föreligger sådana särskilda skäl som kan föranleda hel eller delvis befrielse från betalningsskyldigheten. Överklagandet ska således avslås i denna del. - Kammarrätten avslår yrkandet om inhämtande av förhandsavgörande från EG-domstolen. - Kammarrätten avslår överklagandet.

B.N. fullföljde sin talan hos Regeringsrätten. Han yrkade även att Regeringsrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen avseende frågan om den svenska regleringen av det personliga betalningsansvaret i 12 kap. 6 § SBL var förenlig med rådets sjätte direktiv 77/388/EEG (sjätte direktivet) och de allmänna rättsprinciper som utgjorde en del av EG-rätten. Till stöd för sin talan åberopade B.N., utöver vad som tidigare anförts, en skrivelse från Näringslivets skattedelegation och ett kompletterande rättsutlåtande av professor Ulf Bernitz.

Skatteverket avstyrkte bifall till överklagandet. Verket vidhöll vad som tidigare anförts och tillade att B.N. inte hade framfört skäl som motiverar befrielse från betalningsskyldigheten. För det fall Regeringsrätten inte delade Skatteverkets bedömning i denna del menade Skatteverket att befrielse inte skulle medges med mer än högst ca 10 procent av ansvarsbeloppet.

Regeringsrätten (2009-09-28, Hamberg, Brickman, Knutsson, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Skatteverkets ansökan om betalningsskyldighet för B.N. avseende skatteskulder hänförliga till NP Försäljningskanalen AB avser bl.a. obetald mervärdesskatt. I målet har uppkommit fråga om SBL:s bestämmelser om ansvar för företrädare för juridiska personer är förenliga med gemenskapsrätten och, särskilt, om denna ger utrymme för att en företrädare för en juridisk person görs betalningsskyldig för sådan mervärdesskatt som omfattas av den juridiska personens skattskyldighet.

Företrädaransvaret enligt 12 kap. 6 § SBL innebär att företrädaren tillsammans med den juridiska personen under vissa förutsättningar kan bli skyldig att betala den juridiska personens skatter, bl.a. mervärdesskatt. Företrädarens ansvar bortfaller i den mån skatterna betalas eller den juridiska personen befrias från betalningsansvar. Skattskyldig för de i målet aktuella mervärdesskattebeloppen är enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 mervärdesskattelagen NP Försäljningskanalen AB. Vid tillämpning av bestämmelserna i SBL om bl.a. bestämmande och betalning av skatt följer av 1 kap. 4 § tredje stycket 9 och 12 kap. 6 § att den som är betalningsskyldig i egenskap av företrädare för juridisk person likställs med skattskyldig. Dessa bestämmelser kan dock inte anses innebära att företrädarens betalningsansvar jämföras med den juridiska personens skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen om skattskyldighet motsvaras av artikel 4 i sjätte direktivet, varav bl.a. framgår att begreppet skattskyldig person inte omfattar den som är anställd. En person som är anställd av en juridisk person och agerar som företrädare för denna är således inte skattskyldig för den juridiska personens omsättning av varor och tjänster. I direktivets artikel 21 finns emellertid också särskilda bestämmelser om vem som är skyldig att betala in mervärdesskatten till myndigheterna. Av punkten 3 framgår att medlemsstaterna får föreskriva att en annan person än den annars betalningsskyldiga personen ska vara solidariskt ansvarig för betalning av skatten. De nämnda bestämmelserna återfinns numera i artikel 10 respektive 205 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

Sjätte direktivets bestämmelse om solidariskt betalningsansvar har tolkats av EG-domstolen i målet C-384/04, Federation of Technological Industries m.fl. EG-domstolen uttalade i domen att det i princip är tillåtet för medlemsstaterna att anta bestämmelser enligt vilka en person är solidariskt betalningsansvarig för ett mervärdesskattebelopp för vilket annan person är betalningsskyldig. Medlemsstaterna ska därvid iakta de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapernas rättsordning, bl.a. principerna om rättssäkerhet och proportionalitet. De bestämmelser som antas av medlemsstaten får inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå syftet med bestämmelsen, nämligen att så effektivt som möjligt säkerställa det allmännas anspråk

(punkterna 28-30).

Regeringsrätten gör i denna del följande bedömning.

De gemenskapsrättsliga frågor som aktualiseras i målet kan avgöras med ledning av EG-domstolens praxis. Det saknas därför skäl att inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen. Det kan vidare konstateras att EG-rätten ger utrymme för ett sådant solidariskt betalningsansvar som regleras i SBL. Mot bakgrund av att de svenska bestämmelserna är utformade med objektiva och subjektiva rekvisit, att det är Skatteverket som ska visa att dessa är uppfyllda, att ansvar kan påföras först efter domstolsprövning samt att befrielse ska ske om särskilda skäl visas föreligga, kan bestämmelserna inte heller anses stå i strid med de allmänna gemenskapsrättsliga principer som EG-domstolen slagit fast. Som en förutsättning för detta får dock anses gälla att tillämpningen i det enskilda fallet sker på ett nyanserat och inte alltför restriktivt sätt.

I målet uppkommer härefter fråga om förutsättningarna för betalningsskyldighet är uppfyllda enligt 12 kap. 6 § SBL samt, om så är fallet, om grund för befrielse enligt 12 kap. 6 b § SBL föreligger.

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. B.N. har varit ställföreträdare för bolaget under den tid aktuella skatte- och avgiftsposter förföll till betalning, nämligen mellan den 12 juli 2005 och den 12 juli 2006. Den 11 oktober 2005 ställde bolaget in sina betalningar och ansökte om företagsrekonstruktion. Stockholms tingsrätt beslutade under rekonstruktionen att fastställa ett ackord innebärande full betalning av bolagets skulder. Bolaget försattes därefter på egen begäran i konkurs den 28 juli 2006. Bolaget hade redan under år 2004 betalat skatter och avgifter för sent och bolagets egna kapital har under lång tid varit negativt.

Regeringsrätten gör följande bedömning i denna fråga.

B.N. har anfört att statens möjligheter att utkräva ansvar av honom har bortfallit genom ett underhandsackord eller genom det offentliga ackordet. Att något underhandsackord skulle ha kommit till stånd har emellertid inte visats i målet och den uppgörelse som fastställdes av Stockholms tingsrätt har inneburit att full betalning av bolagets skulder skulle erläggas. Bolagets skulder kvarstår således.

B.N. har i sin egenskap av ställföreträdare för bolaget haft ansvar för att skatter och avgifter betalades i rätt tid. Beträffande de poster som förföll till betalning innan bolaget ansökte om företagsrekonstruktion (skulderna 4, 5 och 6 enligt den skuldsammanställning som Skatteverket bifogat sin ansökan) har inte anförts eller annars framkommit att någon åtgärd vidtagits för att på ett ansvarsbefriande sätt avveckla bolagets skulder. B.N:s underlåtenhet att se till att beloppen betalades in får därför anses utgöra i vart fall grov oaktsamhet. Skäl till befrielse från ansvaret kan inte anses föreligga.

När det sedan gäller de poster som förfallit till betalning under pågående företagsrekonstruktion (skulderna 9 och 10 enligt den skuldsammanställning som Skatteverket bifogat sin ansökan) konstaterar Regeringsrätten att aktiebolagets och företrädarnas ansvar för att löpande betala bolagets skatter inte bortfaller genom inledandet av rekonstruktionsförfarandet. Vid bedömningen av B.N:s ansvar för betalningen av de aktuella skattebeloppen, som förföll till betalning den 12 juni respektive den 12 juli 2006, bör emellertid beaktas följande.

Efter det att rekonstruktionen inleddes i oktober 2005 betalades, såvitt framgår, löpande skatter och avgifter. I samband med ett borgenärssammanträde den 9 maj 2006 fastställde Stockholms tingsrätt ett offentligt ackord, som innebar full betalning till alla oprioriterade fordringsägare enligt en av bolaget föreslagen avbetalningsplan. Vid sammanträdet gjorde

rekonstruktören bedömningen att bolaget inte skulle komma att ha några problem med dessa betalningar. Det framgår vidare att bolaget erlagt den första avbetalningen enligt ackordet. När det kort därefter stod klart att medel ändå saknades till löpande betalningar begärdes bolaget i konkurs. B.N. och den andre företrädaren gjorde under rekonstruktionen ansträngningar för att få ackordet med bolagets borgenärer till stånd och även för att moderbolaget skulle tillskjuta medel för betalning av bl.a. skatter och avgifter. Sådana tillskott skedde även med betydande belopp. Mot den nu angivna bakgrunden kan B.N. inte under rekonstruktionen anses ha förfarit grovt oaktsamt i fråga om betalningen av skulderna 9 och 10.

B.N:s betalningsskyldighet bör således begränsas till att avse de skatter och avgifter enligt Skatteverkets ansökan som hade förfallit till betalning innan företagsrekonstruktionen inleddes.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet att förhandsavgörande från EG-domstolen ska inhämtas.

Med ändring av underinstansernas domar förklarar Regeringsrätten att B.N:s betalningsskyldighet endast ska omfatta skulderna 4, 5 och 6 enligt den skuldsammanställning som Skatteverket bifogat sin ansökan.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Regeringsrådet Jermsten var av skiljaktig mening och anförde: Till skillnad från majoriteten anser jag att vad som förevarit under företagsrekonstruktionen inte ger anledning till begränsning av B.N:s betalningsskyldighet. Som kammarrätten funnit har han förfarit i vart fall grovt oaktsamt även i förhållande till den underlåtna betalningen av skulderna 9 och 10. Särskilda skäl för att ändå befria honom från betalningsskyldighet föreligger inte. Jag avslår därför överklagandet. I övrigt är jag ense med majoriteten.

Föredraget 2009-06-10, föredragande Wahren, målnummer 5538-08

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 5539-08 avseende samma fråga och med samma utgång.

---

**Sökord:** EG-rätt mervärdesskatt; Mervärdesskatt; Uppbörd

**Litteratur:**

---