

Målnummer:	T3638-15	Avdelning:	2
Domsnummer:			
Avgörandedatum:	2016-11-17		
Rubrik:	Preklusion enligt lagen om kallelse på okända borgenärer. Omständigheterna var inte sådana att det var visat att gäldenären känt till att det fanns en fordran. Preklusion hade därför inträtt av en fordran på skatt enligt skatteflyktlagen.		
Lagrum:	6 § lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• NJA 1944 s. 435• NJA 2014 s. 114q		

REFERAT

Stockholms tingsrätt

Gölab Handels AB i likvidation förde vid Stockholms tingsrätt den talan mot Skatteverket som framgår av tingsrättens dom.

Tingsrätten (rådmännen Manne Pavón och Anne Wartin samt tingsfiskalen Douglas Hamilton) anförde i dom den 19 november 2014 bl.a. följande.

Bakgrund

Den 15 juni 2006 överlät Gölab Handels AB, nu i likvidation, fastigheten Göteborg Inom Vallgraven 4:2 till Gorpin HB för 25 417 425 kr. Bolagsmän i Gorpin HB var två holländska bolag som i sin tur ägdes av Gölabs ägare. Andelarna i Gorpin HB överläts kort därefter till en extern köpare för en köpeskilling motsvarande fastighetens marknadsvärde, 133 000 000 kr. I sin inkomstdeklaration för taxeringsåret 2007 lämnade Gölab ett s.k. öppet yrkande beträffande fastighetstransaktionen. Skatteverket utfärdade slutskattsedel för taxeringsåret 2007 enligt deklarationen.

Efter ansökan från Gölab beslutade Bolagsverket den 19 augusti 2009 att Gölab skulle träda i likvidation. Likvidatorn ansökte om att Bolagsverket skulle utfärda kallelse enligt lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer ("kallelselagen"). Bolagsverket beslutade den 23 september 2009 att utfärda sådan kallelse, med föreläggande för borgenärer att anmäla fordringar mot Gölab senast den 23 mars 2010. Skatteverket var inte upptaget som känd borgenär i ansökan till Bolagsverket. Skatteverket gjorde heller ingen formell fordringsanmälan före anmälningstidens utgång.

I ett brev daterat den 10 mars 2010 ställde Skatteverket frågor till Gölab om fastighetstransaktionen och begärde svar på dessa frågor senast den 26 mars 2010. Likvidatorn begärde anstånd med att besvara frågorna. I ett brev daterat den 15 april 2010 besvarade likvidatorn frågorna och upplyste samtidigt Skatteverket om att han hade för avsikt att avsluta Gölabs likvidation inom kort eftersom anmälningstiden hade löpt ut utan fordringsanmälan från någon okänd borgenär. Likvidationen avslutades den 20 april 2010.

I ett brev daterat den 28 april 2010 underrättades Gölab om att Skatteverket övervägde att väcka talan avseende fastighetstransaktionen. Härefter väckte Skatteverket talan vid Förvaltningsrätten i Stockholm med yrkande om att

Gölab med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle beskattas för en kapitalvinst om 104 211 700 kr avseende 2007 års taxering. Med anledning av detta återupptog Gölab likvidationen.

Förvaltningsrätten i Stockholm biföll Skatteverkets talan i dom den 30 maj 2011, med följderna att Skatteverket påförde Gölab skatt om 29 179 276 kr. Gölab överklagade domen till Kammarrätten i Stockholm, som avlog överklagandet i dom den 6 februari 2014. Gölab överklagade denna dom till Högsta förvaltningsdomstolen, som den 4 juni 2014 beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

Yrkanden m.m.

Gölab har yrkat att tingsrätten fastställer att Skatteverkets fordran på Gölab hänförlig till Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 30 maj 2011 är prekluderad.

Skatteverket har yrkat att Gölabs talan ska ogillas.

Grunder

Gölab

Skatteverket var inte upptaget som känd borgenär i Gölabs ansökan om kallelse på okända borgenärer och har inte heller anmält sig som borgenär inom anmälningstiden. Gölab kände inte till Skatteverkets fordran före eller inom anmälningstiden. Skatteverkets fordran är därför prekluderad.

Skatteverket

Skatteverket har gjort gällande att dess fordran inte är prekluderad

- i första hand eftersom Gölab har haft kännedom om fordran i den mening som avses i kallelselagen,

- i andra hand eftersom Skatteverket inte har kunnat anmäla sin fordran inom anmälningstiden eftersom Gölabs likvidator begärde anstånd med att besvara Skatteverkets frågor i skatteutredningen till efter anmälningstidens utgång, och

- i tredje hand eftersom Skatteverkets och likvidatorns samförstånd om hur Skatteverkets förfrågan i skatteärendet skulle hanteras har ersatt behovet av en formell fordringsanmälan.

Utveckling av talan

Gölab

Skatteverket har genom utfärdande av slutskattsedel godkänt Gölabs deklaration avseende taxeringsåret 2007. Gölab har inte känt till Skatteverkets fordran före utgången av anmälningstiden i kallelseförfarandet. Skatteverkets brev daterat den 10 mars 2010, som endast innehöll frågor av utredande karaktär, har inte inneburit att Gölab har haft anledning att befara någon skattekonsekvens för bolaget. Det framgår inte av brevet vilka skäl Skatteverket har haft för att skicka det eller att verket övervägde att fatta ett skattebeslut.

De uppgifter som Gölab lämnade i deklarationen för taxeringsåret 2007 var korrekta utifrån gällande skatteregler. Utan ett nytt ställningstagande eller annan information har Gölab kunnat förlita sig på att den fastställda skatten inte skulle höjas. Att skatteflyktslagen är tillämplig på underprisöverlåtelser av fastigheter till handelsbolag har slagits fast först den 30 maj 2012 genom Högsta förvaltningsdomstolens dom i mål nr 4799-10, alltså efter

anmälningstidens utgång. Gölab har inte på annat sätt fått kännedom om att fastighetstransaktionen skulle kunna medföra ytterligare skattekonsekvenser.

Skatteverket

Genom Skatteverkets brev daterat den 10 mars 2010 upplystes Gölabs likvidator om att det pågår en skatteutredning. Det måste ha varit uppenbart för likvidatorn att syftet med frågorna i brevet var att ge Skatteverket ett tillräckligt underlag för ett skattebeslut. Gölab har därigenom fått kännedom om att det fanns ett ärende hos Skatteverket som kunde komma att leda till ytterligare skattskyldighet för bolaget. Det var vid tiden för Gölabs likvidation klargjort genom Högsta förvaltningsdomstolens praxis (RÅ 2009 not. 86-88) att skatteflyktslagen är tillämplig på s.k. paketeringstransaktioner. Redan innan detta avgörande var det känt bl.a. genom ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden år 2006 samt artiklar i mass- och branschmedia att sådana transaktioner utreddes av Skatteverket.

Utan tillräckligt underlag från Gölab kunde Skatteverket inte underrätta bolaget om att verket övervägde att ändra det tidigare skattebeslutet. Det kan inte krävas att ett nytt skattebeslut ska ha meddelats innan anmälningstidens utgång för att undvika preklusion av en skattefordran.

- - -

Domskäl

I samband med likvidationen av Gölab har kallelse på bolagets okända borgenärer utfärdats. Enligt 6 § kallelselagen förlorar en borgenär, som inte är upptagen i förteckningen över kända borgenärer och som underlåter att anmäla sin fordran inom den föreskrivna tiden, rätten att kräva ut fordringen, om borgenären inte visar att gäldenären har känt till den före anmälningstidens utgång.

Det är ostridigt i målet att Skatteverket inte varit upptaget i förteckningen över kända borgenärer och inte heller anmält sin fordran inom anmälningstiden. Gölab har till ytterligare grund för sin fastställsetalan gjort gällande att bolaget inte har känt till Skatteverkets fordran före anmälningstidens utgång, vilket Skatteverket har bestritt.

HD har i sitt avgörande NJA 2014 s. 114 slagit fast att frågan huruvida en gäldenär har kännedom om en skatteskuld bör, på samma sätt som när det gäller andra skulder, bedömas utifrån de förutsättningar under vilka en skattskyldig kan ha kännedom om skulden. HD uttalade även att efter det att ett skattebeslut har fattats torde det 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. HD godtog därmed inte Skatteverkets argument att en skattefordran alltid ska anses vara känd inom den ordinarie omprövningstiden.

Frågan huruvida gäldenären hade faktisk kännedom om Skatteverkets fordran var inte föremål för HD:s prövning i det nämnda avgörandet. Däremot prövades denna fråga i den överklagade hovrättsdomen (Svea hovrätts dom den 13 april 2012 i mål nr T 5729-11). Svea hovrätt ansåg att det som krävs för att ha känt till en skattefordran är kännedom om både de omständigheter som ligger till grund för skattefordringen och att dessa omständigheter kan föranleda skattskyldighet.

Med utgångspunkt i dessa uttalanden gör tingsrätten följande överväganden i frågan om Gölab har känt till Skatteverkets fordran före anmälningstidens utgång.

Skatteverkets brev daterat den 10 mars 2010 till Gölab innehåller en redogörelse för fastighetstransaktionen. Skatteverket redovisade i brevet sin

bedömning att Gölabs försäljning av fastigheten skett till det närliggande bolaget Gorpin HB, som beskrivs som ett s.k. lådbolag vars enda verksamhet varit att köpa och sälja fastigheten till oförändrat pris. Skatteverket påpekade även att fastigheten hade överlåtits från Gölab till Gorpin HB för 25 417 425 kr, men att fastigheten vid försäljningen av andelarna i Gorpin HB till en extern köpare ansågs ha ett marknadsvärde på 133 000 000 kr. Skatteverket menade att fastigheten hade avyttrats till en extern köpare genom överlåtelse av andelar i Gorpin HB. Skatteverket ställde mot denna bakgrund ett antal specifika frågor till Gölab om fastighetstransaktionen.

Det står enligt tingsrätten klart att Gölab senast genom Skatteverkets brev daterat den 10 mars 2010 har fått kännedom om de omständigheter som ligger till grund för Skatteverkets fordran. Brevets innehåll och de däri ställda frågorna måste också ha gjort Gölab medvetet om att bolagets lämnade deklara-tionsuppgifter för taxeringsåret 2007 ifrågasattes av Skatteverket och att det tidigare meddelade skattebeslutet skulle kunna komma att omprövas på grund av de föreliggande omständigheterna.

Rättsläget beträffande s.k. paketeringstransaktioner av nu aktuellt slag präglades vid denna tidpunkt inte av den oklarhet som tidigare varit rådande (jfr den ovan angivna hovrättsdomen). I två avgöranden från dåvarande Regeringsrätten, RÅ 2009 not. 86 och 88, hade skatteflyktslagen ansetts vara tillämplig på liknande transaktioner. Ytterligare klargörande av rättsläget skedde visserligen senare genom Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2012 not. 30. Rättsläget i mars 2010 var dock i vart fall sådant att Gölab har haft att räkna med en betydande risk för att fastighetstransaktionen skulle leda till ökad beskattning.

Av anförda skäl anser tingsrätten att Gölab, i den mening som avses i 6 § kallelse-lagen, har känt till Skatteverkets fordran före anmälningstidens utgång. Detta innebär att Skatteverkets fordran inte har prekluderats. Gölabs talan ska alltså ogillas.

I och med denna tingsrättens bedömning saknas anledning att pröva Skatteverkets andra- och tredjehandsinvändningar mot Gölabs talan.

Domslut

Käromålet ogillas.

Svea hovrätt

Gölab Handels AB överklagade i Svea hovrätt och yrkade att hovrätten skulle fastställa att Skatteverkets fordran på Gölab var prekluderad.

Skatteverket motsatte sig att tingsrättens dom ändrades.

Hovrätten (hovrättsråden Monica Kämpe, referent, Magnus Ulriksson och Lena Blixt samt tf. hovrättsassessorn Freddy Larsson) anförde i dom den 11 juni 2015 bl.a. följande.

Hovrättens domskäl

Enligt 6 § lagen om kallelse på okända borgenärer (kallelse-lagen) förlorar en borgenär, som inte är upptagen i förteckningen över kända borgenärer och som underlåter att anmäla sin fordran inom den föreskrivna tiden, rätten att kräva ut fordringen (preklusion). Detta gäller dock inte om borgenären visar att gäldenären har känt till fordran före anmälningstidens utgång.

Det är ostridigt i målet att Skatteverket inte har varit upptaget i förteckningen över kända borgenärer och inte heller har anmält sin fordran inom föreskriven tid. Den fråga som hovrätten har att pröva är om Skatteverket har visat att Gölab kände till skattefordran före anmälningstidens utgång.

Det saknas prejudicerande avgöranden i fråga om den närmare innebörden av att gäldenären ska ha känt till fordran.

I HD:s avgörande NJA 2014 s. 114 prövades vissa frågor om tillämpningen av kallelselagen vid statens krav på skattefordringar. Frågan om gäldenären haft kännedom om statens skattefordringar i den mening som krävs enligt 6 § kallelselagen var däremot inte föremål för HD:s prövning. Det kan dock nämnas att HD i avgörandet uttalade att frågan huruvida kännedom föreligger om en skatteskuld, på samma sätt som när det gäller andra skulder, bör bedömas utifrån de förutsättningar under vilka en skattskyldig kan ha kännedom om skulden. Vidare angav HD att det efter att ett skattebeslut har fattats normalt torde 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.

Enligt hovrättens mening bör innebörden i kravet att gäldenären ska ha känt till fordran tolkas bl.a. med utgångspunkt i kallelselagens syfte.

En avveckling av ett bolag genom likvidation förutsätter att dess borgenärer blir gottgjorda. Eftersom bolagets borgenärer kan vara okända ger bestämmelserna i kallelselagen en "städningsmöjlighet" genom ett proklamaförfarande. Detta förfarande har det dubbla syftet att dels uppmärksamma berörda borgenärer på att de har att bevaka sin rätt hos bolaget, dels frigöra bolaget från ansvar för okända förpliktelser så att skifte kan ske och bolaget upplösas (se Lindskog, Aktiebolagslagen, 12:e och 13:e kap., Kapitalskydd och likvidation, 2 uppl. 1995, s. 311).

När anmälningstiden har gått ut åligger det likvidatorn att betala alla kända skulder och därefter skifta bolagets återstående tillgångar. Förekommer det tvistiga skulder, skulder som ännu inte förfallit till betalning eller skulder som av annan orsak inte kan betalas får skifte ske, om pengar först har satts av till betalning av skulderna (25 kap. 38 § aktiebolagslagen). Skulle de avsatta medlen visa sig inte räcka till för att betala skulderna, kan en oaktsam likvidator bli skadeståndsskyldig (se Andersson m.fl., Aktiebolagslagen, En kommentar. Del III, 2014, 25:88). En förutsättning för att likvidatorn ska kunna avsluta likvidationen är således att denne efter anmälningstidens utgång har ett underlag som gör det möjligt att bedöma vilka skulder som ska betalas innan skifte kan ske.

Det ovan angivna talar för att det inte bör ställas alltför låga krav på de insikter en gäldenär ska ha rörande en fordran för att kännedom i bestämmelsens mening ska föreligga. Annars finns det risk för att det avvecklingsintresse som kallelselagen syftar till att främja kommer att motverkas. Innebörden i lagens krav på kännedom bör vidare vara densamma oavsett vilken typ av borgenär det är fråga om (jfr HD:s uttalanden i NJA 2014 s. 114).

Med dessa allmänna utgångspunkter gör hovrätten följande bedömning av om Skatteverket visat att Gölab kände till den aktuella skattefordringen före anmälningstidens utgång.

Skatteverket har gjort gällande att Gölab genom brevet till likvidatorn den 10 mars 2010 har fått kännedom om att det fanns ett ärende hos Skatteverket som kunde komma att leda till ytterligare skattskyldighet för bolaget. Skatteverket har vidare anfört att det vid tiden för Gölabs likvidation var klargjort genom Regeringsrättens praxis (RÅ 2009 not. 86-88) att lagen mot skatteflykt var tillämplig på s.k. paketeringstransaktioner samt att det redan innan dessa avgöranden meddelades var känt att sådana transaktioner utreddes av Skatteverket. Detta framgick bl.a. av ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden år 2006 samt av artiklar i mass- och branschmedia.

I sin inkomstdeklaration för taxeringsåret 2007 lämnade Gölab ett s.k. öppet yrkande beträffande den aktuella fastighetstransaktionen. Skatteverket

utfärdade slutskattsedel för taxeringsåret 2007 i enlighet med deklARATIONEN. Det har inte påståtts att Gölab lämnat oriktiga uppgifter i sin deklARATION. Skatteverkets beslut att med tillämpning av lagen mot skatteflykt kräva att Gölab skulle påföras ytterligare skatt verkar istället ha sin grund i utvecklingen av rättspraxis. Under dessa förhållanden anser hovrätten att det bör ställas relativt höga krav på tydlighet i den information som Skatteverket lämnat till likvidatorn för att det ska anses visat att Gölab kände till skattefordringen (jfr HD:s uttalanden i NJA 2014 s. 114).

När det gäller innehållet i det brev som Skatteverket skickade till likvidatorn kan det konstateras att Skatteverket ställde ett antal frågor av utredande karaktär rörande den aktuella fastighetstransaktionen. I brevet anges däremot inte att Skatteverket, ens reservationsvis, ansåg sig ha ytterligare skattefordringar. Innehållet i brevet bör visserligen ha gjort Gölab medveten om att det fanns en risk för att Skatteverket skulle göra en ändrad bedömning av fastighetstransaktionens skattekonsekvenser. Om kallelselagens krav på kännedom om en fordran skulle anses uppfyllt på grund av att en gäldenär bör ha insett risken för att ett krav kommer att framställas, kan det medföra att det avvecklingsintresse som kallelselagens regler om preklusion avser att främja motverkas. Hovrätten anser därför att enbart innehållet i brevet inte är tillräckligt för att Skatteverket ska anses ha visat att Gölab kände till skattefordran.

Frågan är då om brevets innehåll i kombination med utvecklingen av rättsläget beträffande paketeringstjänster vid tidpunkten för likvidationen visar att Gölab kände till skattefordran.

Hovrätten anser till att börja med att det kan ifrågasättas om det objektiva förhållandet att rättspraxis har förändrats eller förtydligats har någon betydelse för bedömningen av vilken faktisk kännedom en gäldenär har haft om en fordran. Under alla förhållanden har Gölab invänt att frågan om lagen mot skatteflykt var tillämplig på den typ av fastighetstransaktioner som bolaget genomfört avgjordes först den 30 maj 2012 av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2012 not. 30), dvs. efter anmälningstidens utgång.

I de av Skatteverket angivna avgörandena från år 2009 har Regeringsrätten ansett att lagen mot skatteflykt varit tillämplig på liknande transaktioner. Detta kan dock varken i sig eller i förening med det brev som Skatteverket skickat till Gölab vara tillräckligt för att visa att Gölab kände till skattefordran. Inte heller innehållet i Skatterättsnämndens förhandsbesked från år 2006 eller eventuell rapportering i massmedia om Skatteverkets utredningar i liknande ärenden föranleder hovrätten att göra någon annan bedömning.

Sammanfattningsvis anser hovrätten att Skatteverket inte har visat att Gölab kände till den i målet aktuella skattefordran före anmälningstidens utgång.

- - -

Bestämmelsen i 6 § kallelselagen reglerar under vilka förhållanden en fordran kan göras gällande sedan en kallelse på borgenärer har utfärdats. Det saknas enligt hovrättens mening lagligt stöd för att en borgenär skulle kunna undgå preklusion i andra fall än de som anges i bestämmelsen. Vad Skatteverket har anfört i andra och tredje hand kan därför inte förhindra att Skatteverkets fordran prekluderas.

Hovrätten kommer därmed till slutsatsen att Skatteverkets fordran har prekluderats. Gölabs fastställsetalan ska därmed bifallas och tingsrättens dom ändras.

Hovrättens domslut

Hovrätten ändrade tingsrättens dom enligt följande: Hovrätten fastställer att Skatteverkets fordran på Gölab Handels AB i likvidation hänförlig till

Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 30 maj 2011, som fastställts av Kammarrätten i Stockholm genom dom den 6 februari 2014, är prekluderad.

Högsta domstolen

Skatteverket överklagade hovrättens dom och yrkade att HD skulle ogilla Gölab Handels AB:s talan.

Gölab Handels AB motsatte sig att hovrättens dom ändrades.

HD avgjorde målet efter föredragning.

Föredraganden, justitiesekreteraren Anders Lundmark, föreslog i betänkande följande dom.

Domskäl

Bakgrund

1-4. Motsvarar i huvudsak punkterna 1-3 i HD:s dom.

5-7. Innehåller en redogörelse för parternas talan och tingsrättens och hovrättens avgöranden.

Frågan i HD

8. Parterna har i HD vidhållit grunderna för sin respektive talan. Parterna är överens om att Skatteverket genom brevet den 10 mars 2010 inte har gjort en sådan anmälan om en fordran som stadgas i 6 § lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer (kallelselagen). Den huvudsakliga frågan i målet är om bolaget haft kännedom om statens fordran i den mening som avses i kallelselagen.

Rättslig reglering m.m.

9. Genom en likvidation avvecklas bolagets verksamhet, dess skulder betalas och återstående tillgångar utskiftas till aktieägarna. Som ett led i likvidationsförfarandet ska likvidatorn enligt 25 kap. 34 § aktiebolagslagen (2005:551) snarast efter att hon eller han tillträtt som likvidator ansöka om kallelse på okända borgenärer enligt kallelselagen.

10. Ansökan om kallelse på okända borgenärer görs, om gäldenären är ett aktiebolag, till Bolagsverket. Till ansökan ska bifogas en förteckning över de kända borgenärerna (4 § kallelselagen). Kallelsen utfärdas av myndigheten, och kungörs i Post- och Inrikes Tidningar, med föreläggande för okända borgenärer att skriftligen anmäla sina fordringar senast sex månader från dagen för kallelsen (5 §).

11. En borgenär, som inte är upptagen i förteckningen över kända borgenärer och som underlåter att anmäla sin fordran inom den föreskrivna tiden, förlorar rätten att kräva ut fordringen, om han inte visar att gäldenären känt till den före anmälningstidens utgång (6 §).

12. Kallelselagen trädde i kraft 1981 och ersatte den tidigare förordningen (1862:10 s.1) om tioårig preskription och om kallelse å okända borgenärer. Den nu relevanta preklusionsbestämmelsen överfördes till den nya kallelselagen med endast en språklig och redaktionell modernisering. Någon ändring i sak var inte avsedd (prop. 1979/80:119 s. 106). Förarbetena till preskriptionsförordningen och till kallelselagen ger inte någon direkt ledning för prövningen av gäldenärens kännedom om en fordran.

13. I rättsfallet NJA 2014 s. 114 uttalade HD att frågan huruvida kännedom förelegat om en skatteskuld bör bedömas utifrån de förutsättningar under vilka

en skattskyldig kan ha kännedom om skulden samt att det efter att ett skattebeslut fattats normalt sett saknas anledning för en skattskyldig som lämnat riktiga uppgifter i sin deklaration, att räkna med andra skatteskulder än de som framgår av beslutet (jfr NJA 1944 s. 435).

Förutsättningar för gäldenärens kännedom om en skuld

14. Det övergripande syftet med en likvidation är att verksamheten ska avvecklas och att bolaget ska göras färdigt för upplösning. De åtgärder som likvidatorn vidtar ska syfta till att få till stånd en skyndsam och för aktieägarna gynnsam avveckling av bolaget (se prop. 2000/01:150 s. 59). Kallelselagens regler om preklusion måste tolkas i ljuset av detta syfte. Samtidigt är kallelselagens regler utformade för att också tillgodose borgenärernas intresse av att få betalt för sina fordringar.

15. Genom vad som föreskrivs i 4 § andra stycket kallelselagen om att likvidatorn till sin ansökan om kallelse på okända borgenärer ska bifoga en förteckning över bolagets kända borgenärer följer att likvidatorn måste vidta åtgärder för att förvissa sig om vilka skulder bolaget har. En sådan undersökningsplikt får emellertid anses inte endast avse uppgiften att lista de kända borgenärerna, utan måste anses gälla generellt under hela tiden för kallelseförfarandet. Om det sedan efter att kallelsen har utfärdats framkommer omständigheter eller uppgifter som tidigare varit okända för likvidatorn, men som ger en indikation på att en skuld för bolaget finns, kan likvidatorn inte förhålla sig passiv.

16. Rent generellt gäller att kännedom om en fordran i kallelselagens mening kan anses föreligga om det efter en bedömning av de omständigheter som framkommit framstår som klart att bolaget har en skuld till en viss borgenär. Det saknas härvidlag betydelse om gäldenären av någon anledning inte anser sig behöva infria ett berättigat anspråk eller att skulden till beloppet är okänd.

17. För att en borgenär som inte anmält sin fordran ska undgå preklusion måste den alltså visa att gäldenären inte bara känt till de aktuella sakomständigheterna i sig, utan även att kännedom förelegat om att omständigheterna medfört att borgenären har en fordran mot gäldenären. En sådan prövning av förutsättningarna för gäldenärens kännedom bör göras utifrån en objektiv bedömning av de förhållanden som förelåg senast vid tidpunkten för kallelseförfarandets utgång.

18. Det är inte ovanligt att frågan om förekomsten av ett fordringsförhållande inte kan besvaras utan att en rättslig analys görs av de föreliggande sakomständigheterna. Likvidatorn kan således i vissa fall vara tvungen att göra rent rättsliga överväganden för att avgöra huruvida bolaget har en skuld. För att kännedom i kallelselagens mening ska anses föreligga i sådana fall krävs att den rättsliga analysen efter en objektiv bedömning leder till slutsatsen att borgenären har en fordran mot gäldenären. Om oklarhet eller en välgrundad tveksamhet om en sådan slutsats råder, saknas förutsättningar för att gäldenären ska anses ha kännedom om en fordran i den mening som avses i 6 § kallelselagen.

Bedömningen i detta fall

19. Det har inte påståtts i målet att bolaget i deklarationen för taxeringsåret 2007 lämnat oriktiga uppgifter. Likvidatorn hade således inte anledning att utgå ifrån annat än att bolaget inte skulle betala mer skatt än vad som följer av 2007 års taxeringsbeslut.

20. I det brev likvidatorn erhöll innan kallelsetidens utgång tillkännagav Skatteverket inte att det ansåg att staten hade någon ytterligare fordran mot bolaget eller att bolaget var föremål för någon särskild granskning. Brevet kan således inte anses innebära att bolaget fick kännedom om statens fordran.

21. Rättsläget beträffande de skattemässiga konsekvenserna av den typ av underprisöverlåtelse som nu är fråga om var vid tidpunkten för kallelseförfarandets utgång fortfarande osäkert. Stöd för skatteflyktslagens tillämpning på omständigheterna vid bolagets fastighetsförsäljning fanns först genom Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2012 not. 30.

22. Mot bakgrund av det anförda fanns inte tillräckliga förutsättningar för att bolaget ska anses ha känt till statens fordran vid tiden för kallelseförfarandets utgång. Vad Skatteverket alternativt gjort gällande kan inte leda till att Skatteverket ändå kan göra statens fordran på skatt gällande. Den aktuella skattefordringen är således prekluderad. Hovrättens dom ska därmed fastställas.

Domslut

HD fastställer hovrättens domslut.

HD (justitieråden Göran Lambertz, Agneta Bäcklund, Dag Mattsson, referent, Anders Eka och Sten Andersson) meddelade den 17 november 2016 följande dom.

Domskäl

Bakgrund m.m.

1. Gölab Handels AB sålde år 2006 en fastighet i Göteborg till ett handelsbolag för drygt 25 miljoner kr. Bolagsmän i handelsbolaget var två holländska bolag som ägdes av Gölabs ägare. Andelarna i handelsbolaget såldes efter en kort tid till en extern köpare. Enligt överlåtelseavtalet var fastighetens marknadsvärde 133 miljoner kr. I sin inkomstdeklaration lämnade Gölab ett s.k. öppet yrkande avseende fastighetstransaktionen. Skatteverket beslutade i enlighet med deklarationen, vilket innebar att någon skatt inte togs ut för transaktionen.

2. Gölab beslutade år 2009 att bolaget skulle gå i likvidation. I likvidatorns förteckning över kända borgenärer var Skatteverket inte upptaget. Enligt den kallelse på okända borgenärer som utfärdades skulle fordringar anmälas senast den 23 mars 2010. Under anmälningstiden skickade Skatteverket ett brev till Gölab med ett antal frågor om fastighetstransaktionen. Någon skattefordran anmäldes inte innan anmälningstiden gick ut. Ungefär en månad efter anmälningstidens utgång underrättades bolaget om att Skatteverket övervägde att väcka talan med anledning av fastighetstransaktionen.

3. Skatteverket yrkade sedan vid förvaltningsrätten att Gölab skulle beskattas för en kapitalvinst på grund av fastighetstransaktionen på drygt 104 miljoner kr med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt. Förvaltningsrätten biföll Skatteverkets talan. Kammarrätten avsåg Gölabs överklagande, med hänvisning till ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD 2012 not. 30). Bolaget överklagade kammarrättens dom, men Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd.

4. Frågan nu är om det är visat att Gölab har känt till den aktuella skattefordringen innan anmälningstiden enligt kallelsen på okända borgenärer gick ut. Tingsrätten fann att bolaget skulle anses ha känt till fordringen och ogillade därför bolagets talan om fastställelse av att fordringen är prekluderad (dvs. att rätten att kräva in den har förlorats). Hovrätten har däremot gjort bedömningen att Skatteverket inte visat att bolaget känt till fordringen och har fastställt att denna är prekluderad.

Kallelse på okända borgenärer

5. Vid likvidation av ett aktiebolag ska kallelse utfärdas enligt det förfarande som föreskrivs i lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer. Inför

kallelsen ska det upprättas en förteckning över kända borgenärer. I kallelsen ska okända borgenärer uppmanas att anmäla sina fordringar inom viss tid. En borgenär som inte är upptagen i förteckningen och som inte anmäler sin fordran i tid förlorar enligt 6 § rätten att kräva in fordringen, om borgenären inte visar att gäldenären har känt till den före anmälningstidens utgång.

6. Som framgår av lagtexten i 6 § ska det visas att gäldenären har känt till fordringen. Det krävs alltså att gäldenären har haft vetskap om att fordringen föreligger. Det är inte tillräckligt att gäldenären borde ha känt till fordringen. Gäldenären får visserligen anses vara skyldig att verka för att förekommande oklarheter i kontakterna med borgenärerna undanröjs men kan inte, i paragrafens mening, anses känna till sådana fordringsanspråk som hade kunnat uppenbaras först efter särskilda utredningsåtgärder. För att vetskap ska anses föreligga är det däremot inte nödvändigt att borgenären har framställt ett krav hos gäldenären, utan det räcker att gäldenären av annan anledning har känt till att borgenären har ett fordringsanspråk.

7. Enligt bestämmelsen krävs alltså att gäldenären har känt till fordringen. Utgångspunkten får därmed anses vara att det inte är tillräckligt att gäldenären har vetat om förekomsten av vissa faktiska förhållanden som i och för sig skulle kunna ge upphov till en fordran. Bedömningen av frågan om gäldenären har känt till en fordran får göras utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

8. Vid bedömningen saknar det betydelse att gäldenären bestrider anspråket eller av någon annan orsak har haft anledning anta att skulden inte skulle behöva betalas. Inte heller spelar det någon roll att gäldenären inte har känt till fordringens belopp.

9. Allmänna principer om bevisning ska tillämpas vid bedömningen av vilken kännedom gäldenären har haft om fordringen. Det ska alltså på vanligt sätt göras en fri bevisprövning som är grundad på samtliga relevanta omständigheter. I praktiken blir ofta mera objektiva förhållanden avgörande som bevis på gäldenärens kännedom, såsom att fordringen har tagits in i redovisningshandlingar, omnämnts i ett brev eller annars dokumenterats hos gäldenären. Av lagtexten följer att det är borgenären som har bevisbördan för att gäldenären har känt till fordringen.

10. Även en skattefordran kan prekluderas enligt lagen om kallelse på okända borgenärer. Frågan huruvida kännedom har förelegat om en skattefordran ska bedömas på samma sätt som när det gäller andra fordringar. Bedömningen får göras utifrån de förutsättningar under vilka den skattskyldige kan ha haft kännedom om den aktuella skattefordringen. Sedan ett skattebeslut har fattats torde det normalt saknas anledning för en skattskyldig, som lämnat riktiga uppgifter i sin deklaration, att räkna med några andra skatteskulder än de som framgår av beslutet. (Se NJA 2014 s. 114, jfr också NJA 1944 s. 435.)

Skatteflyktslagen

11. Enligt skatteflyktslagen ska vid fastställandet av skatteunderlag under vissa angivna förutsättningar hänsyn inte tas till en genomförd rättshandling (se generalklausulen i 2 §). Den grundläggande förutsättningen för detta är att en taxering på grundval av det aktuella förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet (2 § 4). När lagen tillämpas ska beslut om fastställande av underlag normalt fattas som om rättshandlingen inte hade företagits (3 §). En fråga om tillämpning av lagen prövas av förvaltningsrätten efter framställning av Skatteverket (4 §).

12. Skatteflyktslagen är alltså utformad så att det ankommer på förvaltningsdomstolarna att avgöra när det finns förutsättningar att tillämpa lagen. Det ligger i lagens syfte och utformning att en tillämpning i hög grad är beroende av de närmare förhållandena vid den ifrågasatta transaktionen.

Bedömningen i detta fall

13. I målet är det ostridigt att likvidatorn kände till den fastighetstransaktion som Gölab hade genomfört år 2006.

14. Gölab hade i inkomstdeklarationen lämnat ett öppet yrkande beträffande fastighetstransaktionen. Även om Högsta förvaltningsdomstolen vid tidpunkten för kallelseförfarandet hade slagit fast att en del närliggande transaktioner omfattades av skatteflyktlagen, var det först genom avgörandet år 2012 som det stod klart att lagen var tillämplig på en transaktion av detta slag. I det brev som Skatteverket skickade till Gölab under förfarandet ställdes visserligen ett antal frågor om transaktionen. Det gjordes dock inte gällande något anspråk på skatt enligt skatteflyktlagen, något som hade kunnat göras åtminstone reservationsvis. Även om brevet fick förstås så att Skatteverket kunde komma att ta upp frågan om beskattning av fastighetstransaktionen till ny bedömning, gav det inte uttryck för att verket ansåg sig ha en ytterligare fordran på Gölab. Inte heller annars fanns det några tydliga tecken på att Skatteverket hade ett sådant anspråk.

15. Slutsatsen är att det inte är visat att Gölab har känt till skattefordringen före anmälningstidens utgång.

16. På de skäl som hovrätten har anfört kan vad Skatteverket i övrigt åberopat inte hindra att skattefordringen är prekluderad.

17. Hovrättens domslut ska alltså fastställas.

Domslut

HD fastställer hovrättens domslut.

HD:s dom meddelad: den 17 november 2016.

Mål nr: T 3638-15.

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

Rättsfall: NJA 1944 s. 435 och NJA 2014 s. 114.

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