

HFD 2016 ref. 60

En likvidators betalningsskyldighet enligt reglerna om företrädaransvar har i visst fall satts ned med hänvisning till proportionalitetsprincipen.

12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 juni 2016 följande dom (mål nr 2680-15).

Bakgrund

Bolagen QR Uthyrnings AB (QR) och Fasttrack Sweden Uthyrnings AB (Fasttrack) ingick i en grupp av företag med det svenska bolaget Altro Invest AB som moderbolag. Dessa bolags verksamhet bestod – direkt och indirekt – i leasing av tåg och flygplan och hade pågått sedan 1980-talet. MJO Förvaltning AB (MJO) bildades i november 2010. Föremålet för detta bolags verksamhet var att äga och förvalta fastigheter, aktier och andra kapitaltillgångar samt därmed förenlig verksamhet.

QR sålde år 2000 sina andelar i två kommanditbolag. För taxeringsåret 2001 redovisades en kapitalvinst på cirka 500 miljoner kr. Samtidigt yrkade och erhöll QR uppskov med beskattningen enligt då gällande regler. QR fusionerades 2012 med Fasttrack.

Fasttrack avyttrade 2003 samtliga andelar i vissa kommanditbolag och redovisade i samband med det i inkomstdeklarationen för taxeringsåret 2004 en kapitalvinst på cirka 1 500 miljoner kr. Samtidigt yrkade och erhöll Fasttrack uppskov med beskattningen enligt då gällande regler.

Reglerna i inkomstskattelagen om beskattning av företagsägda andelar i handelsbolag ändrades 2010. Innebörden av de nya reglerna var bl.a. att befintliga uppskov med beskattning av kapitalvinst vid koncerninterna andelsöverlåtelser skulle tas upp som inkomst vid 2011 års taxering. Inkomsten kunde efter yrkande från den skattskyldige fördelas med en tiondel per år vid 2011–2020 års taxeringar. Avseende 2012 års taxering fattade Skatteverket beslut om att återföra QR:s och Fasttracks tidigare beviljade uppskov till beskattning.

MJO förvärvade under december 2010 ett antal av de kommanditbolag som Fasttrack sålt 2003 och avyttrade dessa kort därefter. I bolagen fanns sammantaget ett mycket stort överskott som uppkommit vid återläggning av tidigare gjorda överavskrivningar på tåg. I bokslutet i april 2011 redovisade MJO en betydande skatteskuld som härrörde från de förvärvade kommandit-

bolagen. MJO deklarerade kommanditbolagens skattemässiga överskott vid 2012 års taxering.

S.P. utsågs i juni 2012 till likvidator i MJO och i januari 2013 till likvidator i Fasttrack. De i målet aktuella skatteskulderna var slutlig skatt avseende taxeringsåret 2012 med ursprunglig förfalldag den 12 mars 2013. Skatteskulderna fastställdes i enlighet med avlämnad deklaration respektive omprövningsbeslut den 8 maj 2013. Skatteverket ansökte i januari 2014 hos förvaltningsrätten om s.k. företrädaransvar för S.P. enligt bestämmelser i skattebetalningslagen avseende de förfallna skatteskulderna. Skulderna uppgick till över 700 miljoner kr.

Förvaltningsrätten biföll Skatteverkets ansökan och konstaterade att S.P., som varit bolagens legale ställföreträdare, genom att inte försätta bolagen i konkurs innan skatterna förföll till betalning i varje fall förfarit grovt oaktsamt. Han var därför tillsammans med bolagen ansvarig för obetalda skatter och avgifter om sammanlagt cirka 716 miljoner kr. Inga skäl för befrielse förelåg.

Kammarrätten avslag S.P:s överklagande. Enligt kammarrätten hade S.P. varit åtminstone grovt oaktsam. Vidare uttalade kammarrätten att ett betalningsansvar på cirka 716 miljoner kr kunde framstå som ett orimligt högt belopp men att detta var en direkt följd av att bolagen hade mycket stora skatteskulder. Att ålägga en företrädare ett betalningsansvar som helt korresponderar mot sådana skatteskulder kunde enligt kammarrättens mening inte i sig anses vara oproportionerligt. Skäl för befrielse förelåg därför inte.

Yrkanden m.m.

S.P. yrkar att Skatteverkets ansökan ska avslås och att han ska medges ersättning för sina rättegångskostnader. I Högsta förvaltningsdomstolen yrkar han ersättning för ombudskostnader med 407 750 kr. Han anför bl.a. följande.

En anställd ställföreträdare, utan eget ägarintresse, undantas enligt praxis från företrädaransvar (NJA 1971 s. 296 I). Han var endast likvidator i bolagen och hade inte ett betydande intresse eller ett bestämmande inflytande över bolagen. En likvidators behörighet härleds från Bolagsverkets beslut och denne har således en offentlig roll som avvecklare av bolagen. En likvidator kan därför inte jämföras med en sådan affärsledare i ett företag som bestämmelserna om företrädaransvar primärt tar sikte på. Det finns särskilda regler för likvidators uppdrag och skadeståndsskyldighet i aktiebolagslagen.

Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande från 2015 uttalat att företrädaransvar inte kan göras gällande under ett rekonstruktionsförfarande för skulder som uppkommit före ansökan men förfallit till betalning först under förfarandet. Det är inte rimligt att ett likvidationsförfarande skulle behandlas sämre när det

gäller förutsättningarna för skatterättsligt företrädaransvar. Likvidatorns åtgärder i förevarande fall är att likställa med en verksam avveckling av bolagen.

Företrädares insikt om att det finns en skatteskuld utgör inte tillräcklig grund för att lägga honom grov oaktsamhet till last. Det är i stället avsikten med företrädares handlande som ska bedömas. Han har inte låtit bolagen fortsätta med någon verksamhet och skattemedel har inte använts för utgifter i bolagens verksamhet (jfr t.ex. NJA 1971 s. 296 och NJA 1985 s. 13). Således har han inte utnyttjat bolagen för att låta det allmänna stå för något riskkapital och han har inte i något avseende åsidosatt Skatteverkets intresse av att få betalt för skattefordringarna.

Det är inte proportionerligt att döma ut ett påföljdsbelopp om 716 miljoner kr för ett agerande som inte har skadat statens skattefordran.

Skatteverket yrkar att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande.

S.P. har som likvidator varit bolagens enda företrädare. Bristande ägarintresse har i praxis i vissa fall bedömts medföra grund för befrielse, se t.ex. NJA 1972 s. 205 där en företrädares ställning närmast var att jämställa med en anställd företagsledare. S.P. har varit delaktig i bolagens verksamhet och den skatteplanering som föregått de transaktioner som gett upphov till skatteskulderna innan han tillträdde som likvidator. I ljuset av det speciella ansvar som likvidatorn har för att avveckla verksamheten på ett ordnat sätt framstår det som olämpligt om likvidatorns bristande ägarintresse skulle innebära skäl för befrielse.

S.P. borde som erfaren advokat vid tillträdet som likvidator omgående ha kunnat konstatera att bolagen inte skulle kunna betala aktuella skatter. I ett sådant läge ålåg det honom att försätta bolagen i konkurs. S.P. gjorde inte detta och vidtog inte heller någon annan verksam åtgärd. Det förhållandet att bolagen under den tid han var likvidator inte ådrog sig ytterligare skulder till staten saknar betydelse (RÅ 2007 ref. 48).

Det finns inte grund i förarbeten eller praxis för att beloppets storlek i sig skulle utgöra skäl för befrielse. Eftersom betalningsskyldigheten alltid är en direkt följd av underlåtelsen att betala skatt skulle det få orimliga konsekvenser om detta utgjorde skäl för befrielse. Med hänsyn till vad som ligger bakom de obetalda skulderna är målet speciellt till sin karaktär. Skulderna har uppkommit som ett resultat av ett skatteupplägg där avsikten synes ha varit att aldrig betala skatterna. Företrädares agerande och skatternas uppkomst har i praxis tillmätts betydelse i t.ex. HFD 2013 ref. 75 (III). Rättsfallet visar att man vid tillämpning av befrielseregeln kan beakta försvårande omständigheter rörande skuldernas uppkomst.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om S.P. i egenskap av likvidator ska åläggas betalningsskyldighet för bolagens skatter och om det i så fall föreligger särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från skyldigheten.

Rättslig reglering

Målet avser betalningsansvar för slutlig skatt avseende taxeringsåret 2012 med ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Bestämmelserna om ansvar för företrädare i 12 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL, ska därför tillämpas. Numera finns motsvarande bestämmelser i 59 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Av 12 kap. 6 § SBL framgår att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt lagen, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den. Om det finns särskilda skäl, får företrädaren enligt 6 b § helt eller delvis befrias från betalningsskyldigheten.

Proportionalitetsprincipen är en allmän rättsgrundsats inom svensk offentlig rätt. Den ska alltid beaktas när myndigheter fattar för enskilda betungande beslut. Principen har tagits in i 2 kap. 5 § SFL, som anger att beslut enligt lagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att regleringen främst syftar till att påminna Skatteverket om att beslut enligt lagen alltid ska föregås av en proportionalitetsavvägning samt göra det lättare för enskilda att åberopa principen i mål och ärenden enligt lagen (prop. 2010/11:165 del 1 s. 302 f.).

Bestämmelser om likvidation finns i 25 kap. aktiebolagslagen (2005:551), ABL. Om bolagsstämman beslutat att bolaget ska gå i likvidation ska Bolagsverket enligt 28 § utse en eller flera likvidatorer när verket har registrerat beslutet. Den som utses till likvidator ska vara lämplig för uppdraget.

Likvidatorn träder enligt 25 kap. 30 § ABL i styrelsens och den verkställande direktörens ställe och har i uppdrag att genomföra likvidationen. Likvidatorn ska enligt 35 § så snart det kan ske förvandla bolagets egendom till pengar och betala bolagets skulder. Av 36 § följer att om bolaget är på obestånd ska likvidatorn ansöka om att det försätts i konkurs.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Allmänt om företrädaransvarets syfte

Bestämmelser om företrädaransvar tillkom 1967 och motiverades bl.a. av att det inte fanns så stora möjligheter att på annat sätt göra en företrädare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt. Detta ansågs som en allvarlig brist inte minst beträffande de s.k. fåmansbolagen (SOU 1965:23 s. 180 f. och 184, jfr också prop. 1973:163 s.166).

I de förarbeten som låg till grund för en reform av bestämmelserna på 1990-talet anfördes att statens ställning som borgenär i avgörande hänseenden är mera utsatt än flertalet andra borgenärers. De mycket begränsade möjligheter som staten har att i förväg säkerställa fordringarna på det sätt som i allmänhet görs på kreditmarknaden motiverade att man behöll den betalningsskyldighet för företrädare som utvecklats på skatteområdet (prop. 1996/97:100 del 1 s. 438).

Reglerna om företrädaransvar har således till främsta syfte att så långt möjligt säkra statens skattefordringar på områden där frihet från personligt betalningsansvar kan försvåra indrivandet av dessa.

En likvidators ställning

Företrädaransvaret enligt skattebetalningslagen är främst inriktat på ägare och styrelseledamöter och då särskilt sådana personer i fåmansföretag. Betalningsskyldighet kan dock enligt lagtexten utkrävas av varje företrädare för en juridisk person. Av rättspraxis och förarbeten framgår att även den som inte är legal ställföreträdare kan omfattas av ansvaret när denne haft en faktisk maktposition och möjlighet att påverka förvaltningen i den juridiska personen (se RÅ 2008 ref. 75 och där angivna rättsfall samt prop. 2002/03:128 s. 24). Enligt 25 kap. 30 § ABL träder en likvidator i styrelsens och den verkställande direktörens ställe. Denne har således ställning som bolagets ställföreträdare under likvidationen och ersätter även en sådan särskild firmatecknare som har utsetts av styrelsen (se prop. 2000/01:150 s. 108 och NJA 2012 s. 328).

Den rättsliga regleringen ger därmed enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte utrymme för att anse annat än att en likvidator är en sådan företrädare som kan åläggas betalningsansvar enligt bestämmelserna i skattebetalningslagen.

Frågan om grov oaktsamhet

En företrädare för ett bolag som uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala bolagets skatter är tillsammans med bolaget skyldig att betala dessa.

Den grundläggande förutsättningen för att grov oaktsamhet ska föreligga är att det föreligger en betalningsskyldighet och att företrädaren, innan fordran förfaller till betalning, inte gjort allt vad som rimligen kan krävas för att skydda var och en av borgenärerna (prop. 1996/97:100 del 1 s. 442). Innebörden av detta sägs i förarbetena till reformen av reglerna 2003 vara att betalningsskyldighet är huvudregel, men med en möjlighet att undkomma ansvar om det innan skatten skulle ha betalats har vidtagits sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen (prop. 2002/03:128 s. 25). Verksamma åtgärder är bl.a. ansökan om konkurs eller företagsrekonstruktion (se prop. 1996/97:100 del 1 s. 442 f. samt rättsfallen NJA 1985 s. 13 och HFD 2015 ref. 58).

Likvidation syftar till att ett bolag avvecklas och dess skulder betalas och har därför likheter med t.ex. en konkurs. Det har i målet gjorts gällande att likvidation och vad som företagits inom ramen för en sådan innebär att verksamma åtgärder vidtas. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har dock frivillig likvidation respektive konkurs och företagsrekonstruktion så olika syften och så olika rättsverkningar för de bolag som genomgår dem att förfarandena inte kan likställas vid bedömningen av företrädarens svars räckvidd. Av särskild betydelse är att en frivillig likvidation framför allt vidtas i ägarnas intresse och inte i borgenärernas, medan motsatsen gäller för konkurs och företagsrekonstruktion (jfr prop. 2000/01:150 s. 108, prop. 1986/87:90 s. 183 och prop. 1995/96:5 s. 58). En frivillig likvidation kan därför inte anses utgöra en åtgärd som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärers intressen.

De subjektiva rekvisiten uppsåt och grov oaktsamhet har ansetts ha samma innehåll vid fråga om företrädarens betalningsskyldighet som beträffande straffansvar (se prop. 2002/03:128 s. 25). För tillämpningen av t.ex. skattebrottslagen har begreppet grov oaktsamhet reserverats för mer klandervärda utslag av försumelse eller nonchalans (se prop. 1971:10 s. 232 f.). Först om gärningsmannen t.ex. slarvat i högre grad vid upprättandet av en deklaration eller annan handling eller visat uppenbar likgiltighet för att sätta sig in i de beskattningsregler som han haft att tillämpa, borde grov oaktsamhet anses föreligga (a. prop. s. 256).

Regleringen innebär att redan ett konstaterande av objektiva förhållanden, såsom att skatten inte betalats på förfallodagen och

att verksamma åtgärder inte vidtagits, inte räcker för att grov oaktsamhet ska föreligga. Förhållandena i det enskilda fallet ska således beaktas. Vid prövningen måste bl.a. vägas in vilka handlingsalternativ företrädaren haft att tillgå liksom dennes skäl till att vidta eller avstå från vissa åtgärder (jfr prop. 2002/03:128 s. 51).

Särskilda skäl för befrielse och proportionalitetsprincipen

En företrädare kan enligt skattebetalningslagen helt eller delvis befrias från betalningsansvar om det finns särskilda skäl. Motsvarande regel finns numera i 59 kap. 15 § SFL.

Undantagsregeln har generellt sett tillämpats med stor restriktivitet. Prövningen har bl.a. gällt betydelsen av företrädarens eget intresse och ställning i bolaget, bulvanförhållanden, företrädarens betalningsförmåga, företrädarens personliga förluster i bolaget, bolagets tidigare skötsel av skatteinbetalningarna, arbetsmarknadspolitiska motiv samt företrädarens ålder och sjukdom.

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan emellertid bestämmelsen om befrielse vid särskilda skäl också ge anledning att pröva om ett betalningsansvar i det enskilda fallet kommer i konflikt med proportionalitetsprincipen.

Bedömningen i detta fall

När ett bolag har gått i likvidation och en likvidator har utsetts ska enligt 25 kap. 33 § ABL styrelsen och verkställande direktören genast redovisa sin förvaltning av bolagets angelägenheter under den tid för vilken redovisningshandlingar inte förut har lagts fram på bolagsstämman. En sådan redovisning ska upprättas enligt tillämplig lag om årsredovisning och granskas av bolagets revisor enligt bestämmelserna om revision i 9 kap. samma lag. En likvidator förutsätts således vara väl insatt i förhållanden rörande bolagets finansiella ställning när denne tillträder sitt uppdrag och ska ansöka om att bolaget försätts i konkurs om bolaget är på obestånd.

S.P. åtog sig uppdragen att genomföra de frivilliga likvidationerna av bolagen i juni 2012 respektive i januari 2013. Han hade enligt egen uppgift innehaft även andra uppdrag för bolag inom samma grupp som de nu aktuella bolagen tillhör och alltså inte varit helt obekant med den verksamhet som bolagsgruppen bedrivit. Han hade dessutom företrätt Fasttrack gentemot Skatteverket i domstolsprocesser gällande de aktuella skatterna och måste i det sammanhanget ha fått god inblick i bolagets ekonomiska situation.

Av utredningen i målet framgår att de aktuella bolagen inte ägde några nämnvärda tillgångar när de trädde i likvidation. Det borde därför redan när likvidationsförfarandena inleddes ha stått klart för S.P. att bolagen inte skulle kunna betala nu aktuella skat-

teskulder på respektive förfallodag. Redan att med nu nämnda insikter ta på sig ett uppdrag som likvidator utan att omedelbart försätta bolagen i konkurs kan framstå som grovt oaktsamt.

Nu aktuella skatteskulder hade ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Skulderna betalades inte på förfallodagen och S.P. begärde det ena bolaget i konkurs i maj samma år och det andra bolaget först i mars 2014. Han dröjde alltså mellan två månader och ett år efter förfallodagen med att begära bolagen i konkurs. Någon godtagbar förklaring till dröjsmålet har inte lämnats.

Sammantaget innebär detta att S.P., som är advokat och därför väl bör känna till vilka åtgärder som en likvidator är skyldig att vidta, måste anses ha varit grovt oaktsam.

När det gäller frågan om hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet har Skatteverket gjort gällande att S.P. varit delaktig i bolagens verksamhet och den skatteplanering som föregått de transaktioner som gett upphov till skatteskulderna innan han tillträdde som likvidator. Någon jämkning skulle därför inte vara aktuell. Det Skatteverket påstått om S.P:s mer direkta inblandning i bolagens skatteplanering m.m. har emellertid inte belagts och kan därför inte beaktas i målet.

Ingen av de typiska situationer som behandlats i rättspraxis eller förarbeten när betalningsskyldigheten helt eller delvis kan efterges är för handen i detta fall.

S.P. tillhör inte den personkrets som reglerna om företrädaransvar främst avser att träffa. Han har inte haft något ägarintresse i bolagen, vare sig för egen del eller genom någon närstående (jfr NJA 1971 s. 296 I). Ingen faktisk verksamhet bedrevs i bolagen under den tid som S.P. var likvidator och statens fordran växte inte heller. När skatterna förföll till betalning stod det dessutom klart att bolagen sedan länge helt saknat förmåga att betala skulderna. Ingen åtgärd som han kunnat vidta hade i någon väsentlig mån kunnat ändra på detta förhållande. Det finns således omständigheter kring S.P:s ställning och agerande som bör beaktas inom ramen för en proportionalitetsprövning.

S.P. har genom företrädaransvaret ålagts betalningsskyldighet för ett anmärkningsvärt högt belopp. Det står enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening klart att även ett betydligt lägre belopp skulle innebära att lagstiftningens handlingsdirigerande syfte uppnås i lika hög grad. Den börda som betalningsskyldigheten innebär för S.P. är mycket stor och – som framgått ovan – en konsekvens av en i allt väsentligt atypisk situation. Betalningsskyldighet för hela beloppet måste därför anses stå i ett klart missförhållande till det som det allmänna vinner av att hela beloppet utkrävs. Mot denna bakgrund ska beloppet sättas ned.

Högsta förvaltningsdomstolen måste utifrån samtliga omständigheter i målet göra en uppskattning av vad som utgör en rimlig betalningsskyldighet för S.P.. En nedsättning som innebär att hela

betalningsskyldigheten bortfaller framstår inte som rimlig mot bakgrund av att S.P. befunnits ha varit grovt oaktsam. Högsta förvaltningsdomstolen finner vid en samlad bedömning att betalningsskyldigheten ska begränsas till skäliga 2 000 000 kr.

Ersättning för ombudskostnader

Med hänsyn till att målet gäller en fråga av betydelse för rättstillämpningen bör S.P. beviljas ersättning för ombudskostnader. Ersättningen kan skäligen bestämmas till 60 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom på så sätt att S.P:s sammanlagda betalningsansvar begränsas till 2 000 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar S.P. ersättning för ombudskostnader med 60 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Nord, Silfverberg, Bull och Baran*. Föredragande var justitiesekreteraren Camilla Wernkvist.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2014-10-01, ordförande Laestander):

S.P. förordnades som likvidator för MJO den 14 juni 2012. Han blev därmed ensam firmatecknare. Det yrkade beloppet, 285 299 593 kr, utgörs av slutlig skatt avseende taxeringsåret 2012 med ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Skatten har fastställts i enlighet med bolagets inlämnade deklaration. MJO försattes i konkurs den 17 maj 2013, efter ansökan från S.P..

S.P. förordnades som likvidator för Fasttrack den 17 januari 2013. Han blev därmed ensam firmatecknare. Det yrkade beloppet, 357 974 241 kr, utgörs av slutlig skatt avseende taxeringsåret 2012 med ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Skatten fastställdes genom omprövningsbeslut den 8 maj 2013. Fasttrack försattes i konkurs den 11 mars 2014, efter ansökan från S.P..

QR fusionerades upp i Fasttrack den 12 april 2012. Fordringar mot QR kan därför endast göras gällande mot Fasttrack. Det yrkade beloppet, 72 721 206 kr, utgörs av slutlig skatt avseende taxeringsåret 2012 med ursprunglig förfallodag den 12 mars 2013. Skatten fastställdes genom omprövningsbeslut den 8 maj 2013 och även i dom från förvaltningsrätten den 24 april 2014, i mål nr 20416-13. Domen har inte överklagats. Förvaltningsrätten finner mot bakgrund härav att Skatteverkets fordringar är tillkomna i laga ordning och välgrundade.

Frågan i målet är därmed om S.P. ska åläggas betalningsansvar för de yrkade beloppen.

I egenskap av likvidator har S.P. varit bolagens legale ställföreträdare med de skyldigheter som normalt är förenade med uppgiften att vara styrelse i ett aktiebolag utan verkställande direktör. Han har därmed under den period skatterna förföll till betalning varit en sådan företrädare som avses i bestämmelserna om företrädaransvar. Som företrädare för bolagen har S.P. haft ansvar för bl.a. förvaltningen av bolagens angelägenheter (jfr 8 kap. 4 § aktiebolagslagen [2005:551] om styrelsens ansvar) och varit skyldig att se till att aktuella skatter betalats av bolagen i rätt tid och med rätt belopp, vilket han inte gjort. Frågan i målet är om han därigenom varit grovt oaktsam.

MJO

S.P. har i egenskap av företrädare för bolaget varit ansvarig för att bolagets skatter inbetalades i rätt tid. I samband med att S.P. tillträdde som likvidator i juni 2012 gav bolaget in en inkomstdeklaration för taxeringsåret 2012 där ett överskott på över en miljard kronor redovisades.

S.P. har själv uppgett att han var medveten om att bolaget hade skatt att betala på i storleksordningen 285 miljoner kronor och att bolaget saknade medel att betala skatten. Trots detta har S.P. innan skatten förföll till betalning den 12 mars 2013 inte vidtagit några verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. S.P. har först den 17 maj 2013 försatt bolaget i konkurs.

S.P. har anfört att någon verksamhet inte bedrevs i bolaget under likvidationstiden och att inga andra borgenärer fanns. Han har vidare uppgett att han fick information om att MJO kunde ha en omfattande fordran på en bolagsgrupp i dess närhet. Vad det var för fordran och dess eventuella värde har S.P. inte närmare redogjort för. Konkursförvaltaren har inte kunnat redogöra för några som helst tillgångar i sin konkursbo-uppteckning. Någon eventuell fordran har förvaltaren inte heller redogjort för. Förvaltningsrätten finner mot bakgrund härav att S.P. genom att inte försätta bolaget i konkurs innan skatten förföll till betalning har förfarit i varje fall grovt oaktsamt. Förutsättningar föreligger därför enligt 12 kap. 6 § SBL att ålägga honom betalningsansvar för det yrkade beloppet.

Fastrack och QR

S.P. har i egenskap av företrädare för Fastrack varit ansvarig för att bolagens skatter betalades i rätt tid. S.P. tillträdde som likvidator den 17 januari 2013. Fastrack hade då en skatteskuld på ca 38 miljoner kr. Innan S.P. tillträdde som likvidator hade han biträtt Fastrack i omprövningsärendena hos Skatteverket som avsåg de aktuella skatterna. S.P. har således innan de nu aktuella skatterna förföll till betalning den 12 mars 2013 varit väl medveten om att Fastrack redan hade en stor skatteskuld och att Skatteverket ansåg att de aktuella uppskovsbeloppen skulle återföras till beskattning. S.P. har också varit medveten om att bolaget saknade medel att betala skatten. Trots detta har S.P. först den 11 mars 2014 försatt Fastrack i konkurs.

S.P. har uppgett att någon verksamhet inte bedrevs i bolaget under likvidationstiden och att han tyckte att det var rimligt att avvakta utfallet

av skatteprocessen i förvaltningsrätten, detta trots att han var medveten om att anstånd att betala skatten inte hade beviljats.

Enligt förvaltningsrättens mening har S.P. genom sitt agerande förfarit i varje fall grovt oaktsamt genom att inte försätta Fasttrack i konkurs före den ursprungliga förfallodagen.

Frågan om befrielse från betalningsskyldighet

I målet har inte framkommit några sådana särskilda skäl som kan medföra befrielse från betalningsskyldigheten. Vad S.P. anfört om att det yrkade ansvaret är oproportionerligt, föranleder ingen annan bedömning. Skatteverkets ansökan ska därmed bifallas.

– Förvaltningsrätten bifaller Skatteverkets ansökan och förpliktar S.P. att tillsammans med MJO Förvaltning AB i konkurs, till staten utge obetalda skatter och avgifter om sammanlagt 285 299 593 kr, att tillsammans med Fasttrack Sweden Uthyrnings AB i konkurs, till staten utge obetalda skatter och avgifter om sammanlagt 357 974 241 kr och att tillsammans med Fasttrack Sweden AB i konkurs till staten utge obetalda skatter i QR Uthyrnings AB, om sammanlagt 72 721 206 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2015-04-02, Eng, Schömer och Hammarström):

Ansvar för de aktuella skatterna

Kammarrätten instämmer i förvaltningsrättens bedömning att de aktuella skattefordringarna är tillkomna i laga ordning och framstår som välgrundade.

S.P. tillträdde som s.k. frivillig likvidator, dvs. likvidator utsedd av bolagsstämman, för MJO i juni 2012 och för Fasttrack i januari 2013. De aktuella skatterna förföll ursprungligen till betalning den 12 mars 2013 då S.P. fortfarande var likvidator för bolagen.

S.P. var i egenskap av likvidator, enligt 25 kap. 30 § första stycket aktiebolagslagen, bolagens legale ställföreträdare med de skyldigheter som styrelsen i ett bolag utan verkställande direktör normalt har.

S.P. har gjort gällande att det av NJA 1971 s. 296, NJA 1972 s. 205 och NJA 1973 s. 544 framgår att en anställd företrädare utan ägarintresse inte omfattas av bestämmelserna om företrädaransvar. Kammarrätten konstaterar emellertid att varken dessa rättsfall eller rättstillämpningen i övrigt ger något stöd för S.P:s uppfattning. Däremot kan, bl.a. enligt åberopade rättsfall, frånvaron av ägarintresse vägas in vid bedömningen om det finns särskilda skäl för befrielse (jfr även NJA 2013 ref. 75 III avseende anställd företrädares betalningsansvar).

Kammarrätten finner således att S.P. när de aktuella skatterna förföll till betalning var en sådan företrädare som kan åläggas betalningsansvar enligt bestämmelserna om företrädaransvar.

Frågan om uppsåt eller grov oaktsamhet

När skatt inte kan betalas senast på den ursprungliga förfallodagen måste en företrädare, för att inte anses som grovt oaktsam, i normala fall vidta verksamma åtgärder för att få till stånd en samlad avveckling av bolagets skulder med hänsynstagande till samtliga borgenärens intressen (jfr bl.a. prop. 2002/03:128 s. 25, NJA 1969 s. 326 och RÅ 2007 ref. 48). S.P. har gjort gällande att det inte bedrevs någon verksamhet i bolagen och att

han därför inte hade någon verksamhet att avveckla. Kammarrätten anser emellertid att det av bl.a. ovan nämnda rättsfall framgår att verksamheten som sådan inte har någon betydelse i detta sammanhang. Avgörande är i stället om företrädaren har vidtagit några verk samma åtgärder för att avveckla bolaget och dess skulder innan skatterna förföll till betalning. Kammarrätten finner att några sådana verk samma åtgärder inte har vidtagits.

Under vissa omständigheter kan en företrädare bedömas inte ha varit grovt oaktsam trots avsaknad av verk samma åtgärder. I NJA 1974 s. 297 hade en make som var firmatecknare helt haft hand om den omedelbara ledningen och skötseln av företaget och därmed även fått ett direkt ansvar för förpliktelserna mot det allmänna. Hans maka var emellertid styrelseledamot och därmed skyldig att i första hand svara för bolagets åligganden. Såvitt framkommit hade hon, till följd av makens handlande, inte haft anledning att ingripa eller företa kontroll.

Några omständigheter som talar för att S.P. saknat reell kontroll över bolagen eller på annat sätt hållits okunnig om bolagens ekonomiska ställning har inte framkommit. Inte heller har det framkommit att han haft skäl att tro att skatten skulle kunna betalas om bolaget inte försattes i konkurs (jfr t.ex. NJA 1979 s. 229).

Något krav på att det ska finnas ett orsakssamband mellan skatteskuldernas uppkomst och företrädarens handlande finns inte.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att S.P. åtminstone varit grovt oaktsam och att det således finns förutsättningar att ålägga honom betalningsansvar i enlighet med förvaltningsrättens dom. Härvid har kammarrätten särskilt beaktat att bolagens skattemässiga situation framgick av bolagens årsredovisningar och att S.P. företrätt bolagen i processer rörande deras skatter samt även i övrigt varit verksam inom koncernen. Han måste därmed, såsom erfaren likvidator och konkursförvaltare, ha förstått att bolagens situation var sådan att bolagen borde ha försatts i konkurs redan när han åtog sig uppdragen som likvidator. Trots detta vidtog han inga sådana åtgärder. I stället kallade han på okända borgenärer – trots att bolagen enligt honom själv inte bedrev någon verksamhet – och lät nöja sig med det.

Hel eller delvis befrielse från företrädarens ansvar

Av 12 kap. 6 b § skattebetalningslagen (1997:483) framgår att företrädaren helt eller delvis får befrias från betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl.

Proportionalitet

S.P. har ålagts betalningsansvar för ca 716 miljoner kronor, vilket kan framstå som ett orimligt högt belopp. Beloppet är dock en direkt följd av att bolagen dragit på sig mycket stora skatteskulder. Att ålägga en företrädare ett betalningsansvar som helt korresponderar mot sådana skatteskulder kan enligt kammarrättens mening inte i sig anses som oproportionerligt. Det sagda gäller särskilt i ett fall som det förevarande där S.P. måste ha förstått att bolagen på grund av deras skattemässiga situation borde ha försatts i konkurs redan när han åtog sig uppdragen som likvidator.

Även i övrigt får beslutet om företrädarens ansvar i ett fall som det förevarande anses uppväga det intrång eller men som beslutet innebär för

S.P.. Av det sagda följer att S.P. inte kan medges hel eller delvis befrielse på grund av bristande proportionalitet.

Andra särskilda skäl

I denna del kan inledningsvis konstateras att den av S.P. åberopade omständigheten, att statens möjlighet att få betalt inte försämrades av hans handlande, inte är en sådan omständighet som kan utgöra särskilt skäl för befrielse (jfr RÅ 2007 ref. 48).

Bristande betalningsförmåga hos ställföreträdaren kan däremot utgöra skäl för befrielse i vissa fall. I NJA 1971 s. 296 I-III fann Högsta domstolen att om en domstol i varje särskilt fall ska ta hänsyn till ställföreträdarens ekonomiska förmåga – sådan den är eller kan förväntas bli – blir befrielse snarare regel än undantag, vilket inte var avsikten med bestämmelserna. Detta uteslöt dock inte enligt Högsta domstolen att det kunde förekomma fall där ställföreträdarens bristande betalningsförmåga i förening med andra särskilda omständigheter kunde leda till befrielse av billighetsskäl, t.ex. när ställföreträdaren var anställd utan att ha något ägarintresse.

I praxis har bristande betalningsförmåga i förening med att företrädaren inte vunnit något på den underlåtna skattebetalningen inte utgjort skäl för befrielse (NJA 1972 A 19). Däremot har betalningsskyldigheten satts ned när förutom bristande betalningsförmåga flera särskilda omständigheter talade för det, främst relativt hög ålder, sjukdom av ej övergående natur som starkt begränsat möjligheterna till försörjning samt visad betalningsvilja (NJA 1972 s. 115 I). I HFD 2013 ref. 75 II befriades en företrädare delvis från betalningsskyldighet med hänsyn till bristande betalningsförmåga och till att hans hälsotillstånd var sådant att han under överskådlig tid inte skulle kunna återgå till arbete oavsett arbetsuppgifter.

Kammarrätten ifrågasätter inte S.P:s uppgift om att han aldrig kommer att kunna betala hela beloppet eller att han kan komma att försättas i konkurs och därmed tvingas sluta arbeta som advokat. Det finns heller inte skäl att ifrågasätta att dessa omständigheter troligen kommer att påverka S.P:s intjäningsförmåga negativt. En sådan försämrad intjäningsförmåga är dock en följd av hans grova oaktsamhet. Vidare bör beaktas att det inte har framkommit någonting som tyder på att S.P. kommer att sakna intjäningsförmåga framöver. Hans situation kan heller inte jämföras med en företrädare som är anställd utan att ha något ägarintresse. Av det sagda följer att omständigheterna i nu aktuellt fall inte är jämförbara med de omständigheter som faktiskt har beaktats i rättspraxis. Befrielse kan således inte medges på någon av de ovan angivna grunderna.

Några andra särskilda skäl för befrielse har inte framkommit. Överklagandet ska därmed avslås.

Ersättning för kostnader

S.P. har inte till någon del vunnit bifall till sina yrkanden. Något annat skäl att bevilja honom ersättning för kostnader har inte framkommit. Yrkandet ska därmed avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.