

HFD 2019 ref. 38

En företrädare för en juridisk person har ansetts kunna bli betalningsskyldig för överskjutande ingående mervärdesskatt även om företrädaren inte personligen lämnat oriktiga uppgifter.

59 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 september 2019 följande dom (mål nr 5695-18).

Bakgrund

1. I skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns det bestämmelser som innebär att en företrädare för en juridisk person under vissa omständigheter kan bli betalningsansvarig för skatter och avgifter som avser den juridiska personen, s.k. företrädaransvar.

2. Enligt en av dessa bestämmelser gäller att om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet.

3. Falköpings Parfymeri AB bedrev handel med bl.a. parfym. Bolagets styrelse utgjordes från 2014 fram till dess att bolaget försattes i konkurs i maj 2017 av D.B. och bolagets verkställande direktör.

4. Bolaget lämnade under 2016 en skattedeklaration där avdrag yrkades för ingående mervärdesskatt med drygt 224 000 kr. Deklarationen undertecknades av den verkställande direktören.

5. Skatteverket fann emellertid i ett omprövningsbeslut i februari 2017 att 108 000 kr av det yrkade och medgivna avdraget var hänförligt till en verksamhetsöverlåtelse som inte utgjorde mervärdesskattepliktig omsättning. Verket beslutade därför att inte medge avdrag med motsvarande belopp.

6. Skatteverket ansökte i september 2017 om att D.B. skulle förpliktas att tillsammans med bolaget betala dels den överskjutande ingående mervärdesskatt som bolaget tillgodoräknats till följd av att han som företrädare för bolaget lämnat en oriktig uppgift, dels andra obetalda skatter och avgifter. Det sammanlagda kravet uppgick till drygt 632 000 kr.

7. Förvaltningsrätten i Jönköping biföll Skatteverkets ansökan. Beträffande yrkandet om betalningsansvar för överskjutande ingående mervärdesskatt ansåg förvaltningsrätten att den aktuella bestämmelsen visserligen skulle kunna tolkas som att det krävs att

företrädaren personligen lämnat den oriktiga uppgiften eller instruerat ett ombud att göra det, men att styrelseledamöter har ett långtgående ansvar för att se till att ett aktiebolags ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt. Även om D.B. inte personligen lämnat den oriktiga uppgiften fick han ändå anses ha lämnat den av grov oaktsamhet genom att låta den andra styrelseledamoten ensam ha hand om den aktuella deklarationen.

8. D.B. överklagade till Kammarrätten i Jönköping som ansåg att den aktuella bestämmelsens ordalydelse medför att bara den företrädare som genom en aktiv handling har lämnat oriktiga uppgifter kan åläggas betalningsansvar. Eftersom D.B. inte personligen hade lämnat oriktiga uppgifter kunde han inte åläggas ett sådant ansvar. Kammarrätten beslutade därför att avslå Skatteverkets ansökan om betalningsskyldighet i den del den avsåg över-skjutande ingående mervärdesskatt. I övriga delar stod förvaltningsrättens dom fast.

Yrkanden m.m.

9. *Skatteverket* yrkar att kammarrättens dom ska ändras i den del som avser företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt och att förvaltningsrättens domslut fastställs. Skatteverket anför bl.a. att det vore orimligt om en företrädare skulle kunna undgå betalningsansvar enligt den aktuella bestämmelsen bara genom att hänvisa till att någon annan lämnat den oriktiga uppgiften.

10. *D.B.* anser att överklagandet ska avslås och anför att han inte personligen har lämnat några oriktiga uppgifter.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om en företrädare för en juridisk person som inte personligen har lämnat oriktiga uppgifter kan bli betalningsskyldig för överskjutande ingående mervärdesskatt.

Rättslig reglering

12. I 59 kap. SFL finns bestämmelser om företrädaransvar för juridiska personers skatter och avgifter. Företrädaransvaret för överskjutande ingående mervärdesskatt regleras i 14 §. Där föreskrivs att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen

skyldig att betala beloppet. Detsamma gäller om de oriktiga uppgifterna har lett till att ingående mervärdesskatt eller punktskatt har betalats tillbaka med ett för högt belopp.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

13. Bestämmelser om företrädaransvar har funnits sedan 1960-talet. Tillkomsten av företrädaransvaret motiverades bl.a. av att det fanns små möjligheter att på annat sätt göra en företrädare för aktiebolag eller annan juridisk person ansvarig för oredovisad skatt, vilket ansågs vara en allvarlig brist inte minst beträffande de s.k. fåmansbolagen (se SOU 1965:23 s. 181 f. och 184).

14. I början på 1990-talet konstaterades att de då gällande bestämmelserna om företrädaransvar tolkats så att de inte var tillämpliga i fråga om mervärdesskatt som återbetalats eller på annat sätt tillgodoförts den skattskyldige på grund av felaktiga uppgifter som tidigare lämnats av en företrädare. Detta ansågs otillfredsställande eftersom det inte var ovanligt att den juridiska personen var på obestånd eller försatt i konkurs när det felaktigt utbetalade beloppet krävdes tillbaka och det dessutom i många fall förekom att företrädare för den skattskyldige tillgodogjort sig medel ur bolaget (prop. 1993/94:50 s. 291).

15. En bestämmelse som gav möjlighet att besluta om företrädaransvar när en företrädare uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett tillgodoförande av överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp infördes därför i den då gällande lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

16. Regeln om företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt flyttades därefter till 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200).

17. Förutsättningarna för företrädaransvar för skatter och avgifter i olika situationer sammanfördes vid införandet av den numera upphävda skattebetalningslagen (1997:483) och placerades i en och samma paragraf, 12 kap. 6 §. Regleringen avseende överskjutande ingående mervärdesskatt flyttades senare till en egen paragraf, 12 kap. 6 a §.

18. Regeln om företrädaransvar för överskjutande ingående mervärdesskatt finns numera i 59 kap. 14 § skatteförfarandelagen. Möjligheterna att besluta om företrädaransvar när en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort skatteavdrag med rätt belopp respektive inte har betalat den juridiska personens skatter och avgifter regleras i 12 och 13 §§.

19. Även om regleringen således har varit föremål för översyn och revidering i flera lagstiftningsärenden finns det i de olika propositionerna och utskottsbetänkandena inga uttalanden som uttryckligen tar sikte på frågan om betalningsansvar kan åläggas en

företrädare som inte personligen har medverkat till att den oriktiga uppgiften lämnats.

20. Visserligen talar bestämmelsens ordalydelse närmast för att bara den företrädare som personligen lämnat de oriktiga uppgifterna kan bli föremål för betalningsansvar. Bestämmelsen måste dock läsas och förstås tillsammans med övriga bestämmelser om företrädaransvar samtidigt som reglernas övergripande syfte måste beaktas.

21. Enligt fast praxis (se t.ex. HFD 2017 ref. 12 och HFD 2018 ref. 4) är företrädaransvaret enligt 59 kap. 12 eller 13 § SFL inte beroende av en personlig underlåtenhet hos en viss företrädare att göra skatteavdrag eller att betala in den juridiska personens skatter och avgifter även om dessa bestämmelsers ordalydelse också kan sägas ge stöd för en motsatt tolkning.

22. Bestämmelserna om företrädaransvar syftar till att så långt möjligt säkra statens skattefordringar på områden där frihet från personligt betalningsansvar kan försvåra indrivandet av dessa. Utifrån det syftet framstår det inte som rimligt att det bara skulle vara möjligt att tillämpa den nu aktuella bestämmelsen när företrädaren personligen har lämnat de oriktiga uppgifterna.

23. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening utesluter alltså inte den omständigheten att en företrädare för en juridisk person inte personligen har lämnat oriktiga uppgifter, att han eller hon ändå kan hållas ansvarig.

24. Kammarrätten har med ändring av förvaltningsrättens avgörande avslagit Skatteverkets ansökan såvitt avser företrädaransvar enligt 59 kap. 14 § SFL redan på den grunden att bestämmelsen bara är tillämplig om företrädaren personligen har lämnat de oriktiga uppgifterna. Av det ovan sagda framgår att så inte är fallet. För företrädaransvar krävs emellertid också att övriga villkor i bestämmelsen är uppfyllda, t.ex. kraven på uppsåt eller grov oaktsamhet. Kammarrätten har inte prövat om övriga villkor är uppfyllda.

25. Kammarrättens dom ska därför upphävas i den del den avser betalningsskyldighet för överskjutande ingående mervärdesskatt och målet visas åter dit för fortsatt handläggning i enlighet med vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalat ovan.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom i den del den avser betalningsskyldighet för överskjutande ingående mervärdesskatt och visar målet åter till kammarrätten för fortsatt handläggning i enlighet med vad som anges under rubriken Skälen för avgörandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Classon, Svahn Starrsjö, von Essen* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Finn Hultin.

Förvaltningsrätten i Jönköping (2017-11-17, ordförande Pettersson):

Obetalda skatter och avgifter

[text här utelämnad]

Mervärdesskatt som tillgodoräknats med för stort belopp

Av Skatteverkets ansökan med komplettering framgår det att bolaget felaktigt gjort avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till en verksamhetsöverlåtelse. Alltså har en oriktig uppgift lämnats.

För betalningsansvar enligt 59 kap. 14 § SFL krävs att företrädaren uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnat oriktiga uppgifter som lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande mervärdesskatt med ett för stort belopp. Till skillnad från vid företrädaransvar enligt 59 kap. 13 § SFL, krävs det alltså ett aktivt handlande.

Bestämmelsen skulle kunna tolkas som att det i dessa fall krävs att företrädaren personligen lämnat den oriktiga uppgiften eller instruerat ett ombud att göra det. Styrelseledamöter har emellertid, enligt 8 kap. 4 § aktiebolagslagen, ett långtgående ansvar för att se till att ett aktiebolags ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt. Den aktuella transaktionen rörde ett för bolaget relativt stort belopp. Mervärdesskattefrågan kan inte anses ha varit svårbedömd. Även om D.B. inte personligen lämnat den oriktiga uppgiften får han, enligt förvaltningsrätten, ändå anses ha lämnat den av grov oaktsamhet genom sitt agerande att låta Å.G. ensam ha hand om den aktuella skattedeklarationen (jfr Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 januari 2012 i mål nr 5902-11 och Kammarrätten i Stockholms dom den 26 oktober 2016 i mål nr 6045-16). Han är därmed skyldig att tillsammans med bolaget betala det aktuella beloppet.

Finns det särskilda skäl för befrielse?

Bestämmelsen om befrielse från betalningsskyldigheten ska tillämpas restriktivt. Bristande betalningsförmåga och stor egen skuldsättning är inte i sig skäl för befrielse (se t.ex. HFD 2013 ref. 75 I). Förvaltningsrätten anser att inte heller det som D.B. i övrigt anfört utgör särskilda skäl för befrielse från betalningsskyldigheten. Skatteverkets ansökan ska därför bifallas.

– Förvaltningsrätten bifaller Skatteverkets ansökan och beslutar att D.B., tillsammans med Falköpings Parfumeri AB, ska betala 632 797 kr till staten avseende obetalda skatter och avgifter samt ingående mervärdesskatt som tillgodoräknats med ett för stort belopp.

Kammarrätten i Jönköping (2018-09-03, Löfgren och Rosell):

Betalningsskyldighet för obetalda skatter och avgifter

[text här utelämnad]

Betalningsskyldighet för överskjutande ingående mervärdesskatt

Av utredningen i målet framgår att bolaget har lämnat oriktig uppgift och att detta har medfört att bolaget har tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt. D.B. har anfört att han inte har haft insikt i att den oriktiga uppgiften hade lämnats och att han inte heller borde ha haft det då det var fråga om en löpande administrativ uppgift för den redovisningsansvarige.

I 59 kap. 14 § SFL anges att om en företrädare för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet. Enligt kammarrättens uppfattning synes bestämmelsens ordalydelse förutsätta att det är den företrädare som ska göras solidariskt betalningsansvarig som ska ha lämnat den oriktiga uppgiften.

Bestämmelsen infördes mot bakgrund av att det inte var ovanligt att den skattskyldige var på obestånd eller försatt i konkurs när skattemyndigheten krävde tillbaka det felaktigt utbetalade beloppet samt att det i många fall förekom att företrädare för den skattskyldige tillgodogjort sig medel ur bolaget. Av denna anledning behövde det införas en möjlighet att fastställa betalningsskyldighet för en företrädare som uppsåtligt eller av grov oaktsamhet lämnat uppgifter som föranlett att den skattskyldige tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt. Det subjektiva rekvisitet skulle enligt propositionen knytas till lämnandet av den felaktiga uppgiften (se prop. 1993/94:50 s. 291f). Syftet synes därmed närmast ha varit att ge en möjlighet att besluta om betalningsansvar i situationer där någon företrädare betett sig otillbörligt genom att tillgodogöra sig medel ur bolaget. Bestämmelsen har kommenterats i senare förarbeten utan att det där framgår om lagstiftaren avsett att knyta betalningsskyldigheten till den företrädare som har lämnat uppgiften (se prop. 1996/97:100 Del 1 s. 455f och prop. 2002/03:128 s. 52). Det kan dock noteras att det genomgående talas om en företrädare eller företrädaren.

I den utredning som låg till grund för den sistnämnda propositionen får det emellertid anses framgå att utredaren haft uppfattningen att den betalningsansvarige enligt den aktuella bestämmelsen faktiskt ska ha lämnat den oriktiga uppgiften (SOU 2002:8 s. 143). Detta var också Skatteverkets uppfattning i den handledning för företrädaransvar som gavs ut år 2009 (se s. 48f). Skatteverket har dock senare ändrat uppfattning och det finns kammarrättsavgöranden där annan än den betalningsskyldige företrädaren har lämnat den oriktiga uppgiften.

Den nu aktuella bestämmelsen är för den enskilde en mycket belastande bestämmelse. Lagstiftaren har funnit anledning att särreglera den situation när den juridiska personen har tillgodoräknats överskjutande skatt och därvid uppställt ytterligare krav för att ålägga företrädaren betalningsansvar. Bestämmelsens ordalydelse ger uppfattningen att den företrädare som genom en aktiv handling lämnat den oriktiga uppgiften ska åläggas betalningsansvar. Mot bakgrund av detta samt i avsaknad av prejudicerande avgöranden och ledning i förarbeten finner kammarrätten inte skäl att tolka bestämmelsen emot dess ordalydelse, innebärande att den företrädare som åläggs betalningsansvar enligt 59 kap. 14 § SFL också ska ha lämnat den oriktiga uppgiften. Så är inte fallet i nu aktuellt mål. Överklagandet ska därför bifallas i denna del.

– 1. Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom på så sätt att D.B. förpliktas att solidariskt med Falköping Parfymeri AB till staten betala 524 797 kr avseende obetalda skatter och avgifter. – 2. Skatteverkets ansökan om betalningsskyldighet avseende överskjutande ingående mervärdesskatt avslås.

Ekman var skiljaktig och anförde:

Jag instämmer i majoritetens bedömning avseende betalningsskyldighet för obetalda skatter och avgifter. När det gäller betalningsansvar för överskjutande ingående mervärdesskatt på grund av att bolaget har lämnat en oriktig uppgift, gör jag en annan bedömning än majoriteten.

I likhet med vad förvaltningsrätten och majoriteten har anfört skulle 59 kap. 14 § SFL kunna tolkas på det sättet att det enbart är den företrädare som faktiskt har lämnat den oriktiga uppgiften som kan göras personligen betalningsansvarig för felaktigt tillgodoförd överskjutande ingående mervärdesskatt. Enligt min mening kan bestämmelsen även tolkas på så sätt att också en företrädare som inte själv har lämnat den oriktiga uppgiften kan göras betalningsansvarig, eftersom rekvisitet ”grov oaktsamhet” innebär att det inte måste vara en aktiv handling från den aktuella företrädaren.

Vad som har varit lagstiftarens avsikt vid införandet av 59 kap. 14 § SFL framgår dock inte av aktuella förarbeten (jfr prop. 2002/03:128 s. 52, prop. 1996/97:100 s. 455f och prop. 1993/94:50 s. 291f). En sådan tolkning av lagtexten att enbart den företrädare som, med uppsåt eller av grov oaktsamhet, har lämnat den oriktiga uppgiften vore, enligt min mening, inte förenlig med syftet bakom införandet av bestämmelsen eller med det långtgående ansvar som åligger en företrädare.

Styrelsens ansvar framgår av 8 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551). Där framgår bland annat att styrelsen ska se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt och att om vissa uppgifter delegeras till en eller flera av styrelsens ledamöter eller till andra, ska styrelsen handla med omsorg och fortlöpande kontrollera om delegationen kan upprätthållas. Även om företrädaren inte själv har lämnat den oriktiga uppgiften har han således ett ansvar att se till att de ekonomiska förhållandena kontrolleras på ett betryggande sätt och att en delegation kan upprätthållas. Det vore mot denna bakgrund inte rimligt att en företrädare skulle kunna undgå personligt ansvar enbart genom att någon annan har lämnat den oriktiga uppgiften. Bestämmelsen bör därför inte, enligt min mening, tolkas så att det enbart är den företrädare som lämnat den oriktiga uppgiften som kan göras personligen betalningsansvarig (se domar från Kammarrätten i Göteborg den 22 februari 2016 i mål nr 5060-15 och den 7 maj 2012 i mål nr 5864-11, dock även dom från Kammarrätten i Sundsvall den 19 oktober 2016 i mål nr 2192-16, utöver de i förvaltningsrättens dom redovisade kammarrättsavgörandena).

Huruvida D.B. ska göras ansvarig för det nu aktuella beloppet måste avgöras utifrån om han kan anses ha förfarit grovt oaktsamt genom att inte ha försäkrat sig om att oriktig uppgift inte har lämnats till Skatteverket. Bolaget har gjort avdrag för ingående mervärdesskatt avseende tillgångar i en verksamhetsöverlåtelse vilket inte utgör omsättning enligt 2 kap. 1 b §

mervärdesskattelagen. Ett inköp av en verksamhet får anses ha varit en för bolaget stor händelse och rört ett för bolaget stort belopp, vilket borde ha gett D.B. anledning att vara särskilt uppmärksam på att transaktionen hanterades korrekt eller att tillräckliga upplysningar lämnades för att möjliggöra en sådan bedömning. Av överlåtelseavtalet framgår dessutom att överlåtelsen bedömdes vara mervärdesskattefri.

Det har inte framkommit att bolaget skulle ha rättat den oriktiga uppgiften. Mot bakgrund av dessa omständigheter anser jag att D.B. får anses ha agerat grovt oaktsamt genom att inte fullgjort sin skyldighet som företrädare att aktivt hålla sig informerad om bolagets ekonomiska situation och förvissa sig om att korrekta uppgifter lämnas till Skatteverket. Enligt min mening finns därför grund att ålägga D.B. ett betalningsansvar även för överskjutande ingående mervärdesskatt. Överröstad i denna del instämmer jag i övrigt med majoritetens bedömning avseende befrielse från betalningsansvar.