

HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 22 december 2016

Mål nr

T 5757-15

KLAGANDE

PI Finans AB, 556769-1174

Lärkstigen 5

255 91 Helsingborg

Ställföreträdare: PK

MOTPART

AW

Ombud: Advokat JH

SAKEN

Fordran

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Hovrätten för Övre Norrlands dom 2015-10-27 i mål T 713-14

DOMSLUT

Högsta domstolen fastställer hovrättens domslut.

Högsta domstolen förpliktar PI Finans AB att ersätta AW för rättegångskostnad i Högsta domstolen med 20 425 kr avseende ombudsarvode, med ränta enligt 6 § räntelagen från dagen för denna dom.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

PI Finans AB har yrkat att Högsta domstolen ska bifalla käromålet i dess helhet, befria bolaget från skyldigheten att ersätta AWs rättegångskostnader i hovrätten och förplikta honom att ersätta bolagets rättegångskostnader där och i Högsta domstolens mål Ö 5464-13.

PI Finans har vidare yrkat att Högsta domstolen under alla förhållanden ska förordna att parterna ska stå sina egna rättegångskostnader i hovrätten eller, i vart fall, jämka PI Finans skyldighet att ersätta AW för hans rättegångskostnader.

AW har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

Parterna har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

DOMSKÄL

Bakgrund

1. Gallac Aktiebolag fakturerade Wetter Elektronik i Skellefteå Aktiebolag för försäljning av varor med 17 164 kr inklusive mervärdesskatt (13 731 kr exklusive mervärdesskatt). Wetter Elektronik betalade inte fakturan. Sedan Wetter Elektronik försatts i konkurs bokförde Gallac

fordringen som en kundförlust och gjorde avdrag för den därpå belöpande utgående mervärdesskatten. Sju år senare överlät Gallac fordringen till PI Finans.

2. PI Finans väckte talan mot styrelseledamoten i Wetter Elektronik, AW, med stöd av aktiebolagsrättsliga regler om personligt betalningsansvar på grund av underlåtenhet att upprätta kontrollbalansräkning (se 13 kap. 17 § i 1975 års aktiebolagslag, 1975:1385; jfr numera 25 kap. 18 § aktiebolagslagen, 2005:551). PI Finans yrkade att AW skulle förpliktas betala 17 164 kr med ränta. AW medgav betalningsskyldighet med 13 731 kr (det fakturerade beloppet exklusive mervärdesskatt) och viss del av den begärda räntan, men bestred yrkandet i övrigt. Som grund för bestridandet åberopade han bl.a. att Gallac inte kunde ha överlåtit fordran till den del den svarade mot mervärdesskatt, eftersom det inte längre förelegat någon redovisningsskyldighet för skatten.

3. Tingsrätten förpliktade AW att utge det medgivna beloppet, dvs. 13 731 kr, med ränta, men ogillade yrkandet avseende betalningsskyldighet för mervärdesskattebeloppet. Tingsrätten förpliktade även AW att utge jämkad ersättning för PI Finans rättegångskostnader.

4. Hovrätten har fastställt tingsrättens domslut och förpliktat PI Finans att ersätta AW för hans rättegångskostnader i hovrätten.

Frågan i målet

5. Det är mellan parterna ostridigt att AW ådragit sig personligt betalningsansvar för den förpliktelse som uppstått till följd av Wetter Elektroniks inköp från Gallac. Båda parter har i målet inställningen att Gallac har varit skyldigt att betala mervärdesskatt för sin försäljning till Wetter

Elektronik och att den efterföljande överlåtelsen av fordringen från Gallac till PI Finans inte har utgjort en mervärdesskattepliktig omsättning.

6. Frågan i målet är om PI Finans vid sitt förvärv av fakturafordringen även har övertagit en rätt att kräva betalning av det i fakturan angivna mervärdesskattebeloppet.

Mervärdesskatterättslig reglering

7. Mervärdesskatt är en flerledsskatt som bygger på principen att skattskyldiga producenter och återförsäljare fungerar som uppbördsmän åt staten. Skatten övervältras i varje omsättningsled framåt och stannar slutligen på den förvärvare som inte har avdragsrätt för ingående skatt. Skatten ska betalas in till staten, men leverantören förutsätts erhålla samma skattebelopp från kunden, som i sin tur drar av beloppet i sin egen mervärdesskatteredovisning. Syftet med det mottagna beloppet för mervärdesskatt är att detta ska kompensera den mervärdesskattskyldige för en motsvarande utgift och alltså vara neutralt i fråga om skattebördan. Mervärdesskatten ska slutligen stanna på den som inte har avdragsrätt för ingående skatt. (Se bl.a. HFD 2014 ref. 14 och NJA 2015 s. 1072 p. 15.)

8. Om en förlust uppkommer på en mervärdesskattskyldigs fordran som avser ersättning för en såld vara eller en tjänst (kundförlust), får beskattningsunderlaget minskas med ett belopp som motsvarar förlusten. Om utgående mervärdesskatt har redovisats och beskattningsunderlaget för den skatten därefter minskar på grund av sådan kundförlust, får den skattskyldige i den ordning som gäller för redovisning av utgående skatt dra av ett belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som är hänförlig till minskningen. Om en kundförlust har föranlett ett sådant avdrag och betalning därefter inflyter, ska det avdragna beloppet i motsvarande mån redovisas på nytt. (Se 7 kap. 6 § och 13 kap. 24 § mervärdesskattelagen, 1994:200.)

9. Bestämmelsen om återföring av avdraget i det fall betalning inflyter tar sikte på betalning som avser ersättning för den omsättning som fordringsförhållandet grundar sig på. Om en fakturautställare får betalning genom att överlåta en kundfordran som har ansetts vara definitivt förlorad, anses sådan ersättning avse en från den ursprungliga omsättningen åtskild försäljning av fordringsbeviset som sådant (se RÅ 2002 ref. 41).

Borgenären ska visa att han har rätt att kräva mervärdesskatt

10. Som en allmän utgångspunkt i ett fordringsrättsligt förhållande gäller att borgenären ska ha en rättsgrund för sin fordran och att denne i regel har bevisbördan för att en sådan rättsgrund finns. Om en leverantör har fakturerat för hög mervärdesskatt anses en betalning från kunden i den delen ha skett utan rättsgrund. I rättsfallet NJA 2015 s. 1072 ansågs leverantören i ett sådant fall vara återbetalningsskyldig.

11. I normalfallet är det mellan parterna i en transaktion ostridigt huruvida denna medför en skyldighet för borgenären att redovisa mervärdesskatt till staten och för gäldenären att ersätta borgenären för denna mervärdesskatt. För det fall frågan är tvistig ankommer det på borgenären att bevisa att transaktionen är att betrakta som en omsättning som utlöser mervärdesskattskyldighet. På motsvarande sätt har en ny borgenär, vid invändning från gäldenären, bevisbördan för att fordringen grundar en skyldighet för gäldenären att betala beloppet inklusive mervärdesskatt.

Högsta domstolens bedömning

12. Båda parter har inställningen att överlåtelsen av fordringen från Gallac till PI Finans inte har utgjort en mervärdesskattepliktig omsättning hos Gallac (jfr p. 9). En följd av den inställningen är att fordringen också vid överlåtelse-tidpunkten ska betraktas som definitivt förlorad samt att Gallac enligt parterna

inte hade någon skyldighet att redovisa det avdragna mervärdesskattebeloppet på nytt (jfr p. 8). Statens villkorade anspråk mot Gallac avseende mervärdesskatt upphörde, med denna inställning, således i och med överlåtelsen. Någon mervärdesskattefordran kan därför inte anses ha ingått i överlåtelsen. PI Finans har inte visat att det, trots nämnda förhållande, skulle finnas en skyldighet för AW att betala också det fakturabelopp som motsvarade mervärdesskatt på 13 731 kr.

13. Med hänsyn till det anförda omfattar AWs betalningsansvar gentemot PI Finans således inte den på fakturan angivna mervärdesskatten. Hovrättens domslut ska fastställas i denna del.

Rättegångskostnader i hovrätten

14. PI Finans har gjort gällande att rättegångskostnaderna i hovrätten ska kvittas eller jämkas, eftersom AWs talan i hovrätten har ogillats.

15. Hovrätten har funnit att processen där närmast uteslutande avsett föremålet för PI Finans överklagande. Högsta domstolen gör ingen annan bedömning än hovrätten, vilket innebär att hovrättens domslut ska fastställas även i denna del.

Rättegångskostnader i Högsta domstolen

16. Vid denna utgång ska PI Finans förpliktas ersätta AWs rättegångskostnader i Högsta domstolen. Vad AW begärt i ersättning är skäligt.

I avgörandet har deltagit: justitieråden Kerstin Calissendorff,
Johnny Herre (referent, särskilt tillägg), Lars Edlund, Stefan Johansson och
Mari Heidenborg
Föredragande justitiesekreterare: Frida Barrstrand



**BILAGA TILL
PROTOKOLL**
2016-11-09

Mål nr
T 5757-15

SÄRSKILT TILLÄGG

Justitierådet Johnny Herre tillade för egen del.

Betalningsansvar vid personligt ansvar enligt aktiebolagsrättsliga regler m.m.

1. Enligt 13 kap. 17 § i 1975 års aktiebolagslag (jfr 25 kap. 18 § i 2005 års aktiebolagslag) gäller att styrelsens ledamöter som exempelvis underlåtit att upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning svarar solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består. En styrelseledamot ansvarar således för förpliktelser som uppkommer för bolaget såsom för egen skuld. Om bolaget exempelvis inte erlägger betalning för en faktura i vilken ett mervärdesskattebelopp ingår, svarar därför styrelseledamoten för bolagsförpliktelsen inklusive mervärdesskatt.
2. Motsvarande bedömning ska göras också i andra fall av solidariskt ansvar, t.ex. vid proprieborgen eller när någon genom en bankgaranti eller liknande har garanterat betalning av en faktura. Betalning ska alltså ske av en kundfordran inklusive mervärdesskatt. Genom betalningen erhåller borgenären det mervärdesskattebelopp som kompenserar denne för den mervärdesskatt som ska redovisas och betalas till Skatteverket som en följd av försäljningen.
3. En överlåtelse av fakturan från den ursprunglige borgenären till ny borgenär påverkar i sig inte gäldenärens betalningsansvar och därmed inte

Dok.Id 129727

HÖGSTA DOMSTOLEN	Postadress	Telefon 08-561 666 00	Expeditionstid
Riddarhustorget 8	Box 2066	Telefax 08-561 666 86	08:45-12:00
	103 12 Stockholm	E-post:	13:15-15:00
		hogsta.domstolen@dom.se	
		www.hogstadamstolen.se	

heller betalningsansvaret för den solidariskt medansvarige gäldenären. Även efter en fakturaöverlåtelse ska alltså den medansvarige betala kundfordran inklusive mervärdesskatt. Efter dessa transaktioner har den ursprunglige borgenären i samband med faktureringen redovisat och erlagt den utgående mervärdesskatten till skatteverket och genom fakturaöverlåtelsen fått betalning till täckande av också det inbetalade mervärdesskattebeloppet. Någon mervärdesskatt redovisas och betalas därför typiskt sett inte av fakturaköparen. Trots det ska alltså en betalande huvudgäldenär eller medansvarig betala fakturan inklusive mervärdesskatt.

Mervärdesskatterättslig hantering i en situation där annan ansvarar för fordran

4. Av 7 kap. 6 § och 13 kap. 24 § mervärdesskattelagen, 1994:200, (jfr artikel 90 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt) följer, som anges i domens punkt 8, att beskattningsunderlaget vid kundförlust får minskas med ett belopp som motsvarar förlusten. Om en kundförlust har föranlett ett sådant avdrag och betalning därefter inflyter, ska det avdragna beloppet i motsvarande mån redovisas på nytt. En minskning av beskattningsunderlaget till följd av kundförlust får ske och redovisas endast om ”en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst”. För att beskattningsunderlaget ska få reduceras krävs normalt att det ska vara fråga om en i mervärdesskatterättsligt hänseende konstaterad förlust.

5. Vid mervärdesbeskattningen anses en förlust konstaterad om det är osannolikt att betalning kommer att erhållas. En kundförlust anses typiskt sett konstaterad när kunden saknar ekonomiska möjligheter att betala, t.ex. vid konkurs, ackord eller resultatlöst utmätningsförsök. Sådant förlust föreligger också om fordringen är äldre än vad som motsvarar normal kredittid eller annars osäker och indrivningsåtgärder varit resultatlösa eller om det på annat

sätt gjorts sannolikt att gäldenären saknar tillgångar. (Jfr Emil Frennberg m.fl. Mervärdesskatt, Zeteo 10 november 2016, kommentaren till 7 kap. 6 § och Björn Westberg, Mervärdesskattelag (1994:200), Lexino 28 september 2015, kommentaren till 7 kap. 6 §; jfr även Skatteverkets ställningstagande Mervärdesskatt – nedskrivning av kundfordringar, Dnr 131 194828-08/111).

6. Om det för en kundfordran finns annan solvent betalningsskyldig än huvudgäldenären, exempelvis till följd av en proprieborgen, en garanti eller ett solidariskt ansvar till följd av medansvarsreglerna i aktiebolagslagen, innebär huvudgäldenärens underlåtenhet att betala fakturan på grund av exempelvis konkurs inte att det är osannolikt att betalning kommer att erhållas för kundfordran. Därför innebär gäldenärens underlåtenhet att betala inte en kundförlust i redovisningsrättslig mening och än mindre en konstaterad kundförlust i mervärdesskatterättslig mening. Någon rätt för den skattskyldige att minska beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 6 § mervärdesskattelagen finns därför normalt sett inte.

7. Om borgenären vid huvudgäldenärens konkurs inte känner till och inte heller har anledning att känna till att det till följd av de aktiebolagsrättsliga reglerna kan finnas annan som är solidariskt ansvarig för de förpliktelser som uppkommer för huvudgäldenären, uppkommer ett annat läge. Kravet för att rätt till nedskrivning ska anses föreligga är fortfarande att det är osannolikt att betalning kommer att erhållas. Den uteblivna betalningen från huvudgäldenären kan därför vara att betrakta som en kundförlust i redovisningsrättslig mening och en konstaterad kundförlust i mervärdesskatterättslig mening eftersom det i avsaknad av kunskap om existensen av en solvent medansvarig saknas skäl för annan bedömning än att det är osannolikt att betalning kommer att erhållas. Under sådana omständigheter skulle alltså beskattningsunderlaget kunna minskas enligt 7 kap. 6 § mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatterättslig hantering vid överlåtelse av kundfordringar

8. Om ett företag förvärvar fakturor från ett annat företag för indrivning kan eventuell betalning för tjänsten att driva in fakturafordringarna utgöra en mervärdesskattepliktig inkassotjänst. Vid förvärvet av en säker kundfordran, dvs. där det finns en solvent part som är betalningsansvarig, får mellanskillnaden mellan fakturans nominella värde och det belopp som betalas av det köpande företaget normalt betraktas som mervärdesskattepliktig ersättning för det förvärvande företags indrivningstjänst. Detta gäller också i fall där huvudgäldenären inte kan betala men där det finns annan solvent betalningskyldig än huvudgäldenären.

9. Om däremot förvärvet avser en avskriven eller osäker kundfordran och förvärvaren erlägger marknadsvärdet för fordringen och inte heller får någon ersättning för en indrivningstjänst anses det inte vara fråga om ekonomisk verksamhet, varför någon mervärdesskatteplikt inte uppkommer för förvärvaren. (Jfr exempelvis Skatteverkets ställningstagande daterat den 20 maj 2016 om Skatteplikt vid olika former av fakturaköp och lån med kundfordringar som säkerhet, mervärdesskatt, Dnr 131 228447-16/111.)

10. Av rättsfallet RÅ 2002 ref. 41 följer att överlåtaren av en kundfordran som bedöms vara definitivt förlorad, och alltså utgör en konstaterad förlust i mervärdesskatterättslig mening, inte blir mervärdesskattepliktig för eventuell betalning eftersom sådan ersättning anses avse en från den ursprungliga omsättningen åtskild försäljning av fordringsbeviset som sådant. Möjligen är det också så, att förvärvaren av en sådan nedskriven kundfordran på samma sätt som vid förvärv av en säker kundfordran inte har att för egen räkning redovisa och betala mervärdesskatt på den betalning som inflyter.

Sammanfattande slutsatser

11. Den som till följd av garanti, borgen eller aktiebolagsrättsligt medansvar får betala huvudgäldenärens faktura ska betala också det mervärdesskattebelopp som belöper på fakturan. Detta gäller även om den ursprunglige borgenären överlåter fordran till annan. Den ursprunglige borgenären får då genom priset vid överlåtelsen betalt med medel som behövs för att denne ska helt eller delvis få täckning för sin inbetalning av utgående mervärdesskatt. Den eventuella mellanskillnaden mellan fakturans nominella belopp och det som betalas för fakturan blir normalt att betrakta som intäkt vid mervärdesskattepliktig inkassoverksamhet hos förvärvaren.

12. Om ursprunglig borgenär inte får betalt och det är osannolikt att betalning kommer att flyta in får nedskrivning av fordran ske. Därmed uppkommer en rätt för borgenären att få tillbaka erlagd mervärdesskatt. En sådan nedskrivning får inte ske om eller i den mån det finns annan som är solvent och betalningsskyldig för det ursprungliga fakturabeloppet inklusive mervärdesskatt. Om det vid en viss tidpunkt har förelegat en rätt att skriva ned kundfordran men det senare visar sig att annan är villig att köpa fordran eftersom det finns en person som är betalningsansvarig för beloppet, exempelvis en medansvarig, ska återföring ske och mervärdesskatt åter redovisas av den säljande borgenären.

13. I alla de situationer där det finns en skyldighet för ursprunglig borgenär att erlagga ett mervärdesskattebelopp enligt det nu anförda är utgångspunkten att medgäldenären ska betala det ursprungliga fakturabeloppet inklusive mervärdesskatt, förutsatt att den som kräver betalning kan bevisa att fordringen grundar en sådan skyldighet (jfr p. 11 i domen).