

13 Ansvar för skatt

11 kap. 14 och 19 §§ SBL
12 kap. SBL
16 kap. 10 § SBL
22 kap. 3 § SBL
2 kap. 20 § lag om handelsbolag och enkla bolag
prop. 1996/97:100 s. 588-595 (Nytt system för skattebetalning,
ansvar för skatt m.m.)
35 § SBF

13.1 Inledning

13.1.1 Allmänt

12 kapitlet SBL innehåller bestämmelser om olika slag av betalningsskyldighet för skatt. Betalningsskyldighet kan i vissa fall åläggas mer än ett subjekt för ett och samma belopp. Sedan en betalningsskyldighet har fullgjorts kan möjlighet finnas till regressrätt mot annan som också är skyldig att betala skatten eller avgiften.

I kapitlet regleras

- betalningsansvar på grund av utbetalares underlåtenhet att göra skatteavdrag, 1 §
- betalningsansvar för utbetalaren (11 kap. 19 § och 12 kap. 1 § 1 st. SBL)
- betalningsansvar för betalningsmottagaren (12 kap. 1 § 2 st.)
- betalningsskyldighet för avdragen preliminär skatt, 2 §
- ansvar för skatt på ersättning för arbete för utbetalare som inte gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL, 3-4 §§
- A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter, 5 §
- ansvar för företrädare för juridisk person för obetalda skatter, 6-7 §§

- redares ansvar för förpliktelser som annan har som arbetsgivare på fartyget, 8 §
- ansvar för obetalda skatter för delägare i handelsbolag, 8 a §
- ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp för gruppens obetalda mervärdesskatt, 8 b §
- ansvar för dödsbo för avlidens obetalda skatt, 9 §
- dödsbodelägarnas ansvar för dödsboets obetalda skatt, 9 §
- ansvar för skatt vid fusionering eller delning av värdepappersfond, 9 a §.

Preliminär skatt betalas antingen genom skatteavdrag, A-skatt, eller enligt särskild debitering, F-skatt eller särskild A-skatt (SA-skatt). Skatteavdraget görs av den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning och denne är också ansvarig för att redovisa och betala den avdragna skatten. Om utbetalaren underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag kan han bli betalningsskyldig för det belopp som skulle ha dragits av. Under vissa förutsättningar kan också den som tagit emot ersättningen göras betalningsansvarig för det belopp som hänför sig till honom.

Preliminär skatt enligt särskild debitering betalas i form av F-skatt eller SA-skatt. Har en skattskyldig endast F-skattsedel ska skatteavdrag normalt inte göras. En arbetsgivare som betalar ut lön till en fysisk person med F-skattsedel är under vissa förutsättningar skyldig att anmäla detta. Gör han inte det kan han åläggas betalningsskyldighet för den skatt som belöper på ersättningen.

Den som betalar ut avgiftspliktig ersättning till person som har A-skatt är skyldig att betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Om utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet för avgifterna kan mottagaren, under vissa angivna förutsättningar, i stället åläggas betalningsskyldighet för dem.

Under vissa förutsättningar kan företrädare för juridisk person åläggas solidarisk betalningsskyldighet för den juridiska personens obetalda skatter. Talan om att ålägga sådan betalningsskyldighet förs vid allmän domstol. Se vidare ”Handledning för företrädaransvar och ackord” (RSV 443) som innehåller en utförligare redovisning av bestämmelser, handläggning och rättspraxis vad gäller företrädaransvar.

En redare svarar i vissa fall för arbetsgivares ombord på fartyg förpliktelser enligt SBL.

Delägare i ett handelsbolag är enligt 2 kap. 20 § handelsbolagslagen solidariskt ansvariga för handelsbolagets obetalda skulder. Betalningsskyldigheten fastställs av SKM genom beslut.

Varje näringsidkare som ingår i en mervärdesskattegrupp är skyldig att, tillsammans med grupp-huvudmannen, betala skatt som grupp-huvudmannen underlåtit att betala trots att han varit skyldig att betala den.

I 12 kapitel behandlas också ansvar för avlidens skatt, dvs. när ansvaret övergår på dödsboet. Om dödsboet skiftas blir dödsbodelägarna ansvariga för dödsboets obetalda skatt i enlighet med bestämmelser i ärvdabalken.

Rättigheter och skyldigheter vad gäller skatt vid fusioner och fissioner av värdepappersfonder regleras i 12 kap. 9 a §.

I 23 kap. 3 § SBL finns bestämmelser om redovisning och betalning av skatt som avser verksamhet som bedrivs genom enkelt bolag eller partrederier. Bestämmelserna behandlas i avsnitt 13.12.

13.1.2 Skattekontosystemets påverkan vad gäller ansvar för annans skatt

Hos SKM upprättas skattekonto för varje skattskyldig person, såväl fysisk som juridisk. På kontot bokförs löpande debiterade skatter samt sådana skatter och avgifter som redovisas i SKD. Betalningar och andra belopp som tillgodoräknas kontohavaren krediteras utan någon avräkningsordning mellan de olika skatterna på skattekontot. Det innebär att den skattskyldige inte kan styra en betalning till att avse en viss skatteskuld.

Detta medför att man inte kan säga att ett underskott på skattekontot hänförs till en viss skatt utan endast att, av de skatter som totalt påförts skattekontot under en viss tidsperiod, det kvarstår ett obetalt underskottsbelopp.

Denna avräkningsprincip innebär en betydande förändring, inte minst i de fall en person ska åläggas betalningsskyldighet för annan persons obetalda skatt, gentemot tidigare gällande upp-bördslagstiftning.

Sidobetalare

SBL använder, i 16 kap. 10 §, benämningen sidobetalare för den som tillsammans med annan, som i första hand är skyldig att betala skatten, är skyldig att betala viss skatt. Detta är vad som i andra sammanhang också benämns solidariskt betalningsansvar.

Likafördelning av skatteskuld

I flertalet av de sidobetalningsansvar som regleras i SBL kan det bli av betydelse för bestämmandet av storleken av sidobetalarens betalningsansvar att avgöra hur stor del av var och en av de skatter, som under en viss period förfallit till betalning för huvudbetalaren,

Betalning styrd till sidobetalningsskuld

som ska anses obetalda. För dessa situationer kan i vissa fall stadgandet om likafördelning i 16 kap. 11 § komma till användning. Stadgandet innebär att man vid behov fördelar skatteskulden proportionellt mellan de skatter som påförts under aktuell period.

16 kap. innehåller också i 10 § ett särstadgande angående sidobetalares betalning av viss skatt. Där anges att en sidobetalares inbetalning ska räknas av från den skatt som också huvudbetalaren är skyldig att betala först när sidobetalarens eventuella övriga skatteskuld är betald, om inte sidobetalaren i samband med betalningen begär något annat. I detta fall har alltså den som betalar skatt möjlighet att genom egen viljeyttring styra betalningen till att i första hand avräknas mot den skatteskuld för vilken annan person är huvudbetalningsskyldig.

13.2 Betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag

13.2.1 Arbetsgivares och annan utbetalares skyldighet att göra skatteavdrag

Arbetsgivare är, enligt 1 kap. 6 § SBL, den som betalar ut ersättning för arbete. Det i Sverige tillämpade systemet med skatteavdrag tilldelar arbetsgivaren en nyckelroll vid uppbörderna av preliminär skatt. Skatteavdrag görs då inkomsten upp bärs och räknas av mot den sedermera debiterade slutliga skatten. I och med att skatteavdraget har gjorts anses betalningsmottagaren ha betalat preliminär skatt med motsvarande belopp oavsett om arbetsgivaren redovisar och betalar det avdragna beloppet eller ej.

Arbetsgivare och den som betalar ut ränta eller utdelning till en fysisk person ska göra skatteavdrag. Arbetsgivarens skyldighet att göra skatteavdrag gäller dessutom om betalningsmottagaren är en juridisk person och oavsett om ersättningen utgör huvud- eller sidoinkomst för mottagaren. Skatteavdrag på ersättning för arbete ska dock, med några få undantag, inte göras när utbetalning sker till en person som har eller åberopar en F-skattsedel.

13.2.2 Regelverket

Förutsättningen för att ålägga en utbetalare betalningsskyldighet på grund av underlåtenhet att göra skatteavdrag är att det har utbetalats ett visst slag av ersättning till en person som är skattskyldig här i landet för denna inkomst och som inte har F-skattsedel.

Mottagarens grundläggande betalningsskyldighet för inkomstskatten.

Grundläggande är således att det alltid finns någon som är skattskyldig och ska taxeras för beloppet. Den som taxeras för beloppet är ansvarig för betalningen av obetalad slutlig skatt.

Ett beslut om betalningsskyldighet som grundar sig på underlåtet skatteavdrag kan bli aktuellt i många olika situationer. Några typfall är viktiga att särskilja.

- Ersättningens storlek och mottagaren är kända och mottagaren har ännu inte taxerats för ersättningen
- Ersättningens storlek och mottagaren är kända och mottagaren har taxerats för ersättningen
- Ersättningens storlek är känd och mottagaren är okänd
- Såväl ersättningens storlek som mottagaren är okända.

Den som varit skyldig att göra skatteavdrag ska redovisa den avdragna skatten i en skattedeklaration tillsammans med uppgift om den sammanlagda ersättning från vilken han varit skyldig att göra skatteavdrag.

Utbetalarens ansvar fastställs genom omprövningsbeslut

Om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fastställts i enlighet med deklARATIONEN. Lämnas ingen redovisning anses skatten fastställd till 0 kr. Lämnas redovisning senare anses beslut ha fattats i enlighet med redovisningen om inte ett omprövningsbeslut har fattats dessförinnan (11 kap. 16-18 §§ SBL).

Ett omprövningsbeslut fattas enligt 11 kap. 19 § SBL på grundval av tillgängliga uppgifter eller efter skön. Den som inte har gjort ett föreskrivet skatteavdrag är skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § (12 kap. 1 § 1 st. SBL). Betalningsskyldigheten för utbetalaren fastställs således alltid genom ett omprövningsbeslut.

Frågan är till vilket belopp utbetalarens ansvar ska fastställas.

13.2.2.1 Äldre bestämmelser

Enligt de bestämmelser som gällde tidigare enligt 75 § UBL skiljde man på beslut som fattades innan slutlig skatt hade fastställts för mottagaren och på beslut som fattades efter att slutlig skatt hade fastställts. Detta berodde på att i det förra fallet gjordes både arbetsgivaren och arbetstagaren samtidigt ansvariga för beloppet och arbetsgivaren fick krävas först sedan arbetstagaren, om han var känd, underrättats om sin skyldighet att betala beloppet. I det senare fallet, alltså sedan slutlig skatt fastställts, var arbetstagaren redan betalningsskyldig för den beslutade slutliga skatten och ansvarsbeslutet riktade sig därför bara till

arbetsgivaren. Han gjordes solidariskt betalningsskyldig, helt eller delvis, för arbetstagarens obetalda slutliga skatt.

Arbetsgivaren var ansvarig ”för skatt, som skatteavdraget skulle ha avsett, till belopp som svarar mot vad han underlåtit att dra av.” Med den ”skatt som skatteavdraget skulle ha avsett” menas den inkomstskatt som den skattskyldige skulle betala och med ”vad han underlåtit att dra av ” menas det skatteavdrag som arbetsgivaren var skyldig att göra.

Om betalningsskyldigheten ålades arbetsgivaren innan slutlig skatt hade fastställts innebar 75 § UBL att SKM måste ålägga också arbetstagaren ansvar i det fall denne var känd. Beloppet kunde sedan utkrävas från endera av dem. Betalade den ene så minskade den andres betalningsskyldighet. Ansvarsbeloppet gottskrevs arbetstagaren som preliminär skatt. Belopp som arbetsgivaren hade betalt kunde han kräva åter av arbetstagaren, regressrätt.

När arbetsgivaren ålades betalningsskyldighet efter det att arbetstagarens slutliga skatt bestämts knöts ansvaret till den slutliga skatten. Även i detta fall kunde beloppet alltså utkrävas av såväl arbetsgivaren som arbetstagaren. Skillnaden var endast att arbetstagarens betalningsskyldighet grundade sig på beslutet om slutlig skatt. I dessa fall gottskrevs arbetstagaren beslutsbeloppet endast i den mån det betalades av arbetsgivaren. Oberoende av vem som betalade minskade den andres skuld, men betalande arbetsgivare hade regressrätt mot arbetstagaren.

Bestämmelsen i 75 § UBL om hur arbetsgivarens ansvar skulle beräknas knöt helt an till det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts. Någon bestämmelse om begränsning av detta ansvarsbelopp fanns inte. Genom praxis fastlades dock att arbetsgivarens betalningsansvar i görligast mån skulle begränsas till arbetstagarens obetalda kvarstående skatt i de fall betalningsskyldigheten ålagts efter det att slutlig skatt fastställts.

Denna praxis avser klassiska arbetstagarförhållanden med en inkomsttagare som har inkomst av tjänst och som inte utövar näringsverksamhet.

Var arbetstagarna okända, dvs. visste SKM inte vilka de anställda var och alltså inte heller hur stort skatteavdrag som skulle ha gjorts, skulle det inte avdragna beloppet för vilket arbetsgivaren ålades betalningsskyldighet anses uppgå till 30 procent.

I dessa fall fanns det ingen känd inkomsttagare till vars slutliga skatt ansvaret kunde knytas eller som kunde åläggas betalningsansvar tillsammans med arbetsgivaren. Ett latent solidariskt ansvar fanns ändå genom att om arbetstagaren senare upptäcktes och taxerades skulle arbetsgivarens betalningsskyldighet omprövas och

bestämmas till visst belopp av arbetstagarens kvarstående eller tillkommande skatt. Arbetsgivarens eventuella betalningar av ansvarsbeloppet skulle då naturligtvis också avräknas mot arbetstagarens slutliga skatt.

13.2.2.2 SBL:s bestämmelser

I SBL har utbetalarens ansvar för underlåtet skatteavdrag inte blivit föremål för uttrycklig reglering på samma sätt som i UBL. Av det förtydligande stadgandet i 12 kap. 1 § 1 st. framgår att beslut om belopp som avser underlåtet skatteavdrag fattas enligt 11 kap. 19 § SBL. Detta framgår också av författningskommentaren i prop. 1996/97:100 sid. 588.

Detta innebär också att bestämmelserna om skönsbeskattning i 19 § blir tillämpliga på beslut som avser underlåtna skatteavdrag. Av denna anledning behövs inte längre en specialbestämmelse om betalningsansvar för de fall när en utbetalare har betalat ut ersättning till för SKM okända personer utan att göra skatteavdrag.

Som redan sagts medför skattekontosystemets princip om avräkning mot de totala debiteringar som påförts kontot för en viss period att det inte utan vidare går att avgöra om en slutlig skatt är helt eller delvis betald. Detta medför att tidigare praxis vad gäller begränsningen av ansvarsbeloppet till obetald kvarstående skatt inte längre är omedelbart tillämplig. De naturliga avgränsningarna av betalningsansvaret synes i stället komma att utgöras av med vilket belopp, efter avräkning enligt 11 kap. 14 § SBL, arbetstagarens slutliga skatt ska betalas jämfört med den eventuella skatteskulden på hans skattekonto.

Den övre gränsen för utbetalarens betalningsansvar är alltså det belopp som han underlåtit att dra av, alltså det skatteavdrag som skulle ha gjorts minskat med det avdrag som faktiskt gjorts.

I 12 kap. 1 § 2 st. SBL återfinns bestämmelserna om när även arbetstagaren kan göras betalningsskyldig för belopp som avser underlåtet skatteavdrag.

Där stadgas att SKM *får* besluta att även den som tagit emot ersättningen är betalningsskyldig. Denna förändring, som innebär att SKM, till skillnad mot UBL:s bestämmelser, inte måste göra även betalningsmottagaren betalningsskyldig, kommenteras inte i förarbetena. En förklaring kan vara att formuleringen valts med tanke på de fall då arbetstagaren är okänd och i följd härav inte kan göras betalningsansvarig. Den utformning bestämmelsen fått synes dock också kunna tolkas så att SKM, utan att göra en inkomsttagare som ännu inte taxerats för ifrågavarande ersättning ansvarig enligt 12 kap. 1 §, kan knyta utbetalarens betalnings-

ansvar till en redan tidigare existerande skattekontoskuld hos betalningsmottagaren.

I 11 kap. 14 § SBL stadgas att SKM från den slutliga skatten ska göra avdrag för A-skatt som ska betalas på grund av beslut enligt 12 kap. 1 § 2 st. Betalningsmottagaren ska således som tidigare tillgodoräknas det belopp som han gjorts betalningsansvarig för.

**Vad tillgodo-
räknas inkomst-
tagaren?**

Den skattskyldige tillgodoräknas avdragen preliminärskatt utifrån den uppgift härom som utbetalaren redovisar i kontrolluppgift. Beloppet avdragen skatt enligt kontrolluppgiften är, liksom även debiterad F-skatt och särskild A-skatt, en av de poster som ingår när slutlig skatt att betala beräknas. Den avdragna skatten ska, efter det att den slutliga skatten bestämts men före avstämningen av skattekontot, avräknas från mottagarens slutliga skatt (11 kap. 14 § 2 st. 1 b p. SBL). Har utbetalaren inte redovisat den avdragna skatten i kontrolluppgift ska den skattskyldige, oftast efter en skattereklamation, ändå få beloppet tillgodoräknat.

**Utbetalarens
betalningsskyl-
dighet**

När utbetalaren brustit i sin skyldighet att göra skatteavdrag och därför görs betalningsansvarig för det underlåtna skatteavdraget innebär detta inte att betalningsmottagarens skattekonto utan vidare tillgodoräknas det beslutade ansvarsbeloppet. Endast om mottagaren också har gjorts betalningsskyldig enligt 12 kap. 1 § 2 st. tillgodoräknas han beslutsbeloppet (11 kap. 14 § 2 st. 1 c p. SBL).

När utbetalaren görs betalningsskyldig för underlåtet skatteavdrag i de fall betalningsmottagaren redan beskattats för inkomsten knyts hans betalningsansvar till den obetalda skatten på betalningsmottagarens skattekonto. Det skatteavdrag som utbetalaren underlåtit att göra skulle ha utgjort betalning av mottagarens preliminära skatt och den betalning av ansvarsbeloppet som utbetalaren gör ska tillgodoföras betalningsmottagarens skattekonto och avräknas mot hans skatteskuld.

Detta korresponderar med bestämmelsen om regressrätt i 12 kap. 10 § som lyder, ”Den som har betalat A-skatt utan att ha gjort motsvarande skatteavdrag har rätt att kräva den för vars räkning skatten har betalats på beloppet.” Utbetalaren har således regressrätt mot mottagaren för faktiskt betalt belopp eftersom detta belopp tillgodoräknats betalningsmottagaren som betalning av skatt.

**Även betalnings-
mottagaren betal-
ningsansvarig**

När även betalningsmottagaren görs betalningsansvarig för belopp som avser underlåtet skatteavdrag innebär detta i praktiken ett förfarande som kan jämföras med särskild debitering av preliminär skatt, alltså F- och SA-skatt, för arbetstagaren/betalningsmottagaren.

Betalningsmottagaren blir redan innan slutlig skatt debiterats betalningsskyldig för beloppet som förs upp på hans skattekonto och han ska sedan, oberoende av betalning, tillgodoräknas det beslutade eller debiterade beloppet enligt 11 kap. 14 § 1 SBL sedan slutlig skatt har bestämts.

Utbetalarens betalningsansvar kopplas till betalningsmottagarens obetalda skatt för den period då hans betalningsansvar för ”preliminär skatt”, alltså ansvarsbeloppet enligt beslutet, förföll till betalning.

Exempel

I december 2002 beslutar skattemyndigheten att arbetsgivaren A tillsammans med arbetstagaren B är betalningsskyldiga för ett belopp om 50 000 kr som skulle ha dragits av som preliminär skatt från inkomst som B uppburit från augusti till och med oktober 2002. Beloppet debiteras på B:s skattekonto när det förfaller till betalning i slutet av januari 2003. I början av februari betalar A 50 000 kr och anger att betalningen ska tillgodoräknas hans sidobetalningsansvar för B:s skatt. Betalningen tillgodoförs B:s skattekonto som krediteras med 50 000 kr.

Sedan Bs slutliga skatt har bestämts i september 2003 gör SKM avdrag med 50 000 kr i enlighet med bestämmelsen i 11 kap. 14 §.

Begränsning av ansvarsbeloppet

Liksom preliminär skatt ska betalas med belopp som så nära som möjligt motsvarar den slutliga skatten för inkomståret bör utbetalarens betalningsansvar begränsas med hänsyn till betalningsmottagarens slutliga skatt.

När ansvarsbeslutet fattas under inkomståret och därefter fram till dess att slutlig skatt bestämts kan ansvarsbeloppet normalt bestämmas till det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts.

Om däremot betalningsmottagarens slutliga skatt har bestämts för inkomståret och han blivit taxerad för den ifrågavarande inkomsten bör ansvarsbeloppet påverkas av obetald slutlig skatt som uppkommit för honom.

Som redan vid flera tillfällen konstaterats går det inte i skattekontosystemet att utan vidare konstatera om en viss skatt är betald eller obetald. För den vars transaktioner på skattekontot under ett år består av slutlig skatt och avdragen A-skatt som avräknas från den går det normalt att utan vidare konstatera att ett eventuellt underskott på kontot består av obetald slutlig skatt.

När betalningsmottagaren har ett flertal transaktioner på skattekontot, han kan till exempel lämna skattedeklaration varje månad därför att han driver näringsverksamhet, är det däremot betydligt

svårare att avgöra vad som ska anses vara obetald slutlig skatt. Till detta kommer också att den praxis som finns beträffande begränsning av ansvarsbeloppet, förutom att den avser UBL:s regelverk, avser fall där arbetstagaren endast haft inkomst av tjänst.

I avsaknad av vägledande praxis vad gäller begränsningen av ansvarsbeloppet i dessa mer komplicerade fall synes det lämpligt att göra en jämförelse mellan å ena sidan den obetalda skatt som uppkommit vid avräkningen enligt 11 kap. 14 § 1 p. SBL och underskott på skattekontot å andra sidan.

Exempel

Arbetsgivaren A skulle ha gjort skatteavdrag med 50 000 kr på utbetald arbetsersättning till B men gjorde inget avdrag alls.

När SKM upptäcker detta har B:s slutliga skatt för inkomståret i fråga bestämts och förfallit till betalning. För B har då efter avräkning enligt 14 § 1p. uppkommit obetald slutlig skatt med 30 000 kr. Underskottet på B:s skattekonto sedan den slutliga skatten förfallit till betalning och kontot stämts av uppgår till 20 000 kr, vilket i detta fall blir det belopp som A:s betalningsansvar begränsas till.

**Okända mot-
tagare**

I de fall det inte föreligger uppgifter om till vilken eller vilka personer en viss ersättning för utfört arbete betalats kan skattemyndigheten ändå göra arbetsgivaren betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag. Eftersom skattemyndigheten också skönsmässigt får uppskatta det belopp med vilket skatteavdrag skulle ha gjorts kan beslut om ansvar för underlåtet skatteavdrag fattas också i de fall då det av utredningen framgår att ersättning för arbete betalats ut men utbetalt belopp är okänt.

Eftersom SBL, till skillnad från den tidigare lagstiftningen, inte särreglerar frågan om ansvar för underlåtet skatteavdrag i de fall arbetstagaren är okänd finns inte heller någon bestämmelse om hur det skatteavdrag som skulle ha gjorts ska beräknas. Inte heller innehåller förarbetena till SBL något uttalande i denna fråga. Den tidigare stadgade beräkningsgrunden, 30 procent på det utbetalda beloppet, torde i flertalet fall ge ett rättvisande resultat. På grund härav och då det inte framgår att någon ändring varit åsyftad synes det avdrag som skulle ha gjorts kunna beräknas till 30 procent av skönsmässigt uppskattat eller faktisk konstaterat utbetalt belopp.

Blir en arbetstagare, som tidigare inte kunnat identifieras känd efter att beslut om betalningsskyldighet har meddelats, bör SKM ompröva beslutet mot arbetsgivaren med ledning av de framkomna uppgifterna. Har arbetstagaren deklarerat det utbetalda ersätt-

ningsbeloppet och betalat slutlig skatt och eventuella övriga förfallna skatter på skattekontot fullt ut, bör utbetalarens ansvar undanröjas eller, om ansvaret rör flera ersättningar och betalningsmottagare, sättas ner med ett belopp som motsvarar det skatteavdrag som skulle ha gjorts på ersättningen till den identifierade arbetstagaren.

Om den tidigare okände arbetstagaren blir känd innan han har taxerats för beloppet, kan beslut om betalningsskyldighet också riktas mot honom.

13.2.3 Genomsyn

Som inledningsvis sagts är den som betalar ut ersättning för arbete till en betalningsmottagare som har, eller åberopar, en F-skattsedel, med några få i 5 kap. 6 § SBL angivna undantag, inte skyldig att göra skatteavdrag.

I kapitel 4 i denna handledning behandlas i avsnitt 4.4.4 frågan om s. k. *genomsyn*. Vad som där sägs torde även kunna ha viss relevans för frågan om betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag i vissa fall då utbetalningen skett till en juridisk person med F-skatt.

Utbetalaren ska normalt kunna lita på att han när betalningsmottagaren har F-skatt inte har några skyldigheter vad gäller att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter. Lagstiftaren har dessutom i 5 kap. 7 § SBL föreskrivit anmälningsskyldighet i de fall då utbetalaren finner att det rör sig om ett uppenbart anställningsförhållande.

Frågan om att ålägga utbetalare betalningsansvar på grund av underlåtet skatteavdrag i samband med *genomsyn* har ännu inte varit föremål för Regeringsrättens prövning.

13.2.4 Fel betalningsmottagare

Vid bedömningen av vem som är rätt betalningsmottagare gäller det att konstatera mellan vilka personer ett arbetsuppdrag är avtalat. Är avtalet upprättat mellan uppdragsgivaren och en fysisk person kan den fysiske personen inte i efterhand anvisa t.ex. sitt bolag som betalningsmottagare.

Om ett avgångsvederlag till en före detta anställd, efter anvisning därom, betalas ut till den tidigare anställdes bolag i stället för till honom personligen är bolaget inte rätt betalningsmottagare.

Exempel

En vårdcentral anlitar under den ordinarie läkarens semester en annan läkare, som har A-skattsedel, för att utföra sådana arbetsuppgifter som normalt förekommer på vårdcentralen.

arbetsuppgifter som normalt förekommer på vårdcentralen. Ersättningen till vikarien har bestämts enligt sedvanliga löneavtal. Inför utbetalningen av lönen meddelar läkaren att han vill ha lönen utbetald till sitt företag, Hotell & Restaurang AB och uppger att bolaget har F-skatt.

Den rätta betalningsmottagaren anses i detta fall vara den fysiska personen då något avtal aldrig har ingåtts mellan vårdcentralen och bolaget.

Att den utbetalare som betalar ut ersättningen till någon, som har F-skatt men med vilken han inte ingått det ursprungliga arbetsavtalet, kan åläggas betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag om den som han avtalat med har A-skatt framstår som helt i enlighet med regelverket eftersom det är avtalspartens skattsejersinnehav som är avgörande för hans skyldighet att göra skatteavdrag.

13.2.5 Mottagarens betalningsskyldighet för ej avdragen preliminärskatt

Som redan sagts får SKM besluta att även den som tagit emot ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att betala belopp för vilket utbetalaren har gjorts ansvarig, till den del beloppet hänför sig till betalningsmottagaren.

Ett sådant ansvar får åläggas betalningsmottagaren endast om grundläggande beslut om slutlig skatt inte har fattats eller om det kan antas att den slutliga skatten kommer att höjas med ett belopp som minst motsvarar ansvarsbeloppet. Denna begränsning är självfallet eftersom det endast är i dessa fall, då han inte taxerats för den ifrågavarande inkomsten, som han inte redan är betalningsskyldig för den skatt som belöper på inkomsten.

En betalningsmottagare som är ett handelsbolag får inte göras betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag tillsammans med utbetalaren (12 kap. 1 § 3 st. SBL).

Skälet till att ett handelsbolag inte kan åläggas betalningsskyldighet är att det inte kommer att taxeras för beloppet. Eftersom ansvarsbeloppet ska tillgodoräknas vid beräkningen av slutlig skatt att betala, skulle ett sådant beslut kunna resultera i att bolaget fick pengarna tillbaka som för mycket inbetald preliminär skatt.

Under perioden mellan det att mottagarens självdeklaration getts in och taxering ägt rum kan myndigheten begränsa det betalningsansvar, som normalt bestäms till belopp enligt skattetabell eller till 30 procent, till belopp motsvarande den slutliga skatt som kan beräknas bli debiterad på mottagarens skattekonto sedan avräkning skett enligt 11 kap. 14 § SBL. En sådan begränsning kan

SKM göra, antingen på begäran av utbetalaren eller mottagaren eller på eget initiativ, utifrån en preliminär granskning av betalningsmottagarens självdeklaration.

Ett belopp som fastställts i ett beslut om betalningsskyldighet för preliminär A-skatt ska debiteras mottagarens skattekonto på den förfallodag som inträffar minst trettio dagar efter beslutet. Har det då skett en kompletteringsbetalning eller finns det av någon annan orsak ett överskott som ingående balans på skattekontot så kommer detta att tas i anspråk för betalning av det debiterade beloppet. Det finns därför ingen anledning att i beslutet ta hänsyn till ett eventuellt överskott på skattekontot.

Exempel:

Vid utredning under maj taxeringsåret finner SKM att arbetsgivare A underlåtit att göra skatteavdrag med 30 000 kr på utbetald arbetsersättning om 100 000 kr till arbetstagarare B som har en ren A-skatt. Båda vitsordar sin betalningsansvarighet som sådan men B invänder samtidigt att underskottet på hans skattekonto efter avstämning av slutlig skatt kan beräknas bli endast 20 000 kr, beroende på en kompletteringsbetalning på 10 000 kr som han gjort i januari taxeringsåret.

Detta påpekande behöver inte nödvändigtvis påverka beslutet om betalningsskyldighet, som således kan gälla 30 000 kr.

Att betalningsmottagaren ska tillgodoräknas ansvarsbeloppet vid beräkning av slutlig skatt att betala har redan sagts (11 kap. 14 § 2 st. 1 c p. SBL).

13.2.6 Ansvarsbeslutet – innehåll m.m.

Enligt 35 § SBF ska ett beslut med anledning av att en arbetsgivare har underlåtit att göra skatteavdrag innehålla uppgift om den skatt som ska betalas och om löne-, ränte- eller utdelningsbeloppet. Uppgifterna ska, om det är möjligt, redovisas särskilt för varje skattskyldig med angivande av namn, personnummer och redovisningsperiod.

13.2.7 Betalningsmottagarens talerätt

Enligt praxis har arbetstagarare inte ansetts ha talerätt mot beslut som avsett arbetsgivares betalningsskyldighet när skatteavdrag inte gjorts.

RÅ 1962 ref. 29

I en dom den 4 september 2002 (mål nr 44-2002) finner kamrarrätten i Sundsvall att ett beslut om arbetsgivares ansvar för skatt enligt 12 kap. 1 § SBL inte berör arbetstagararen på ett sådant sätt att denne är taleberättigad i frågan och att arbetstagararen i

enlighet härmed heller inte äger rätt att påkalla att SKM fattar sådant beslut.

I detta sammanhang bör dock påpekas att betalningsmottagaren självfallet har talerätt mot ett beslut enligt 12 kap. 1 § varigenom han själv görs betalningsskyldig. Frågan om arbetstagares talerätt vad gäller beslut om betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag behandlas också i kapitel 21.

13.3 Utbetalares betalningsskyldighet för avdragen skatt

För avdragen, inte redovisad, preliminär skatt är arbetsgivaren ensam ansvarig (11 kap. 19 § SBL). En utbetalare är skyldig att månaden efter utbetalning av ersättning redovisa den avdragna skatten i SKD och att betala de belopp som redovisningen avser.

Om en SKD har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fastställts i enlighet med deklARATIONEN (11 kap. 16 § SBL). Lämnas ingen redovisning anses skatten fastställd till 0 kr (11 kap. 17-18 § SBL). Lämnas redovisning senare anses beslut ha fattats i enlighet med redovisningen om inte ett omprövningsbeslut har fattats dessförinnan (11 kap. 18 § SBL).

När det framkommer att avdragen skatt inte har redovisats bestämmer skattemyndigheten utbetalarens betalningsskyldighet i ett omprövningsbeslut.

13.4 Ansvar för den som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 § SBL.

Om den som tar emot ersättning för ett utfört arbete har eller åberopar en F-skattsedel utan villkor enligt 4 kap. 9 § eller åberopar en F-skattsedel med sådant villkor trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet, ska utbetalaren skriftligen anmäla detta till SKM (5 kap. 7 § SBL). Se vidare kap. 6, avsnitt 6.4.3.

Om någon, som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete till någon som har eller åberopar en F-skattsedel, inte har gjort en sådan anmälan trots att han varit skyldig att göra det, får SKM besluta att också utbetalaren är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten (12 kap. 3 § 1 st. SBL).

Uppenbar anställning

I prop. 1991/92:112 s. 109 säger departementschefen att utbetalarens betalningsansvar endast kan krävas ut när det kan anses ha varit uppenbart för den som uppdragit arbetet att ett anställnings-

förhållande förelegat men detta inte i samband med utbetalningen anmälts till SKM. Vidare säger han i samma proposition sidan 182 följande:

”Den situation som de nu aktuella bestämmelserna i första hand syftar till att reglera är när någon med F-skattsedel anlitas för ett arbete som utförs under samma ledning och på samma sätt som gäller för utbetalarens övriga anställda. En annan situation där bestämmelserna kan bli tillämpliga är när en F-skattsedelsinnehavare ersätter en ordinarie anställd som har semester eller är sjuk. Har extra personal uthyrts enligt bestämmelserna i lagen om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft skall solidariskt ansvar givetvis inte krävas ut.

Det solidariska ansvaret förutsätter att det har varit uppenbart att ersättningen utgjorde anställningsinkomst hos mottagaren. Skattemyndigheten har alltså i första hand att ta ställning till om anställningsförhållandet varit uppenbart för en arbetsgivare i allmänhet. Myndigheten bör dock också kunna ta hänsyn till vilka möjligheter den aktuella utbetalaren haft att bedöma anställningsfrågan.”

Ytterligare uttalanden om uppenbar anställning finns på sidan 107 i prop. 1991/92:112:

”För att ett nytt system för skyldigheten att göra skatteavdrag och betala socialavgifter – där skyldigheten kopplas till ett registreringsförfarande – skall få en så fast förankring hos uppdragsgivare och uppdragstagare som är nödvändigt för att systemet skall fungera i praktiken, måste det vara klart och entydigt. De rättsverkningar som skall följa med registreringen bör därför helst vara definitiva. Det krävs med andra ord att man så långt som möjligt undviker undantagsbestämmelser som upphäver skattsedlarnas rättsverkningar och att – om undantag ändå måste göras – de blir tillämpliga endast i situationer där parterna måste ha klart för sig att registreringen inte ger uttryck för det verkliga förhållandet mellan dem. En eventuell undantagsregel bör således kunna tillämpas endast när det är uppenbart att, trots att annat i och för sig kan följa av registreringen, ett arbetsgivar-/arbetsgivarförhållande föreligger enligt både skatterättslig och socialförsäkringsrättslig praxis.

Det skall alltså vara uppenbart att ersättningen hos mottagaren skall taxeras som anställningsinkomst och att ersättningen, om mottagaren inte hade haft en F-skattsedel, vid beräkningen av sjukpenninggrundande eller pensions

grundande inkomst skulle ha hänförts till inkomst av anställning.”

Denna skrivning ger vid handen att praxis ska vara fast och dessutom känd inom berörd bransch. Detta innebär att om arbetet har utförts av betalningsmottagaren under förhållanden som motsvarar anställning enligt fast praxis får uppenbar anställning anses föreligga. Vidare får uppenbar anställning anses föreligga vid skenbar entreprenad, dvs. när det måste ha stått klart för utbetalaren att betalningsmottagaren inte bedrivit ifrågavarande verksamhet utan endast förmedlat arbetskraft.

Det framgår bl.a. på sidan 108 i den nämnda propositionen att lagstiftaren tänkt sig att reglerna om anmälningsskyldighet och betalningsansvar vid utebliven anmälan skulle bli tillämpliga bl.a. när en F-skattsedel missbrukas i samband med olaglig arbetsförmedling och i mellanmansfall. Det framstår därför som troligt att ordvalet ”uppenbart att ersättningen hos mottagaren skall taxeras som anställningsinkomst” har använts därför att man har haft fallet med en fysisk betalningsmottagare för ögonen. Här kan också jämföras med det som sägs på sidan 89 i propositionen:

”Om den förmedlade arbetskraften arbetat hos uppdragsgivaren under sådana förhållanden att ersättningen uppenbarligen skulle ha utgjort inkomst av anställning om den hade utbetalats direkt bör anmälningsskyldighet föreligga.”

Propositionstexten på sidan 89 fortsätter med följande citat:

”Om förmedlingen skett med stöd av lagen (1991:746) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft är den arbetstagare som ställs till förfogande alltid att anse som arbetstagare hos uthyraren och inte hos utbetalaren av ersättningen. I sådant fall kommer därför anmälningsskyldighet inte i fråga.”

Se även sidan 182 i propositionen som citerats ovan.

Arbetsförmedling, arbetskrafts- uthyrning

Sedan propositionen skrevs har den nyss nämnda lagen (1991:746) ersatts med en ny lag med samma namn, nämligen lag (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft.

För att legal uthyrning av arbetskraft enligt denna lag ska anses föreligga gäller följande:

- Arbetskraften ska vara anställd hos uthyraren (4 § ”Arbetsgivare som bedriver uthyrning”).
- Uppsagd arbetskraft får inte hyras ut till sin förra arbetsgivare tidigare än sex månader efter det att anställningen hos denne upphörde.

Skatten på ersättningen	<p>Ingen lagstadgad tidsgräns för enskilt uthyrningsuppdrag.</p> <p>Bestämmelserna i 12 kap. 3-4 §§ SBL är övertagna från 75 c § UBL och 16 § USAL. Med begreppet ”skatten på ersättningen” avses numera också de på likviden ifråga belöpande arbetsgivaravgifterna. Detta följer av 1 kap. 4 § 1 st. 1 p. SBL.</p>
Solidariskt ansvar	<p>Ordalydelsen ”att också utbetalaren är skyldig att betala skatten för ersättningen och räntan på skatten” anger att betalningsskyldigheten är solidarisk, så att den enes betalning minskar den andres skuld. Detta framgår också av den fortsatta lagtexten. Beslut om betalningsskyldighet enligt 3 § får inte fattas om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid eller om statens fordran mot betalningsmottagaren är preskriberad (12 kap. 4 § SBL).</p> <p>Det förtjänar påpekas att utbetalaren numera kan göras betalningsansvarig även i det fallet att någon som inte innehar en F-skattsedel ändå åberopat en sådan i ett uppenbart anställningsförhållande.</p> <p>Om betalningsmottagaren har fullgjort sina skyldigheter inom föreskriven tid, dvs. om han själv utfört arbetet, betalat de skatter och egenavgifter som belöper på ersättningen eller, om arbetet utförts av någon annan, redovisat och betalat skatt och arbetsgivaravgifter på ersättningen, så får beslut om betalningsskyldighet inte fattas (12 kap. 4 § 1 SBL). Betalningsansvar får heller inte åläggas utbetalaren om statens fordran har preskriberats.</p>
Arbetet utfört av betalningsmottagaren	<p>I 12 kap. 3 § SBL görs skillnad mellan två olika situationer, nämligen:</p> <ul style="list-style-type: none">– arbetet har utförts av betalningsmottagaren och– arbetet utförts av annan än betalningsmottagaren. <p>I de fall då arbetet har utförts av betalningsmottagaren själv eller, när ett handelsbolag är betalningsmottagare, av en delägare i bolaget, får beslutet avse högst ett belopp som motsvarar 60 % av ersättningen för arbetet. När procentsatsen bestämts har hänsyn tagits till att sidoansvaret omfattar såväl den inkomstskatt som de socialavgifter, i form av egenavgifter, som belöper på ersättningen ifråga.</p> <p>I följande exempel är grundförutsättningarna för betalningsansvarighet uppfyllda, dvs. uppdragsgivaren har underlåtit att göra skriftlig anmälan till SKM trots att han anlitat uppdragstagare som har eller har åberopat F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande.</p>

Exempel:

A har i januari 1998 utbetalat 50 000 kr till B som själv utfört arbetet ifråga. A:s betalningsansvarighet får maximalt bestämmas till 60 procent av arbetsersättningen, dvs. 30 000 kr. Beslut om betalningsskyldighet får dock inte fattas om B fullgjort sina skyldigheter att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid. Den 60-procentiga ansvarigheten begränsas således i förekommande fall till belopp motsvarande B:s brister i redovisnings- och betalningshänseende. För redovisningsperioderna maj och september 1998 har B underskott på skattekontot med 11 000 respektive 9 000 kr. Vid avstämningen av slutlig skatt i december 1999 uppkommer skatt att betala med 8 000 kr vilket belopp debiteras på B:s skattekonto på förfallodagen den 28 februari 2000. När SKM fattar beslut i juni 2000 föreligger på skattekontot ett underskott om 12 000 kr. A:s betalningsansvarighet, som inte får överstiga 30 000 kr enligt ovan, omfattar bara B:s skatteskulder hänförliga till beskattningsåret 1998, dvs. 28 000 kr (11 000+9 000+8 000), dock högst underskottet på skattekontot vid beslutstillfället 12 000 kr. I detta fall begränsas A:s ansvar således till sistnämnda 12 000 kr, vilket belopp understiger såväl maximibeloppet 30 000 kr som de ursprungliga skatteskulderna på 28 000 kr avseende beskattningsåret 1998.

Enligt 3 § 2 st. gäller också begränsningen av ansvarsbeloppet till 60 % av ersättningen det fall då betalningsmottagaren är handelsbolag och arbetet har utförts av en delägare i bolaget.

Arbetet har utförts av annan

Också i den situationen då arbetet har utförts av en annan person än betalningsmottagaren, t.ex. då denne är arbetsgivare eller någon som bara förmedlar arbetskraft utan att bedriva legal arbetskraftsuthyrning, får utbetalaren åläggas betalningsskyldighet för såväl den skatt som de socialavgifter, nu i form av arbetsgivaravgifter, som belöper på ersättningen för arbetet. I dessa situationer finns ingen schablonmässig begränsningsregel som i fallet ovan, utan utbetalarens betalningsansvarighet fastställs här till de faktiska belopp avseende skatteavdrag och arbetsgivaravgifter som belöper på den aktuella ersättningen.

I de fall arbetet utförts av annan person än betalningsmottagaren, finns, till skillnad mot vad som tidigare gällde enligt UBL, inte längre något krav på att betalningsskyldighet ska ha ålagts denne eller någon annan som har varit arbetsgivare åt den som utfört arbetet. Detta leder till frågeställningen om utbetalaren kan åläggas betalningsansvar även i det fall betalningsmottagarens underlåtenhet att redovisa och betala skatt inte har medfört något underskott på hans skattekonto. Detta inträffar regelmässigt då utbetalaren

inte redovisat skatteavdrag och arbetsgivaravgifter eftersom de ej redovisade skatterna av naturliga skäl inte medför någon debitering på skattekontot och det i följd härav inte heller uppkommer någon skatteskuld.

I 12 kap. 11 § 2 st. SBL stadgas angående regress i det fall arbetet har utförts av någon annan än mottagaren av ersättningen, att den som betalat skatt på grund av beslut enligt 12 kap. 3 § har rätt att kräva också den som utfört arbetet på beloppet, om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen på arbetet.

Förutsättningen för en sådan rätt för utbetalaren att vända sig med betalningskrav mot den som utfört arbetet torde vara att den senare tillgodoräknats utbetalarens betalning av ansvarsbeloppet. Detta synes medföra att utbetalarens betalningsansvar även är avsett att kunna vara solidariskt med det betalningsansvar som den som utfört arbetet har och att det alltså kan kopplas till underskott på dennes skattekonto.

För att det slopade kravet på att betalningsmottagaren ska ha gjorts betalningsansvarig ska få fullt genomslag krävs dock också att utbetalaren kan göras ensam betalningsansvarig, t.ex. för belopp motsvarande arbetsgivaravgifter som belöper på utbetald ersättning eller för skatteavdrag för personer som utfört arbetet men som inte identifierats. Detta synes ha varit avsikten när detta krav utslöts i de nya bestämmelserna i SBL men situationen har inte kommenterats.

13.5 A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbets- givaravgifter (subsidiärt ansvar)

Har RSV med stöd av 13 kap. 1 § SBL och 36 § SBF (SFS 1997:750) på grund av synnerliga skäl befriat en utbetalare från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter, så kan mottagaren i vissa fall bli betalningsskyldig för dessa arbetsgivaravgifter.

Förutsättningarna för detta s. k. subsidiära ansvar är:

- att ersättning betalats till någon som bedriver näringsverksamhet och som har en A-skattsedel eller saknar skattsedel på preliminär skatt
- att ersättningen avser arbete inom näringsverksamhet som bedrivits av skattsedelsinnehavaren samt
- att det varit uppenbart för betalningsmottagaren att utbetalaren inte insåg att han var arbetsgivare och rimligen saknade anledning att räkna med det.

Exempel:

En uppdragsgivare har under en tid anlitat en näringsidkande uppdragstagare som vid faktureringen av utförda arbeten regelmässigt åberopat F-skatt, vilket inneburit att uppdragsgivaren vare sig gjort skatteavdrag eller betalat arbetsgivaravgifter. Plötsligt erhåller uppdragsgivaren emellertid från näringsidkaren ifråga en faktura som inte innehåller någon uppgift om F-skatteinnehav. Uppdragsgivaren, som utgår från att den uteblivna F-skatteangivelsen beror på ett rent förbiseende från uppdragstagaren ifråga, ombesörjer inte att skatteavdrag verkställs och betalar följaktligen inte heller några arbetsgivaravgifter. Den uteblivna F-skatteangivelsen berodde emellertid inte på något förbiseende från uppdragstagarens sida utan hade sin grund i att F-skattsedeln återkallats utan att uppdragsgivaren blivit underrättad härom.

I den ovan beskrivna situationen kan omständigheterna i övrigt vara sådana att uppdragsgivaren kan anses ha varit i god tro då han inte uppfattade sig som arbetsgivare i förhållande till uppdragstagaren. Under förutsättning att RSV befriat uppdragsgivaren från betalningsskyldighet för avgifterna, föreligger då grund för att i stället ålägga betalningsmottagaren/ uppdragstagaren betalningsansvar för de arbetsgivaravgifter från vilka uppdragsgivaren sålunda blivit befriad.

Det är värt att observera att det subsidiära betalningsansvaret som ålagts uppdragstagaren inte avser egenavgifter utan just de arbetsgivaravgifter vilka arbetsgivaren eljest skulle ha betalat.

13.6 Företrädare för juridisk person

13.6.1 Allmänt

Regler om betalningsansvar för företrädare för juridiska personer har införts i 12 kap. 6 och 7 §§ SBL. Regleringen där är dock inte uttömmande, utan företrädare för juridiska personer kan bli ansvariga för personens skatter och avgifter enligt flera andra bestämmelser och i vissa fall utan direkt stöd i lag.

I och med SBL:s ikraftträdande har företrädaransvaret fått en enhetlig utformning inom hela skatteområdet. Alla skatter och avgifter som ingår i skattekontosystemet omfattas av ansvaret. Även den juridiska personens inkomstskatt omfattas numera av företrädaransvaret.

I lag om handelsbolag och enkla bolag, 2 kap. 20 §, regleras handelsbolagsmans solidariska ansvar för bolagets skulder. Beslut

om betalningsansvar för delägare i handelsbolag fattas av SKM enligt 12 kap. 8 a § SBL.

Detta avsnitt redogör kort för förutsättningarna för ett personligt betalningsansvar för juridisk persons företrädare och förfarandet. För ytterligare information om reglerna om företrädaransvar enligt SBL och reglerna om ansvar enligt associationsrättsliga regler hänvisas till RSV:s handledning för företrädaransvar och ackord (RSV 443 utgåva 2).

Regeringen har tillsatt en utredare (Dir. 2000:89) med uppgift att se över bestämmelserna om betalningsansvar för juridiska personers företrädare. Vidare ska utredaren undersöka om nuvarande förfarande är det mest ändamålsenliga. Utredaren har avgivit betänkande under 2002 (SOU 2002:8).

13.6.2 Skatter m.m. som omfattas av ställföreträdaransvaret

Betalningsansvaret enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar alla skatter enligt SBL. Enligt tredje stycket kan ansvaret omfatta även överskjutande moms som tillgodoräknats med ett för stort belopp.

Vad som sägs i SBL om skatt gäller även skattetillägg, förseningsavgift och ränta, 1 kap. 4 § SBL. Betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar därför även skattetillägg och förseningsavgift. Att betalningsansvaret omfattar ränta framgår redan av 12 kap. 6 § SBL.

Genom ändring i 6 §, som trätt i kraft den 1 juli 2001, blir bestämmelserna om företrädaransvar inte tillämpliga i de fall ett dödsbo har debiterats sådan arvsskatt som det varit skyldigt att förskjuta enligt bestämmelserna i 54 § AGL. I 9 § har samtidigt i förtydligande syfte tagits in en bestämmelse om att dödsboet ansvarar för sådan skatt.

Betalningsansvaret enligt lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter kan göras gällande för skatter och avgifter enligt den lagen, alltså bl.a. skatt på annonser, reklam och energi och på ränta, dröjsmålsavgift, skattetillägg och förseningsavgift. Enligt tullagen (1994:1550) kan ansvar göras gällande för tull, inklusive dröjsmålsränta. Båda dessa lagar hänvisar till SBL för reglerna om företrädaransvar.

Företrädaransvaret är accessoriskt, dvs. ansvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. Om huvudfordringen sätts ned minskar företrädares ansvar i motsvarande mån.

Företrädaransvaret kan inte heller göras gällande under tid som den juridiska personen har anstånd med betalning.

Reglerna om betalningsansvar i den associations- och redovisningsrättsliga lagstiftningen är däremot inte inskränkta till att avse skatt. Här kan i stället ansvaret omfatta alla sorters skulder som den juridiska personen ådragit sig.

13.6.3 Företrädare för juridisk person

En juridisk person brukar definieras som en organisation som har rättskapacitet på liknande sätt som en fysisk person och följaktligen kan ha egna fordringar och skulder, sluta avtal och vara part vid domstol genom behörig företrädare.

Exempel på juridiska personer är aktiebolag, handelsbolag, ekonomiska föreningar, stiftelser, ideella föreningar och konkursbon.

Enligt reglerna om ansvar för juridiska personers skatter och avgifter är det företrädaren för den juridiska personen som kan bli betalningsansvarig. Vem som är företrädare framgår av den rättsliga reglering som finns för respektive juridiska person. Gemensamt för att någon ska anses vara företrädare enligt reglerna i SBL är att han ska ha bestämmande inflytande i den juridiska personen.

Aktiebolag	För <i>aktiebolag</i> är det styrelseledamöterna och den verkställande direktören som är legala ställföreträdare (8 kap. 6 § aktiebolagslagen).
Handelsbolag	<i>Handelsbolag</i> företräds av bolagsmännen. Normalt torde det inte vara aktuellt med ansvarstalan enligt 12 kap. 6 § SBL mot bolagsmän i handelsbolag, eftersom dessa enligt en processuellt enklare form kan hållas ansvariga för handelsbolagets skulder genom reglerna i 12 kap. 8 a § SBL jämfört med 2 kap. 20 § HBL. I de fall en av bolagsmännen är ett aktiebolag, kan det bli aktuellt med ställföreträdaransvar för företrädaren i aktiebolaget om detta inte betalar ett påfört ansvarsbelopp.
Ekonomiska föreningar	<i>Ekonomiska föreningar</i> företräds av styrelsen och i förekommande fall av verkställande direktören (6 kap. 6 § lag om ekonomiska föreningar och 9 kap. 12 § bostadsrättslagen).
Stiftelser	<i>Stiftelser</i> företräds av styrelsen eller förvaltaren (7 kap. 3 § stiftelselagen).
Ideella föreningar	<i>Ideella föreningar</i> saknar lagreglering. Av bl.a. NJA 1994 s. 170 framgår att företrädaransvar i princip kan göras gällande mot styrelsen i en ideell förening. Om hela styrelsen eller endast vissa medlemmar ska göras ansvariga får utredningen avgöra, dvs. vilket inflytande och vilken insyn i föreningens ekonomiska verksamhet de enskilda styrelseledamöterna haft.

Konkursbo

Om en juridisk person försätts i konkurs, företräds *konkursboet* av konkursförvaltaren. På motsvarande sätt är en likvidator företrädare för en *juridisk person i likvidation*.

13.6.4 Förutsättningar för ansvar enligt SBL

Grunden för den betalningsskyldighet som kan åläggas en företrädare är det skatte- eller avgiftsbelopp som den juridiska personen är skyldig att betala.

Den första förutsättningen för ansvar är att den juridiska personen inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, betalat sin skatt eller genom oriktiga uppgifter fått för mycket överskjutande moms tillgodoräknad.

För att företrädaren ska vara ansvarig för skatten krävs dessutom att han inte har vidtagit sådana åtgärder som krävs för att få till stånd en samlad avveckling av den juridiska personens skulder med hänsyn till samtliga borgenärens intressen. Företrädaren kan alltså undvika ansvar genom att försätta den juridiska personen i konkurs. Men även genom att ställa in betalningarna i syfte att inleda förhandlingar om ackord eller företagsrekonstruktion kan han undgå ansvar för uppkomna skulder. För att slippa ansvar på denna grund krävs att åtgärden vidtas innan skatten skulle ha betalats (12 kap. 6 § 2 st. SBL).

13.6.5 Befrielse från ansvar

Trots att förutsättningar för ansvar föreligger påförs inget ansvar om det finns särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar, 12 kap. 6 § 4 st. SBL. Befrielse innebär att betalningsskyldigheten begränsas helt eller delvis. Det är i regel inte meningsfullt att besluta om betalningsskyldighet i vidare mån än vad företrädaren kan bedömas komma att fullgöra (prop. 1996/97:100 s. 444).

Genom denna befrielseregel kan hänsyn tas till utredningssvårigheter, företrädarens betalningsförmåga, handläggnings- eller processekonomiska skäl och liknande.

13.6.6 Behörig företrädare för staten

Enligt förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen är det RSV som företräder staten vid mål vid domstol om inte annat särskilt föreskrivs. RSV har delegerat rätten att föra talan vid tingsrätt till skatteförvaltningen och kronofogdemyndigheten.

13.6.7 Förfarandet

Talan om företrädares betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL ska föras vid allmän domstol, dvs. vid tingsrätt i första instans, 12 kap. 7 § SBL.

Som ett alternativ till stämningsansökan kan enligt RSV (RSV:s skrivelse 2000-05-02, dnr 3064-00/111) ansökan om betalningsföreläggande användas.

Ansökan om betalningsföreläggande inges till KFM i den region där svarande har sin hemvist. Ansökan görs i de fall företrädaren inte bestrider betalningsskyldigheten.

13.6.8 Förlikning

Mål vid domstol om företrädaransvar är dispositiva. Detta innebär att parterna disponerar över tvisteföremålet och att förlikning är möjlig.

Förlikning innebär att parterna kan komma överens om att ansvaret ska inskränkas till ett annat belopp än det staten ursprungligen ansett kunna bli föremål för ansvar. En förlikning kan ingås såväl före, som under processen. På begäran av parterna kan rätten stadfästa en förlikning. Skäl som kan få myndigheten att ingå en förlikning kan vara av handläggnings- eller processekonomisk art. Det kan vara fråga om utredningssvårigheter, värderingsproblem avseende tillgångar, företrädares betalningsförmåga eller liknande. Motsvarande förhållande kan föreligga om företrädaren saknar utmätningsbara tillgångar, men kan erbjuda upplånade medel. Det finns också skäl som kan tala mot förlikning. Det kan t.ex. vara att brottslighet förekommit i näringsverksamheten, näringsförbud kan vara aktuellt, företrädaren har varit inblandad i flera konkurser, företrädaren har höga inkomster eller stora tillgångar.

13.6.9 Verkställighet

Beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL för företrädare för juridisk person anses som ett beskattningsbeslut, 11 kap. 1 § SBL. Detta innebär bl.a. att SBL:s regler om verkställighet och anstånd blir tillämpliga.

13.7 Redares ansvar i vissa fall

I syfte att effektivisera och säkerställa skatteuppbörden har lagstiftaren i en speciell situation ålagt redare ett arbetsgivaransvar också för sjömän som har annan än redaren som arbetsgivare.

I 12 kap. 8 § stadgas att om en arbetsgivare för sjömän, vilken inte är redare, har sitt enda svenska driftställe ombord på fartyg, svarar redaren själv för att denne arbetsgivare fullgör sina förpliktelser enligt SBL. Detta stadgande, som synes innefatta ett ytterst vittgående ansvar för redaren, innebär bl.a. att redaren svarar för betalningen av de skatter och avgifter som det ålegat arbetsgivaren att betala. Detta ansvar åvilar honom som för egen skatteskuld. Att en redare, som på detta sätt själv tvingats betala skatten, har rätt att kräva sjömannens arbetsgivare på beloppet, framgår av avsnitt 13.13 ”Regress”.

13.8 Ansvar för delägare i handelsbolag

Enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag svarar bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt för bolagets förpliktelser. I 12 kap. 8 a § SBL stadgas att det är SKM som beslutar om delägares ansvar avseende skatt enligt SBL.

Det ansvar som kan åläggas bolagsman avser handelsbolagets totala skatteskuld enligt SBL, således även sanktionsavgifter och ränta.

Vad som sägs nedan om ansvar för handelsbolag och bolagsman gäller också för kommanditbolag och obegränsat ansvarig bolagsman, dvs. komplementär.

Inträder en ny bolagsman i handelsbolaget svarar han även för de förbindelser som bolaget har ingått dessförinnan. Detta innebär att ny bolagsman, solidariskt med handelsbolaget, ansvarar för samtliga de skatteskulder som belastar handelsbolaget vid bolagsmannens inträde i detsamma. Att skulderna ifråga uppkommit under tid då bolagsmannen inte ingått i bolaget saknar alltså betydelse för hans ansvarighet.

En bolagsman som avgår svarar inte för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. Bestämmelsen, som innebär att en redan avgången bolagsman kan bli ansvarig för efter avgången uppkomna skulder, nämligen om medkontrahenten är i god tro, dvs. inte kände till eller borde ha känt till avgången, gäller inte då fråga är om skatteskulder där SKM är medkontrahent. Detta framgår av RÅ 1990 ref. 50, varur följande citeras:

”Av handlingarna i målet framgår att Carl S avgått som bolagsman i handelsbolaget i september 1984 ehuru detta inte registrerats hos handelsregistret förrän i juli 1985. Ifrågasvarande krav avser preliminär skatt för uppbördsmanaderna februari-juni 1985 samt arbetsgivaravgifter för samma tid.

Lokala skattemyndigheten kan visserligen inte anses ha känt till eller ha bort känna till Carl S avgång ur bolaget innan denna registrerats. Skattemyndighetens krav är emellertid oberoende av vem som är bolagsman och kan inte liknas vid de anspråk som en godtroende kontrahent till bolaget kan ha att ställa på fullgörande av en avtalsförpliktelse. Betalningsskyldighet för arbetstagares skatt eller för arbetsgivaravgift bör bara komma ifråga gentemot den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivarens ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar. När det som i detta fall är ostridigt att en bolagsman avgått ur handelsbolaget innan skulden uppkom kan därför betalningsskyldighet inte åläggas denne, oavsett att avgången då ännu inte hunnit registreras.”

13.9 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

Varje företag som ingår i en mervärdesskattegrupp är solidariskt betalningsansvarigt gentemot staten för gruppens överskjutande utgående moms. Det betyder att om gruppchefen inte betalar skatten kan betalning utkrävas hos var och en i mervärdesskattegruppen även om skulden inte härrör från just den gruppmedlemmen. Det solidariska betalningsansvaret kan även avse de företag i gruppen som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet. En ordning med solidarisk betalningsskyldighet förhindrar att systemet missbrukas genom att betalningsansvaret förs över till något betalningssvagt företag i gruppen.

Den solidariska betalningsskyldigheten för en omsättning uppkommer vid samma tidpunkt för samtliga företag i gruppen. Tidpunkten är den då redovisningsskyldigheten för mervärdesskattegruppen för en viss omsättning uppstår enligt de allmänna bestämmelserna i 13 kap. ML om redovisningsskyldighetens inträde.

Betalningsskyldigheten avser skatteskulder som uppkommit fram till dess att mervärdesskattegruppen upplösts. Betalningsansvar föreligger således inte för en momsskuld som uppkommit efter det att mervärdesskattegruppen avregistrerats enligt beslut som avses i 6 a kap. 5 § ML.

Eftersom varje företag i gruppen är solidariskt ansvarigt för skatten, är varje företag i gruppen också solidariskt ansvarigt för påförd kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL jämförd med 1 kap. 1 § p. 9 SBL. Av det solidariska betalningsansvaret följer vidare att KFM kan driva in skattebeloppet från vilket som helst av företagen om skatten inte betalas i rätt tid (jfr 20 kap. 1 § SBL).

Utträde ur gruppen befriar inte från ansvar som uppkommit tidigare. Betalningsskyldigheten föreligger således för skatteskulder som uppkommit under den tid ett företag har varit medlem i mervärdesskattegruppen.

13.10 Dödsbo

För skatt, som skulle ha betalats av någon som har avlidit, ansvarar dödsboet och, om boet har skiftats, dödsbodelägarna. Detsamma gäller för skatt som skulle ha betalats av den avlidnes dödsbo, såvitt avser den redovisningsperiod eller, när det gäller slutlig skatt, det beskattningsår då dödsfallet inträffade. Omfattningen av dödsboets respektive dödsbodelägarnas ansvar framgår av 21 kap. ärvdabalken. Av förarbetena till sistnämnda lagstiftning följer att den som har en fordran mot den döde i princip inte bör kunna få ut mer än som svarar mot tillgångarna i boet (prop. 1980/81:48 s. 18). Detta innebär enligt föredragande statsrådet att borgenärerna, så länge boet inte har skiftats, i allmänhet får hålla sig till boet för betalning av sina fordringar.

I samband med en ändring i 12 kap. 6 § SBL, som trädde i kraft den 1 juli 2001, har i 9 § tagits in ett förtydligande stadgande om att dödsboet svarar för sådan arvsskatt som ska förskjutas av boet.

Om bodelning eller arvskifte har ägt rum utan att borgenärerna fått betalt ska bodelningen eller skiftet gå åter. Respektive dödsbodelägares personliga betalningsansvar begränsas härvid, bortsett från den skadeståndsskyldighet som följer av 18 kap. 6 § ärvdabalken, till vederbörandes skifteslott. Förmår någon eller några dödsbodelägare härvid inte återbetala eller återlämna sin andel, ska de övriga delägarna täcka bristen med vad de har fått vid bodelningen eller skiftet i förhållande till vad var och en av dem sålunda har fått. Det bristtäckningsansvar som åvilar övriga delägare går således aldrig utöver respektive delägares egen skifteslott i dödsboet.

13.11 Ansvar vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder

I 12 kap. 9 a § SBL stadgas att om en värdepappersfond har sammanlagts eller delats enligt 33 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, övergår rätten att dra av och skyldigheten att ta upp skatt som avser tiden före ombildningen till den eller de nybildade fonderna. Vid delning fördelas rättigheterna och skyldigheterna mellan de nybildade fonderna i förhållande till fondernas värde vid delningen.

13.12 Representant för enkelt bolag eller partrederi

I de fall en verksamhet bedrivs genom ett enkelt bolag eller partrederi är varje bolagsman ansvarig för sin del av verksamheten bl.a. vad gäller skyldigheten att redovisa och betala skatt enligt SBL.

Efter ansökan av samtliga delägare i det enkla bolaget får dock skattemyndigheten besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänförs till verksamheten. Den utsedde representanten ska också i övrigt företräda bolaget eller partrederiet i frågor som rör denna skatt (23 kap. 3 § SBL).

Underlag för kontroll av skatteredovisningen ska finnas tillgängligt hos den till representant utsedde delägaren.

I 1 kap. 4 § SBL anges att den utsedde representanten likställs med skattskyldig.

Ett beslut om att representant ska svara för redovisning och betalning innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt SBL i de fall den som ska svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter.

Om den som delägarna valt som representant inte redovisar eller betalar in redovisade belopp ska SKM följaktligen, i likhet med vad som gäller då någon representant inte har valts, kräva att alla delägarna var för sig redovisar och betalar sin del av skatten. Eftersom varje delägare då är deklARATIONSSKYLDIG kan de också var och en påföras förseningsavgifter vid för sent lämnad skattedeklaration och skattetillägg på grund av oriktig uppgift eller vid skönsbeskattning

I de fall en delägare utsetts till representant och sköter sina skyldigheter torde motsatsvis de övriga delägarna kunna anses befriade från motsvarande skyldigheter.

13.13 Regress

De avslutande paragraferna i 12 kap. behandlar sidobetalares rätt att i vissa fall kräva den för vilkens räkning skatten betalats eller annan på beloppet (regressrätt).

När en utbetalare betalat A-skatt för vilken han inte gjort motsvarande skatteavdrag har han rätt att kräva den för vars räkning skatten har betalats på beloppet (12 kap. 10 § SBL).

Om SKM beslutat om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 3 § SBL, dvs. för en utbetalare som inte har gjort anmälan enligt 5 kap. 7 §, så har utbetalaren, i den mån han betalat skattebeloppet, också regressrätt.

Har arbetet utförts av betalningsmottagaren kan utbetalaren kräva denne på beloppet. Om arbetet utförts av annan får den som utfört arbetet krävas på ansvarsbeloppet om föreskrivet skatteavdrag inte har gjorts från ersättningen för arbetet (12 kap. 11 § SBL).

Enligt 12 kap. 12 § får företrädare för juridisk person kräva den juridiska personen på ansvarsbelopp som företrädaren betalat på grund av beslut enligt 12 kap. 6 §. I samma paragraf regleras även redares rätt att kräva sjömannens arbetsgivare på beloppet som har betalats enligt 12 kap. 8 § SBL.

En regressfordran enligt ovan får drivas in på det sätt som gäller för skatt och preskriptionsbestämmelserna i 4 § preskriptionslagen gäller för sådan fordran (12 kap. 13 § SBL).