

16 Ansvar för skatt

16.1 Allmänt

Det är den skattskyldige som är ansvarig för betalning av skatt. Om den skattskyldige inte fullgör sina skyldigheter kan företrädare för juridiska personer bli ansvariga för betalning av skatten. Dessa bestämmelser finns i 12 kap. SBL. I samma kapitel finns bestämmelser om regressrätt för den som gjorts betalningsansvarig för annans skatt. Nedan redogörs även för bestämmelserna om ansvar för betalning av skatt vad gäller representanter för enkla bolag och partrederier samt ombud för utländska företagare. Dessa bestämmelser återfinns i 23 kap. SBL.

I avsnittet behandlas enbart de bestämmelser som berör moms. Beträffande definitioner hänvisas till avsnitt 1. För ytterligare information om reglerna om företrädaransvar enligt SBL och reglerna om ansvar enligt associationsrättsliga regler hänvisas till SKV:s handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443).

16.2 Ansvar för företrädare för juridisk person

12 kap. 6 § SBL

Om någon i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala belopp som har bestämts enligt 11 kap. 19 § jämte ränta. Om en företrädare för en annan juridisk person än ett dödsbo i övrigt uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt enligt denna lag eller om ett dödsbo uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala annan skatt än sådan arvsskatt som dödsboet varit skyldigt att förskjuta enligt 54 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala skatten och räntan på den.

Betalningsskyldighet är, om inte annat följer av tredje stycket, knuten till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats enligt vad som anges i 10 och 16 kap.

Vid ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod avses med förfallodag enligt andra stycket den förfallodag som beslutats med tillämpning av 11 kap. 2 § andra stycket. Beträffande slutlig skatt tillämpas den förfallodag som gäller för det grundläggande beslutet om slutlig skatt enligt 16 kap. 6 § första stycket. *Lag (2003:747).*

12 kap. 6 a § SBL

Om en företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som har lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp, är företrädaren tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta. *Lag (2003:747)*.

En företrädare för en juridisk person kan i vissa fall bli personligt betalningsansvarig för den juridiska personens obetalda skatter. Aktiebolag är den vanligaste typen av juridisk person.

**Förutsättningar
för ansvar**

I 12 kap. 6 § 1 st. SBL anges under vilka förutsättningar en företrädare för en juridisk person kan åläggas betalningsskyldighet för belopp som den juridiska personen inte har betalat. Företrädaren ska uppsåtligen eller av grov oaktsamhet ha underlåtit att göra föreskrivet skatteavdrag eller att betala skatt enligt denna lag för att kunna åläggas betalningsskyldighet. Av andra stycket framgår att företrädaransvaret är knutet till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats. Härmed avses den tid för inbetalning av skatt som följer av bestämmelserna om redovisning av skatt i 10 kap. SBL och därtill anslutande förfallodagar enligt bestämmelserna i 16 kap. SBL.

Om SKV med stöd av 11 kap. 2 § 1 st. SBL har hänfört skatten till en enda redovisningsperiod ska enligt 12 kap. 6 § 3 st. SBL betalningsskyldigheten knytas till den i enlighet med 11 kap. 2 § 2 st. SBL valda perioden.

I 12 kap. 6 a § SBL avses det fall då det i en skattedeklaration för en juridisk person har lämnats oriktiga uppgifter som föranlett att den juridiska personen har tillgodoförts överskjutande ingående moms med för stort belopp. Liksom vid betalningsskyldighet enligt 6 § måste för ansvar enligt detta stadgande krävas att företrädaren har handlat uppsåtligen eller grovt oaktsamt.

Betalningsskyldigheten avser även den ränta som hänför sig till fordringen.

**Befrielse från
ansvar**

12 kap. 6 b § SBL

Om det finns särskilda skäl, får företrädaren helt eller delvis befrias från betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. *Lag (2003:747)*.

Trots att förutsättningar för ansvar föreligger påförs inget ansvar om det finns särskilda skäl för att befria företrädaren från ansvar. Befrielse innebär att betalningsskyldigheten begränsas helt eller delvis. Befrielsemöjligheten motsvaras av den jämkningsmöjlighet som fanns i tidigare regelsystem, dvs. före SBL:s tillkomst och som fått sitt närmare innehåll i rättspraxis (prop 2002/03:128 s. 53). Enligt praxis har företrädarens inflytande och ekonomiska intresse i bolaget samt sjukdom, ålder och ekonomisk förmåga

utgjort skäl för befrielse. För ytterligare information om befrielsegrunder hänvisas till Handledning företrädaransvar, ackord, betalningsinställelse (SKV 443).

Förfarandet

12 kap. 7 § SBL

En ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § skall göras hos den länsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran.

Talan om betalningsskyldighet enligt första stycket får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet enligt 7 c § har träffats. En överenskommelse som har upphört att gälla enligt 7 e § andra stycket utgör dock inte hinder för ansökan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a §. *Lag (2003:747)*.

Frågan om betalningsskyldighet väcks genom ansökan hos förvaltningsdomstol, dvs. hos länsrätt, 12 kap. 7 § SBL.

Fråga om företrädaransvar får inte väckas om statens fordran mot den juridiska personen har preskriberats eller om en överenskommelse om betalningsskyldighet har träffats.

Behörig företrädare för staten

Enligt förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket och 65 a § SBF har SKV och KFM rätt att träffa överenskommelser och att ansöka om företrädaransvar.

Överenskommelse

12 kap. 7 c § SBL

Överenskommelse får träffas om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Överenskommelsen träffas av den eller de myndigheter som regeringen bestämmer. Om talan om betalningsskyldighet enligt 6 eller 6 a § har väckts vid domstol när överenskommelsen träffas, får överenskommelsen verkan först sedan talan i målet återkallats och målet avskrivits. *Lag (2003:747)*.

SKV och KFM får träffa överenskommelse om betalningsskyldigheten, om inte detta med hänsyn till företrädarens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. För att det inte ska anses olämpligt från allmän synpunkt bör det således föreligga handläggnings- eller processekonomiska skäl för att begränsa betalningsskyldigheten (prop. 2002/03:128 s. 54 f).

En överenskommelse 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 överenskommelse kan träffas så länge domstol inte dömt i frågan. En överenskommelse får inte verkan förrän målet återkallats och domstolen avskrivit målet.

Verkställighet

Beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6, 6 a och 7 § 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.

16.3 Ansvar för delägare i handelsbolag

12 kap. 8 a § SBL

Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag avseende skatt enligt denna lag. *Lag (2003:664)*.

Vad som avses med handelsbolag och kommanditbolag finns beskrivet i avsnitt 34. Vad nedan sägs om ansvar för handelsbolag och bolagsman gäller i förekommande fall också för kommanditbolag och obegränsat ansvarig bolagsman, dvs. komplementär.

Solidariskt ansvar

Enligt 2 kap. 20 § HBL svarar bolagsmännen i ett handelsbolag solidariskt för bolagets förpliktelser. Av 12 kap. 8 a § SBL, framgår att det är SKV som beslutar om ansvar för delägare i sådant bolag.

Ny bolagsman

I 2 kap. 22 § HBL stadgas att den som inträder som ny bolagsman i handelsbolaget, även svarar för de förbindelser som bolaget ingått före hans inträde i bolaget. 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.

Avgående bolagsman

Den som avgår som bolagsman svarar inte för de av bolagets förpliktelser som uppkommer efter avgången, om bolagets motpart 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 motparten är i god tro, dvs. inte kände till eller borde ha känt till avgången, gäller inte då fråga är om skatteskulder där SKV är motpart. Detta framgår av RÅ 1990 ref. 50:

”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 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.”

SKV ska således, för delägare som avgått, begränsa ansvaret till skulder som uppkommit före hans utträde.

Det solidariska ansvar som kan åläggas bolagsman avser handelsbolagets alla skatter, dvs. dess avdragna skatter, arbetsgivaravgifter, moms, statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionskostnader, skattetillägg, kontrollavgift samt förseningsavgift.

16.4 Ansvar för näringsidkare i en mervärdesskattegrupp

12 kap. 8 b § SBL

Om gruppchefen har underlåtit att göra en föreskriven betalning av mervärdesskatten, är varje annan näringsidkare som ingår i gruppen tillsammans med gruppchefen skyldig att betala skatten jämte ränta till den del skatten hänför sig till verksamhet som gruppen bedrivit under den tid näringsidkaren varit medlem i gruppen. *Lag (1998:347)*.

Vad som menas med mervärdesskattegrupp framgår av avsnitt 28.

Varje företag som ingår i mervärdesskattegruppen 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 inträder enligt de allmänna bestämmelserna i 13 kap. ML.

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.

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.

Eftersom varje företag i gruppen är solidariskt ansvarigt för skatten, är varje företag i gruppen också solidariskt ansvarigt för kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL jämförd med 1 kap. 2 § 5 p. 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).

16.5 Ansvar för delägare i enkelt bolag eller partrederi

23 kap. 3 § 2 st. SBL

Ett beslut enligt första stycket innebär inte att övriga delägare befrias från sina skyldigheter enligt denna lag i de fall den som skall svara för redovisningen och betalningen inte fullgör sina skyldigheter. *Lag (1997:483).*

Samtliga delägare är ansvariga, envar för sin andel om representanten inte fullgör sina åtaganden. Genom registrering av en representant överförs alltså inte ansvar för redovisning och betalning på representanten, SKV kan göra delägarnas ansvar för redovisning och betalning gällande mot dem om representanten inte sköter sina åtaganden.

Detta innebär att SKV ska:

- registrera varje delägare enligt 3 kap. 1 § SBL,
- uppmana varje delägare (inklusive representanten) att komma in med skattedeklaration för sin andel,
- ompröva och undanröja skattebesluten som avser representanten,
- återkalla indrivningsuppdragen som avser representantredovisningen,
- avvakta om delägarna kommer in med skattedekclarationer och i förekommande fall meddela beskattningsbeslut på skönsmåtsiga grunder för delägarna utifrån de skattedeklarationer representanten lämnat,
- betalningsuppmana och i förekommande fall överlämna varje delägars skattekontoskuld för indrivning enligt vanliga regler.

16.6 Ansvar för ombud för utländska företag

Ett ombud för en utländsk företagare är inte betalningsansvarigt och kan därför inte ställas till ansvar för betalning av det utländska företagets skatt om det utländska företaget underlåter att betala skatten.

Av en dom 1995-09-18 från Hovrätten över Skåne och Blekinge (mål nr T 316/94) framgår att företrädaransvar enligt 16 kap.17 § ML inte ansågs föreligga på den grunden att en person var sådan representant för utländsk företagare som avses i 22 kap. 6 § ML. Däremot ansågs företrädaransvar föreligga för en i Sverige bosatt person som var styrelseledamot i det utländska företaget. Se vidare SKV:s Handledning Företrädaransvar Ackord Betalningsinställelse (SKV 443).

16.7 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 då dödsfallet inträffade. Omfattningen av dödsboets respektive dödsbodelägarnas ansvar framgår av 21 kap. ÄB. 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 § ÄB, 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.

16.8 Regress

12 kap. 12 § 1 st. SBL

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 6, 6 a eller 7 c § har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet. *Lag (2003:747)*.

12 kap. 13 § SBL

Regressfordran enligt 10–12 §§ får drivas in på det sätt som gäller för indrivning av skatt.

Bestämmelsen i 4 § preskriptionslagen (1981:130) gäller i fråga om regressfordran enligt första stycket. *Lag (1997:483)*.

En företrädare för en juridisk person som har betalat skatt enligt 12 kap. 6, 6 a eller 7 c § SBL, har rätt att kräva den juridiska personen på beloppet (12 kap. 12 § SBL). Företrädaren träder alltså i statens ställe för beloppet i fråga och kan få indrivning hos den juridiska personen på det sätt som gäller för skatt.