

## 13 Ansvar för skatt

---

11 kap. 14 och 19 §§ SBL  
12 kap. SBL  
16 kap. 10 § SBL  
23 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  
Prop. 2002/03:96 s. 113–140, 188–190 (ang. bl.a. skalbolag)  
Prop. 2002/03:128 (Företrädare för juridisk person)

---

### 13.1 Inledning

#### 13.1.1 Allmänt

Kapitel 12 i 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 e §§

- 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 den som avyttrat ett skalbolag, 8 c §
- 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 hänförs 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. Frågan om betalningsskyldighet väcks genom ansökan hos förvaltningsdomstol. ”Handledning för företrädaransvar och ackord” (RSV 443) innehåller en utförligare redovisning av bestämmelser, handläggning och rättspraxis vad gäller företrädaransvar. Den handledningen håller för närvarande på att omarbetas och ska enligt den nu föreliggande planeringen publiceras elektroniskt i ny utgåva på Skatteverkets webbplats under hösten 2004.

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 SKV genom beslut.

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

Den 1 juli 2003 trädde nya bestämmelser om betalningsansvar i vissa fall för den som avyttrat andel eller aktiebaserad delägar rätt i skalbolag i kraft.

I 12 kapitlet SBL 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 SKV 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.

På grund av detta kan man inte 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 i förhållande till den före 1998 gällande uppborrdslagstiftningen, inte minst i de fall en person ska åläggas betalningsskyldighet för annan persons obetalda skatt.

<b>Sidobetalare</b>	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.
<b>Likafördelning av skatteskuld</b>	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, 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.
<b>Betalning styrd till sidobetalningsskuld</b>	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 uppbörden av preliminär skatt. Skatteavdrag görs då inkomsten uppbärs 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.

**Mottagarens grundläggande betalningsskyldighet för inkomstskatten**

**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.

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.

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).

**Utbetalarens ansvar fastställs genom omprövningsbeslut**

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.

**13.2.2.1 Äldre bestämmelserns betydelse för tolkningen av nuvarande regelverk**

Den praktiska tillämpningen av bestämmelserna om arbetsgivares betalningsansvar för arbetstagares skatt när ett riktigt skatteavdrag

inte har gjorts kan bereda vissa svårigheter. För att lättare förstå skattebetalningslagens förhållandevis kortfattade bestämmelser om detta betalningsansvar och skattekontoprincipens påverkan, inte minst vad gäller äldre praxis, kan det vara en fördel att känna till motsvarande bestämmelser i uppbördslagen.

Enligt de bestämmelser, i 75 och 75 a §§ UBL, som gällde fram till 1998, skiljde man på beslut som fattades innan slutlig skatt hade fastställts för mottagaren och på beslut som fattades efter det att slutlig skatt hade fastställts.

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 myndigheten 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 endast klassiska arbetstagarförhållanden med en inkomsttagare som har inkomst av tjänst och som inte utövar näringsverksamhet.

Var arbetstagarna okända, dvs. visste skattemyndigheten 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 av ersättningen.

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**

SBL bestämmelser om utbetalarens ansvar för underlåtet skatteavdrag är betydligt mer kortfattade än de motsvarande bestämmelserna i UBL. Av det förtydligande stadgandet i 12 kap. 1 § 1 st. SBL. framgår endast att beslut om belopp som avser underlåtet skatteavdrag fattas enligt 11 kap. 19 § SBL. Desamma framgår också av författningskommentaren i prop. 1996/97:100 sid. 588.

Hänvisningen till 11 kap. 19 § SBL medför att bestämmelserna där om skönsbeskattning blir tillämpliga även 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 SKV okända personer utan att göra skatteavdrag.

SBL:s bestämmelser om utbetalarens betalningsansvar vid underlåtet skatteavdrag innehåller inte något uttryckligt stadgande om att hans betalningsansvar gäller tillsammans med betalningsmottagaren. Redan vid tillkomsten av UBL ansågs detta framgå av regelverkets utformning i övrigt och reglerades därför inte särskilt.

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 i normalfallet komma att utgöras av hur mycket av betalningsmottagarens slutliga skatt som efter avräkning enligt 11 kap. 14 § SBL kvarstår obetald

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 SKV *får* besluta att även den som tagit emot ersättningen är betalningsskyldig. Denna förändring, som innebär att SKV, till skillnad mot UBL:s bestämmelser, inte måste göra även betalningsmottagaren betalningsskyldig, kommenteras inte i förarbetena. En tänkbar anledning kan vara att formuleringen valts med tanke på de fall då arbetstagaren är okänd och i följd härav inte kan göras betalningsansvarig. Bestämmelsen synes dock också kunna tolkas så att SKV, utan att göra en inkomsttagare som ännu inte taxerats för ifrågasvarande ersättning ansvarig enligt 12 kap. 1 §, kan knyta utbetalarens betalningsansvar till en redan tidigare existerande skattekontoskuld hos betalningsmottagaren.

Något som kan tala för denna senare tolkning är att SBL:s bestämmelser om betalningsansvar för preliminär skatt på ett principiellt viktigt sätt avviker från dem i UBL (3 § UBL). Preliminär skatt betalas genom skatteavdrag eller enligt särskild debitering. Skatteavdrag görs av den som betalar ut ersättning för arbete och betalas av denne medan F- och SA-skatt betalas av den skattskyldige (4 kap. 2–5 §§ SBL). Det är således inte längre så att den skattskyldige, betalningsmottagaren, är betalningsskyldig för preliminär skatt som ska betalas genom skatteavdrag. Han är endast skyldig att underkasta sig skatteavdraget. Av detta skulle kunna anses följa att utbetalarens betalningsskyldighet för underlåtet skatteavdrag inte ovillkorligen skulle vara kopplat till en motsvarande betalningsskyldighet för betalningsmottagaren.

**Vad tillgodoräknas inkomsttagaren?**

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 beaktas 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.

När utbetalaren brutit i sin skyldighet att göra skatteavdrag och



När utbetalaren brutit i sin skyldighet att göra skatteavdrag och därför görs betalningsansvarig för det underlåtna skatteavdraget innebär detta inte alltid att betalningsmottagarens skattekonto utan vidare tillgodoräknas det beslutade ansvarsbeloppet.

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 och hans eventuella betalning av ansvarsbeloppet krediterar kontot. 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.

I 11 kap. 14 § 2 st. 1 c p. SBL stadgas att SKV 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 i detta fall tillgodoräknas det belopp som han gjorts betalningsansvarig för oberoende av om utbetalaren betalar ansvarsbeloppet eller ej.

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 arbetstagen/betalningsmottagaren.

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

Utbetalarens betalningsansvar kopplas till betalningsmottagarens obetalda skatt för den period då hans betalningsansvar för ”preliminär skatt”, alltså ansvarsbeloppet enligt beslutet, förföll till betalning. Utbetalarens eventuella betalning krediteras även i detta fall betalningsmottagarens skattekonto.

*Exempel*

Vid en kontroll under inkomståret 2004 uppmärksammar SKV att arbetsgivaren A underlåtit att göra skatteavdrag vid utbetalning av lön under tiden augusti till och med oktober 2004 till arbetstagaren B.

I december 2004 beslutar SKV att göra arbetsgivaren A tillsammans med arbetstagaren B betalningsskyldiga för ett belopp om 50 000 kr, motsvarande skatteavdrag som skulle ha gjorts från den inkomst som B uppburit.

Beloppet debiteras på B:s skattekonto när det förfaller till betalning i slutet av januari 2005. I början av februari betalar A 50 000 kr och anger att betalningen ska tillgodoräknas hans sidobetalningsansvar för B:s skatt. Betalningen krediteras på B:s skattekonto

Sedan B:s slutliga skatt för inkomståret 2004 har bestämts i september 2005 gör SKV avdrag med 50 000 kr i enlighet med bestämmelsen i 11 kap. 14 § SBL.

**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 i normalfallet 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 i normalfallet vara lämpligt att göra en jämförelse mellan å ena sidan den obetalda slutliga skatt som uppkommit vid avräkningen enligt 11 kap. 14 § 1 p. SBL och underskott på skattekontot å andra sidan.

*Exempel*

Arbetsgivaren A skulle under inkomståret 2003 ha gjort skatteavdrag med 50 000 kr på utbetald arbetsersättning till B men något skatteavdrag gjordes inte.

När SKV i april 2005 upptäcker detta har B:s slutliga skatt för inkomståret i fråga bestämts och förfallit till betalning.

För B har efter avräkning enligt 10 kap. 14 § 1 p. SBL uppkommit obetald slutlig skatt med 30 000 kr. Underskottet på hans skattekonto sedan den slutliga skatten förfallit till betalning och kontot stämts av uppgår till 20 000 kr. SKV begränsar det betalningsansvar som bestäms för A till 20 000 kr motsvarande detta underskott.

**Okända mot-  
tagare**

I de fall det inte föreligger uppgifter om till vilken eller vilka personer en viss ersättning för utfört arbete betalats kan SKV ändå göra arbetsgivaren betalningsansvarig för underlåtet skatteavdrag. Eftersom SKV också skönmässigt 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 skönmässigt uppskattat eller faktisk konstaterat utbetalt belopp.

Blir en arbetstagare, som tidigare inte kunnat identifieras känd efter att beslut om betalningsskyldighet har meddelats, bör SKV ompröva beslutet mot arbetsgivaren med ledning av de framkomna uppgifterna. Har arbetstagaren deklarerat det utbetalda ersättningsbeloppet 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, sätts 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 beskattats för beloppet, kan beslut om betalningsskyldighet också riktas mot honom.

### 13.2.3 Rätt betalningsmottagare?

För att ett betalningsansvar som grundar sig på underlåtelse att göra skatteavdrag ska kunna komma ifråga krävs, som tidigare sagt, att utbetalaren varit skyldig att göra skatteavdrag vid utbetalning till betalningsmottagaren. För att avgöra detta blir det i vissa fall nödvändigt att pröva om den som faktiskt tagit emot ersättningen för arbetet också varit rätt betalningsmottagare.

#### Vilka avtalsparter?

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. 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.

Det är avtalspartens, den med vilken arbetsavtalet ingåtts, skattsedelsinnehav som är avgörande för skyldigheten att göra skatteavdrag. Att den utbetalare som betalar ut ersättningen till någon, som han inte ingått arbetsavtal med men som har F-skatt, kan åläggas betalningsansvar för underlåtet skatteavdrag om den som han avtalat med har A-skatt följer därför direkt av SBL:s bestämmelser.

## Genomsyn

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 inte, när den betalningsmottagare som han ingått arbetsavtalet med har F-skatt, har några skyldigheter vad gäller att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter.

## Skenrättsavtal

Detta gäller dock inte när det genom utredning är klarlagt att det ingångna arbetsavtalet är ett skenrättsavtal, alltså när avtalet inte återspeglar det faktiska rättsförhållandet mellan parterna utan är upprättat i avsikt att dölja det faktiska rättsförhållandet och försvåra kontroll. Det kan till exempel vara så att faktiska arbetsavtal med ett antal personer, som skall utföra arbete i utbetalarens verksamhet, givits formen av ett entreprenadavtal med en avtalspart som de facto inte haft någon befattning med det utförda arbetet eller de personer som faktiskt utfört det. I de fall SKV kan visa att det åberopade avtalet inte motsvara det faktiska avtalsförhållandet bör en genomsyn kunna göras på ett sådant sätt att myndigheten prövar utbetalarens skyldighet att göra skatteavdrag i relation till den faktiska betalningsmottagaren, alltså den med vilken arbetsavtalet i realiteten ingåtts. I detta sammanhang kan en jämförelse göras med det i avsnitt 13.4 beskrivna Regeringsrättsavgörandet och kommentaren till detta.

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

### **13.2.4 Mottagarens betalningsskyldighet för ej avdragen preliminärskatt.**

Som redan sagts får SKV 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 hänförs 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 självfallen eftersom det endast är i dessa fall, då han inte taxerats för den ifrågakommande 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 SKV 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 normalt ingen anledning att i beslutet ta hänsyn till ett eventuellt överskott på skattekontot.

#### *Exempel*

Vid utredning under maj taxeringsåret finner SKV att arbetsgivare A underlåtit att göra skatteavdrag med 30 000 kr på utbetald arbetsersättning om 100 000 kr till arbetstagare 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).

### 13.2.5 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.

### 13.2.6 Betalningsmottagarens talerätt

**RÅ 1962 ref. 29**

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

I en dom den 4 september 2002 (mål nr 44-2002) finner kammarrätten i Sundsvall också att ett beslut om arbetsgivares ansvar för skatt enligt 12 kap. 1 § SBL inte berör arbetstagaren på ett sådant sätt att denne är taleberättigad i frågan och att arbetstagaren i enlighet härmed heller inte äger rätt att påkalla att SKV 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 SKV 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 SKV (5 kap. 7 § SBL), se vidare avsnitt 4.4.3.

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 SKV 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 anställningsförhållande förelegat men detta inte i samband med utbetalningen anmälts till SKV.

#### **RR-dom**

Frågan om uppenbar anställning i samband med bestämmelserna om anmälningsskyldighet i 5 kap. 7 § SBL och betalningsskyldighet enligt 12 kap. 3 § samma lag har nyligen varit föremål för RR:s prövning (RR:s dom 2003-12-19, mål nr 8141-2000).

Målet avser tillämpning av 40 a § och 75 c § uppbördslagen (1953:272) samt 16 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter. Dessa bestämmelser har ersatts av 5 kap. 7 § och 12 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483) SBL. I det följande anges endast nu gällande bestämmelser.

Målet gäller ett bolag, Städbolaget A, som har anlitat en underentreprenör B för städarbete. A har i enlighet med åtta fakturor under en fyramånadersperiod betalat ut sammanlagt ca 310 000 kr till B avseende utförd städning. Fakturorna innehöll uppgift om att B hade F-skatt.

Frågan i målet är om sådan anmälningsskyldighet som numera regleras i 5 kap. 7 § SBL ålegat Städbolaget A, alltså om det varit uppenbart att arbetet utförts under sådana förhållanden att de som utförde detta var att anse som anställda hos A.

Regeringsrätten skriver i sin domskäl i huvudsak följande.

Enligt förarbetena ska frågan om anmälningsskyldighet föreligger framför allt inriktas på om anställningsför-



hållandet varit uppenbart för en arbetsgivare i allmänhet; hänsyn bör dock också kunna tas till vilka möjligheter den aktuella utbetalaren haft att bedöma anställningsfrågan (se prop. 1991/92:112 s. 182 f).

Beträffande underentreprenören B är upplyst att aktiebolaget under år 1995 var registrerat till mervärdesskatt och som arbetsgivare samt hade tilldelats F-skattsedel som återkallades den 23 oktober 1995. Bolaget redovisade inte mervärdesskatt, innehållen preliminär A-skatt eller arbetsgivaravgifter och försattes i konkurs den 22 april 1996. Enligt konkursförvaltaren har någon bokföring inte inkommit till honom.

”En prövning av huruvida ett anställningsförhållande föreligger ska i första hand göras genom en helhetsbedömning av de omständigheter som kan anses ha betydelse vid klassificeringen (se t.ex. RÅ 2001 ref. 50). När det gäller frågan om anmälningsskyldighet förelegat tillkommer att det ska ha varit uppenbart att förhållandena varit sådana att ett anställningsförhållande förelegat.

Vad som uttalats i förarbetena tyder på att avsikten i första hand varit att markera att det inte får råda någon tvekan om bedömningen, grundad på de föreliggande omständigheterna (prop. 1991/92:112 s. 89 och 107). Mot bakgrund av syftet med systemet med F-skatt är det också uppenbart att anmälningsskyldighet och därmed förknippad risk för betalningsskyldighet inte ska föreligga i fall där tvekan kan råda om den rättsliga bedömningen. Med hänsyn till bestämmelsens karaktär av undantagsregel finns det anledning att även ställa krav på de omständigheter som läggs till grund för denna bedömning är fullt ut klarlagda, i synnerhet vad avser frågan om vad som varit känt för utbetalaren.

Det kan vidare framhållas att det förhållandet att betalningsmottagaren inte fullgjort sina skyldigheter i fråga om skatter och avgifter visserligen är en förutsättning för åläggande av betalningsskyldighet men inte kan tillmätas betydelse för frågan huruvida anmälningsskyldighet förelegat. Detsamma gäller givetvis den omständigheten att det inom branschen kan finnas särskilda problem i fråga om bristande redovisning av skatter och avgifter.”

Regeringsrätten hänvisar därefter till att motstridiga uppgifter lämnats i målet om vem av bolagen som svarat för arbetsledning och städmateriel. Uttalanden som företrädaren för underentrepren-

nören B synes ha gjort i samband med en förundersökning mot henne får bedömas med försiktighet. Utredningen kan inte anses ge tillräckligt stöd för att Städbolaget A tillhandahållit arbetsledning och städmateriel.

”I målet är således klarlagt att de av Städbolaget A utbetalda ersättningarna avsett samma slags arbete som ingick i bolagets normala verksamhet. Enbart detta förhållande utgör inte tillräckligt stöd för att den personal som utfört arbetet varit att anse som anställd hos A. Vad gäller frågan om arbetena utförts till fast pris eller mot ersättning per arbetad timme föreligger inte någon fullständig utredning. Hur därmed förhåller sig är emellertid inte av avgörande betydelse eftersom båda ersättningsformerna kan förekomma i såväl anställnings- som uppdragsförhållanden.”

Regeringsrätten kom slutligen fram till att vad som förekommit i målet inte gav vid handen att det varit uppenbart att de aktuella arbetena utförts åt Städbolaget A under sådana omständigheter att de som utfört arbetena varit att anse som anställda hos bolaget. Någon anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL har sålunda inte ålegat A.

Domen utvisar tydligt att anmälningsskyldighet enligt 5 kap. 7 § SBL endast föreligger när det är helt klarlagt att arbetet utförts i en uppenbar anställning, och att detta ska ha stått klart också för utbetalaren. Domen innebär att eftersom F-skattsedeln har mycket starka rättsverkningar, kan undantagsregeln i 12 kap. 3 § SBL bara tillämpas i klara fall, dvs. där rätt betalningsmottagare är en anställd identifierbar person som har fel skatteform (F-skatt). På grund av de högt ställda kraven på bevisning blir det därför i praktiken mycket svårt att tillämpa bestämmelsen i vissa fall, t.ex. vid den typ av svartarbete som förekommer i s.k. entreprenadhärvor. Det är i dessa fall ingen lätt uppgift att motbevisa en invändning från en utbetalare, som säger sig ha anlitat en underentreprenör, kontrollerat att denne haft F-skatt, och inte haft anledning att tro annat än att arbetskraften var anställd hos underentreprenören.

I detta sammanhang kan en jämförelse också göras med vad som sägs om frågan om rätt betalningsmottagare och skenrättsavtal i avsnitt 13.2.3.

Det framgår av uttalande i propositionen (prop. 1991/92 s. 109) 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 ska taxeras som anställningsinkomst” har använts därför att man har haft fallet med en fysisk betalningsmottagare för ögonen.

I propositionstexten på sidan 89 sägs följande om arbetskraftsförmedling och uthyrning:

**Arbetsförmedling  
och uthyrning av  
arbetskraft**

”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 anmälnings- skyldighet inte i fråga.”

Sedan propositionen skrevs har den nyss nämnda lagen 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.

Någon lagstadgad tidsgräns för enskilt uthyrningsuppdrag finns enligt denna lag inte längre.

**Skatten på ersätt-  
ningen**

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.

**Solidariskt ansvar**

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).

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.

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.

I 12 kap. 3 § SBL görs skillnad mellan två olika situationer, nämligen.

- arbetet har utförts av betalningsmottagaren och
- arbetet utförts av annan än betalningsmottagaren.

#### **Arbetet utfört av betalningsmottagaren**

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.

I följande exempel är grundförutsättningarna för betalningsansvarighet uppfyllda, dvs. uppdragsgivaren har underlåtit att göra skriftlig anmälan till SKV trots att han anlitat uppdragstagare som har eller har åberopat F-skattsedel i ett uppenbart anställningsförhållande.

#### *Exempel*

A har i januari 2004 utbetalat 500 000 kr till B som själv utfört arbetet ifråga.

A:s betalningsansvarighet får maximalt bestämmas till 60 procent av arbetsersättningen, dvs. 300 000 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 2004 har B underskott på skattekontot med 110 000 respektive 90 000 kr. Vid avstämningen av slutlig skatt i december 2005 uppkommer skatt att betala med 80 000 kr vilket belopp debiteras på B:s skattekonto på förfallodagen den 28 februari 2006. När SKV fattar beslut i juni 2005 föreligger på skattekontot ett underskott om 120 000 kr. A:s betalningsansvarighet, som inte får överstiga 300 000 kr enligt

ovan, omfattar bara B:s skatteskulder hänförliga till beskattningsåret 2004, dvs. 280 000 kr (110 000+90 000+80 000), dock högst underskottet på skattekontot vid beslutstillfället 120 000 kr. I detta fall begränsas A:s ansvar således till sistnämnda 120 000 kr, vilket belopp understiger såväl maximibeloppet 300 000 kr som de ursprungliga skatteskulderna på 280 000 kr avseende beskattningsåret 2004.

Enligt 12 kap.3 § 2 st. SBL 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 § SBL 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 kravet på ansvarsbeslut mot betalningsmottagaren uteslöts i de nya bestämmelserna i SBL men situationen har inte kommenterats av lagstiftaren.

### **13.5 A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter**

Har SKV 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 och
- att ersättningen avser arbete inom näringsverksamhet som bedrivits av skattsedelsinnehavaren samt slutligen
- 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 SKV 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, 6a 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.

Från och med den 1 januari 2004 har bestämmelserna om betalningsansvar för företrädare för juridisk person ändrats. Ändringarna avser både materiella bestämmelser som reglerna för förfarandet (prop. 2002/03:128).

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 SKV:s handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443 utgåva 2). Denna handledning håller för närvarande på att omarbetas och skall enligt den nu föreliggande

planering publiceras elektroniskt i ny utgåva på Skatteverkets webbplats under hösten 2004.

### **13.6.2 Skatter m.m. som omfattas av ställföreträdaransvaret**

Betalningsansvaret enligt 12 kap. 6 § SBL omfattar alla skatter enligt SBL. Enligt 12 kap. 6 a § SBL 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 § och 6a § 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 företrädarens 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.

<b>Aktiebolag</b>	För <i>aktiebolag</i> är det styrelseledamöterna och den verkställande direktören som är legala ställföreträdare (8 kap. 29 och 30 §§ aktiebolagslagen).
<b>Handelsbolag</b>	<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.
<b>Ekonomiska föreningar</b>	<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).
<b>Stiftelser</b>	<i>Stiftelser</i> företräds av styrelsen eller förvaltaren (7 kap. 3 § stiftelselagen).
<b>Ideella föreningar</b>	<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.
<b>Konkursbo</b>	Om en juridisk person försätts i konkurs, företräds <i>konkursboet</i> av konkursförvaltaren. På motsvarande sätt är en likvidator företrädare för en <i>juridisk person i likvidation</i> .

#### 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 uppsåtligt eller av grov oaktsamhet underlåtit att göra skatteavdrag eller underlåtit att betala skatt enligt 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. 6b § SBL. Befrielse innebär att betalningsskyldigheten begränsas helt eller delvis.

Befrielsemöjligheten motsvaras av den jämningsmöjlighet 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 den Handledning Företrädaransvar Ackord Betalningsinställelse (RSV 443 utg. 1).

#### **13.6.6 Behörig företrädare för staten**

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

#### **13.6.7 Förfarandet**

Frågan om betalningsskyldighet väcks genom att ansökan hos förvaltningsdomstol, dvs. hos länsrätt i första instans, 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.

#### **13.6.8 Överenskommelse**

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, 12 kap. 7c § SBL. 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. 54f).

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, 12 kap. 7c § SBL.

### **13.6.9 Verkställighet**

Beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6,6a 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.

## **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 SKV som beslutar om delägars 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 SKV 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. Ifrågavarande krav avser preliminär skatt för uppbringningsmånaderna februari–juni 1985 samt arbetsgivaravgifter för samma tid. Lokala SKM kan visserligen inte anses ha känt till eller ha bort känna till Carl S avgång ur bolaget innan denna registrerats. SKM:s 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 skatt-

skyldighet. 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 moms-skuld 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 Ansvar för den som har avyttrat ett skalbolag**

I 12 kap. SBL har intagits en ny paragraf, 8 c, som trädde i kraft den 1 juli 2003 om betalningsansvar i vissa fall för den som avyttrat andel eller aktiebaserad delägarrätt i ett skalbolag. Ansvar kan komma i fråga för företagets slutliga skatt, dock högst med ett belopp som motsvarar det för vilket säkerhet skulle ha ställts om sådan begärts enligt 11 kap. 11 b § SBL.

I förarbetena till den ifrågavarande lagstiftningen sägs (prop. 2002/03:96 s. 190)

”I bestämmelsen regleras det subsidiära skatteansvar som blir följden om skattemyndigheten avstår från att begära sådan säkerhet som avses i 11 kap. 11 b §. Någon proportioneringsregel liknande den i 11 kap 12 § har inte ansetts lämplig eller behövlig i det fall att det finns flera personer som är subsidiärt ansvariga för skatten. I det fall någon säkerhet för skatten inte har ställts är det nödvändigt att

myndigheten ges möjlighet att rikta betalningsansvaret mot en eller flera om det finns subsidiärt ansvariga med syfte att säkerställa betalning av skatteanspråket. Skatteanspråket mot en subsidiärt ansvarig person begränsas dock alltid till det belopp som säkerheten skulle ha täckt om sådan begärts.

Av bestämmelserna i andra stycket följer att om det även finns ställd säkerhet enligt 11 kap. 12 § – eller i förekommande fall flera ställda säkerheter – för den slutliga skatten ska säkerheten tas i anspråk i första hand. Först om ställd säkerhet inte täcker den slutliga skatten aktualiseras frågan om att rikta betalningsansvaret mot en eller flera subsidiärt betalningsansvariga.”

### **13.11 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 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.

### **13.12 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.

### **13.13 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 SKV besluta att den av delägarna som dessa föreslår tills vidare ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt som hänför sig 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 SKV 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.

### **13.14 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 SKV 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).