

Målnummer:	5248-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-12-23		
Rubrik:	Ett kommanditbolag har underlåtit att lämna skattedeclarationer avseende mervärdesskatt och därför skönsbeskattats och påförts skattetillägg. Att en tidigare komplementär i bolaget upphört att vara komplementär vid beslutstillfället har inte hindrat att hon vid tillämpning av lagen om handelsbolag och enkla bolag ansetts betalningsansvarig för skattetillägget.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 2 kap. 22 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag• 12 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1990 ref. 50• NJA 2009 s. 291		

REFERAT

Skatteverket beslutade den 22 maj 2008 att G.A. var solidariskt betalningsansvarig för skatteskulder i Limmatur Kommanditbolag (Limmatur) med tillämpning av 12 kap. 8 a § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, och 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL. Beslutet motiverades enligt följande. G.A. var enligt Bolagsverkets näringslivsregister komplementär i bolaget under tiden den 4 mars 2004 - den 22 mars 2007. Den restföring som lagts till grund för beslut bestod av mervärdesskatt och skattetillägg för december 2005 då G.A. var komplementär i bolaget. Hon var därmed solidariskt betalningsansvarig för den aktuella skulden. Ansvaret för komplementären är enligt bestämmelserna i 2 kap. 20 § HBL ovillkorligt gentemot bolagsborgenären, i detta fall Skatteverket, och kan inte avtalas bort.

G.A. överklagade Skatteverkets beslut och anförde att beloppet kommer från en taxering som har överklagats och där skattetillägg är påfört.

Skatteverket vidhöll vid obligatorisk omprövning sitt tidigare beslut och tillade att den restföring som lagts till grund för beslutet om solidariskt betalningsansvar utgjordes av mervärdesskatt och skattetillägg för december 2005 i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut den 19 november 2007. Beslutet hade inte överklagats.

Länsrätten i Stockholms län (2008-10-10, ordförande Forsberg) yttrade: I 12 kap. 8 a § SBL anges att Skatteverket beslutar om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL avseende skatt enligt denna lag. Av 2 kap. 20 § första stycket HBL framgår att bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser. Av 3 kap. 1 § HBL framgår att lagens 2 kap. även omfattar kommanditbolag. En komplementär i ett kommanditbolag har samma obegränsade ansvar som en bolagsman i ett vanligt handelsbolag. - Länsrätten har i målet att ta ställning till huruvida G.A. är betalningsansvarig för Limmatur skatteskuld hänförlig till perioden december 2005. Det ankommer inte på länsrätten att i detta sammanhang pröva storleken av eller den rättsliga grunden för kommanditbolagets skatteskulder. Av utredningen i målet framgår att G.A. var registrerad som komplementär i bolaget under tiden den 4 mars 2004 - den 22 mars 2007. Limmatur har en skatteskuld hänförlig till perioden december 2005, vilken restfördes den 2 februari 2008. Enligt ovan redovisade bestämmelser svarar G.A. som komplementär i Limmatur solidariskt för detta bolags förpliktelser. Något annat skäl för ändring av Skatteverkets beslut har inte heller framkommit. Överklagandet ska därför avslås. - Länsrätten avslår

överklagandet.

G.A. överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle upphäva hennes ansvar för Limmatus skatteskulder. Till stöd för sin talan anförde hon bl.a. följande. Bolagets skattskyldighet för mervärdesskattefordringen får anses ha uppkommit först genom omprövningsbeslutet den 19 november 2007. Hon är såsom kommanditdelägare vid fordrans uppkomst inte ansvarig för bolagets skatteskuld. I mars 2007 har hon utträtt som bolagsman. Hon ansvarar inte för de förpliktelser som därefter uppkommer för bolaget. Hon kan därför inte åläggas ansvar för bolagets förpliktelser för tiden i fråga. Vidare kan hon inte åläggas ansvar som kommanditdelägare enligt 2 kap. 20 HBL. Det underliggande skattebeslutet mot bolaget är tvistigt och överklagat. Det är inte skäligt att ålägga annan betalningsansvar för en tvistig fordran eftersom nuvarande bolagsmän i första hand ska ansvara för skulden. Hon har inte heller haft någon faktisk maktposition och saknat möjligheter att påverka förvaltningen av bolaget. Detta bör anses utgöra skäl för att befria henne från betalningsansvaret. Den skuld som målet rör är numera reglerad. Det finns därmed ingen förpliktelse för G.A. att svara för. Den särskilda exekutionstitel som har tillskapats gentemot henne genom Skatteverkets beslut den 22 maj 2008 ska därför upphävas. I vart fall uppkom skattetillägsfordran tidigast genom beslutet den 19 november 2007 och alltså efter den tid hon var bolagsman i bolaget.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den aktuella skulden utgörs av nedsättning av och vägrade avdrag för mervärdesskatt för perioden december 2005. En mervärdesskatteskuld uppstår, oavsett tidpunkt för meddelande av eventuella omprövningsbeslut, vid tidpunkten för den eller de mervärdesskattepliktiga transaktioner som ligger till grund för skulden. I förevarande fall har dessa transaktioner ägt rum, eller i vart fall redovisats, under perioden december 2005 och är således uppkomna vid denna tidpunkt. G.A. var vid beskattningstidpunkten, dvs. vid utgången av december 2005, registrerad som komplementär i bolaget enligt Bolagsverkets register och är således till fullo solidariskt betalningsansvarig för bolagets skulder. Frågan om den aktuella skuldens storlek och riktighet i sig är inte relevant för bedömningen av G.A:s solidariska betalningsansvar enligt 2 kap. 20 § HBL. Varken Skatteverket eller länsrätten har meddelat anstånd med betalning av den aktuella skatten. G.A. har därmed inte gjort sannolikt att skulden kommer att fastställas till ett väsentligt lägre belopp eller bortfalla helt. Då anstånd inte meddelats och fordran därmed inte är att betrakta som oklar ska skulden i enlighet med 23 kap. 7 § SBL betalas. Enligt 12 kap. 8 a § SBL jämfört med 2 kap. 20 § HBL kan Skatteverket besluta om solidariskt betalningsansvar för bolagsman i kommanditbolag. Någon separat exekutionstitel krävs således inte för att solidariskt betalningsansvar ska kunna påföras. Uppgiften att G.A. delvis själv reglerat skulden påverkar inte Skatteverkets uppfattning i frågan. Vad gäller fordran avseende skattetillägg uppkommer denna när den handling eller underlåtenhet som ligger till grund för beslutet ägde rum. Den underliggande skattefordran avseende perioden december 2005 har uppkommit i vart fall vid redovisningsperiodens slut. G.A. var vid denna tidpunkt registrerad som komplementär i bolaget, varför det solidariska betalningsansvaret omfattar även skattetillägget.

Kammarrätten i Stockholm (2010-06-18, Olsson, Hedin, Renmyr, referent) yttrade: Av handlingarna i målet framgår att bolaget vid tidpunkten för Skatteverkets beslut hade en skatteskuld hänförlig till redovisningsperioden december 2005. Skulden restfördes den 2 februari 2008. G.A. har under tiden den 4 mars 2004 - 22 mars 2007 varit komplementär i bolaget. I egenskap av bolagsman svarar G.A. solidariskt med bolaget för samtliga bolagets skulder hänförliga till den period hon varit registrerad som bolagsman. - Kammarrätten gör följande bedömning. - G.A. har invänt att skattefordran inte uppkommit förrän i samband med Skatteverkets omprövningsbeslut den 19 november 2007, en tidpunkt vid vilken hon inte längre var bolagsman. Kammarrätten anser i likhet med underinstanserna att oavsett vid vilken tidpunkt

omprövningsbeslutet fattas är det den ursprungliga förfallodagen för skatten som är avgörande för betalningsansvaret. Vid tidpunkten för den ursprungliga förfallodagen var G.A. bolagsman i bolaget och svarar därigenom personligen tillsammans med bolaget för den aktuella skatteskulden. - Avseende G.A:s invändning att skulden numera är reglerad konstaterar kammarrätten följande. Eftersom G.A. svarar för bolagets skulder i samma utsträckning som bolaget självt kommer en eventuell reglering av skulden i motsvarande mån att tillgodoräknas G.A. Uppgiften att skulden numera skulle vara reglerad medför därför inte någon annan bedömning av G.A:s ansvar för bolagets skatteskuld. - I och med Skatteverkets omprövningsbeslut den 19 november 2007 påfördes bolaget även skattetillägg. Beträffande G.A:s ansvar för denna skuld har hon invänt att denna fordran tidigast har uppkommit genom beslutet den 19 november 2007 och därmed först sedan att hennes ansvar som bolagsman upphört. Kammarrätten konstaterar att för särskilda avgifter såsom bl.a. skattetillägg finns inte några ursprungliga förfallodagar. En särskild avgift kan och ska således inte betalas på annan förfallodag än den som anges i Skatteverkets formella beslut om sådan avgift. Det är i målet ostridigt att G.A. inte var bolagsman i bolaget när beslutet om skattetillägg fattades. G.A:s personliga ansvar för bolagets skulder omfattar därmed inte Skatteverkets fordran till den del den avser det aktuella skattetillägget. - Sammanfattningsvis ska överklagandet bifallas på så sätt att länsrättens dom och Skatteverkets beslut upphävs såvitt avser G.A:s ansvar för bolagets skuld med anledning av det påförda skattetillägget. I övrigt ska överklagandet avslås. - Kammarrätten bifaller överklagandet endast på så sätt att länsrättens dom och Skatteverkets beslut upphävs såvitt avser G.A:s ansvar för Skatteverkets fordran gentemot Limmatur med anledning av påfört skattetillägg. Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle besluta att G.A. var betalningsansvarig även för det skattetillägg som påförts Limmatur. Skatteverket anförde bl.a. följande. En fordran på skattetillägg uppkommer vid tidpunkten för den handling eller underlåtenhet som ligger till grund för tillägget. Skattetillägget har i detta fall grundats på att bolaget inte lämnat någon skattedeklaration. Underlåtenheten hänför sig till tid då G.A. var komplementär i bolaget.

G.A. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Som huvudregel brukar anges att en fordran anses uppkommen när den väsentliga grunden för fordringen föreligger. De rättsfakta som är nödvändiga för att en fordran på skattetillägg ska ha uppkommit föreligger först när beslutet om skattetillägg har meddelats. När beslutet om skattetillägg meddelades var hon inte bolagsman. Hon kan därmed inte göras ansvarig för den aktuella skulden.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-12-23, Melin, Sandström, Nord, Brickman, Ståhl) yttrade: Skälen för avgörandet.

Av bestämmelserna i 2 kap. 20 § första stycket samt 1 kap. 2 § och 3 kap. 1 § HBL följer att en komplementär i ett kommanditbolag svarar för bolagets förpliktelser. Enligt 2 kap. 22 § gäller ansvaret inte de förbindelser av bolaget som uppkommer efter bolagsmannens avgång om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått.

Av 15 kap. 2 § SBL följer att skattetillägg ska tas ut vid bl.a. skönsbeskattning som grundas på att skattedeklaration inte har lämnats. Den skattskyldige kan undgå skattetillägg genom att ge in en deklARATION. Om någon deklARATION inte kommer in och ett beslut om skattetillägg därför meddelas ska beslutet enligt 15 kap. 3 § undanröjas om en deklARATION kommer in inom den tid som anges där.

Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning.

G.A. blev 2004 komplementär i Limmatur och var det fram till den 22 mars 2007. Frågan i målet är om fordringen på skattetillägg kan anses ha

uppkommit under denna tid och alltså innan Skatteverket fattade sitt beslut den 19 november 2007.

Att rättsverkningar knyts till att en fordran har uppkommit förekommer också i andra sammanhang, jfr t.ex. 5 kap. 1 § konkurslagen (1987:672) och 25 kap. 18 och 19 §§ aktiebolagslagen (2005:551). Det har ansetts att ändamålet med den bestämmelse det gäller har stor betydelse vid bedömningen (jfr NJA 2009 s. 291). Det finns inte något generellt krav på att fordringen har förfallit till betalning eller ens att den är definitiv eller bestämd till sitt belopp.

Ett ändamål med bestämmelsen i 2 kap. 22 § HBL är att skydda en godtroende borgenär mot verkningarna av att en bolagsman lämnar den krets av bolagsmän som svarar för bolagets förpliktelser. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade emellertid i rättsfallet RÅ 1990 ref. 50, som gällde betalningsskyldighet för arbetstagares skatt och för arbetsgivaravgift, att skattemyndighetens krav var oberoende av vem som var bolagsman och inte kunde liknas vid de anspråk som en godtroende kontrahent till bolaget kan ha att ställa på fullgörande av en avtalsförpliktelse. Betalningsskyldighet borde bara komma i fråga för den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivarens ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar.

Detta gäller också krav på skattetillägg enligt SBL. Klart är att Skatteverkets fordran inte föreligger slutligt förrän verket, efter en prövning mot bl.a. bestämmelserna i 15 kap. 7 och 10 §§, beslutat att rikta ett betalningskrav mot den skattskyldige. Lika klart är att det är den handling eller den underlåtenhet som kan ge upphov till skattetillägg som statens anspråk grundas på. Att den skattskyldige kan ha haft möjlighet att rätta en oriktig uppgift eller att i efterhand komma in med en deklaration saknar betydelse vid bedömningen av när fordringen uppkommit.

En förbindelse i den mening som avses i 2 kap. 22 § HBL får därför, när det gäller ansvar för skattetillägg, anses ha uppkommit redan när en oriktig uppgift lämnats eller när tiden för att lämna skattedeklaration löpt ut utan att någon deklaration kommit in.

Limmaturs underlåtenhet att lämna skattedeklarationer för tiden december 2004 - december 2005 hänför sig till tid då G.A. var komplementär i bolaget. Hon är därmed betalningsansvarig för det skattetillägg som påförts Limmatur genom Skatteverkets beslut den 19 november 2007. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar, med ändring av kammarrättens dom i denna del, att G.A. är betalningsansvarig för det skattetillägg som påförts Limmatur KB.

Föredraget 2011-11-16, föredragande Wännström, målnummer 5248-10

Sökord: Skattetillägg; Uppbörd; Mervärdesskatt

Litteratur: Agell i Rättsvetenskapliga studier tillägnade Carl Hemström, 1996, Avgången bolagsmans ansvar för handelsbolagets skulder; Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag - En kommentar, 2 u. 2010, s. 542-546; Mattsson, Skattenytt 1991 s. 363 f.
