

Handledning för solidariskt ansvar i handelsbolag

Förord

Bolagsmäns solidariska ansvar för ett handelsbolags förpliktelser har tidigare behandlats översiktligt i handledningen för företrädaransvar och ackord, RSV 443 utgåva 2, från oktober 2000. I fråga om företrädaransvar är den publikationen numera ersatt av en separat handledning, utgiven i april 2005. Vidare kommer en särskild handledning för ackord att ges ut inom kort.

I denna handledning utvecklas nu närmare vad som gäller beträffande bolagsmäns solidariska ansvar. Inom detta område har frågor av både rättslig och hanteringsmässig karaktär blivit vanligare sedan Skatteverket fått möjlighet att själv fatta beslut om det solidariska ansvaret för sådana fordringar som omfattas av skattekontosystemet. Att meddela sådana beslut utgör idag en del av Skatteverkets löpande borgenärsarbete.

Handledningen innehåller en redogörelse för de grundläggande bolagsrättsliga reglerna rörande handelsbolag samt vad som gäller i fråga om bolagsmännens personliga ansvarighet, såväl i allmänhet som mera specifikt i förhållande till staten som skatteborgenär. I handledningen lämnas också stöd för hur Skatteverkets ärendehantering ska gå till. Vidare ges en översiktlig beskrivning av de beskattningsregler som gäller för handelsbolag. Slutligen lämnas även en praxisredogörelse som innehåller de viktigaste avgörandena med anknytning till bolagsmännens solidariska ansvar.

Handledningen är i första hand avsedd för borgenärsarbetet vid Skatteverket samt för utbildning inom myndigheten. Den rättsliga redovisningen tar hänsyn till lagändringar och praxis fram till den 1 juni 2006. Fortlöpande information om utvecklingen på rättsområdet samt Skatteverkets ställningstaganden i olika frågor publiceras på myndighetens webbplats på Internet, www.skatteverket.se.

Solna i juni 2006

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	3
Förkortningslista	9
1 Bolagsrättsliga bestämmelser	13
1.1 Allmänt	13
1.1.1 Handelsbolag	14
1.1.2 Kommanditbolag	16
1.1.3 Bolagsavtalet	19
1.1.4 Registrering	20
1.1.5 Bolagsmän och delägare.....	23
1.1.6 Förvaltningsbefogenhet	25
1.1.7 Företrädare och firmatecknare	25
1.1.8 Prokura	26
1.1.9 Byte av bolagsman	27
1.1.10 Likvidation och upplösning.....	28
1.1.11 Konkurs	31
1.2 Bolagsmännens solidariska ansvar	33
1.2.1 Ansvarets innebörd.....	33
1.2.2 Förpliktelsens uppkomst	34
1.2.3 Ansökan om verkställighet och konkurs mot bolagsman.....	35
1.2.4 Invändningar från bolagsmannen	36
1.2.5 Ansvarighet vid byte av bolagsman	37
1.2.6 Regressrätt.....	39
1.2.7 Preskription	39
1.3 Andra handelsbolagsformer	40
1.3.1 EEIG.....	40
1.3.2 Utländska handelsbolag	41

2	Personligt betalningsansvar för skatt, tull och avgifter.....	43
2.1	Särskilda bestämmelser om beslutsbehörighet – tillämpningsområde.	43
2.2	Förarbetena	45
2.3	Delägare och bolagsmän	48
2.4	Beslut om betalningsansvar	49
2.5	Omprövning och överklagande.....	51
2.6	Invändningar mot skattefordringen	52
2.7	Bolagsmans utträde.....	52
2.8	Skattefordringars uppkomst	53
2.9	Ränta	54
2.10	Anstånd	55
2.11	Befrielse från betalningsskyldighet.....	55
2.12	Indrivning	56
2.13	Preskription	56
2.14	Betalningssäkring	57
3	Ärendehanteringen	61
3.1	Initiering av ärenden.....	61
3.1.1	Skatteutredning mot bolaget.....	62
3.1.2	Underlåten betalning	63
3.1.3	Anmälan från KFM	63
3.2	Närmare om fastställandet	63
3.2.1	Inledande utredning.....	63
3.2.2	Diarietföring	66
3.2.3	Övervägande om beslut.....	66
3.2.4	Betalning av bolagsmannen före beslut.....	68
3.2.5	Ansvarsbeslutet	68
3.3	Betalningsuppmaning och restföring.....	72
3.3.1	Betalningsuppmaning.....	72
3.3.2	Restföring.....	72
3.4	Anstånd, omprövning och överklagande.....	73
3.4.1	Anstånd	73
3.4.2	Omprövning	74
3.4.3	Överklagande	75
3.5	Ansökan om betalningsföreläggande.....	76

4	Beskattning av handelsbolag – en översikt	79
4.1	Allmänt.....	79
4.2	Bolagets skatter	79
4.3	Löpande delägarbeskattning	81
4.4	Delägarbeskattning vid avyttring av andel och upplösning av bolaget	85
4.5	Behörig deklarations- och uppgiftslämnare.....	86
4.6	Beskattning vid konkurs.....	87
4.7	Beskattningsbeslut och talerätt efter bolagets upplösning	88
4.8	EEIG.....	90
5	Rättspraxis	91
	Manual för hantering av tekniska rutinen	125
	Litteraturförteckning.....	130
	Sakregister	133

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
AvrL	Lag (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BfL	Lag (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning
BtSF	Förordning (1978:881) om betalningssäkring för skatter, tull och avgifter
BtSL	Lag (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter
Dnr	Diarienummer
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FrekL	Lag (1996:764) om företagsrekonstruktion
FRL	Förmånsrättslag (1970:979)
HB	Handelsbolag
HBL	Lag (1980:1102) om enkla bolag och handelsbolag
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätt
HovR NN	Hovrätten för Nedre Norrland
HovR SoB	Hovrätten över Skåne och Blekinge
HovR VS	Hovrätten för Västra Sverige
HovR ÖN	Hovrätten för Övre Norrland
HRF	Handelsregisterförordning (1974:188)
HRL	Handelsregisterlag (1974:157)
IF	Indrivningsförordning (1993:1229)
IndrL	Lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.
KB	Kommanditbolag

10 Förkortningslista

KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Konkurslag (1987:672)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRNSU	Kammarrätten i Sundsvall
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelag (1994:200)
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv I
NL	Lag (1986:436) om näringsförbud
PoIT	Post- och Inrikes Tidningar
PreskL	Preskriptionslag (1981:130)
Prop.	Proposition
RH	Rättsfall från hovrätterna
RIC	RSV:s rättsinformation, serie C
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslag (2000:980)
SBF	Skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SPL	Lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.
SekrL	Sekretesslag (1980:100)
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslag (1990:324)
TR	Tingsrätt

UB	Utsökningsbalk
UF	Utsökningsförordning (1981:981)
UBL	Uppbördslag (1953:272)
USAL	Lag (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
ÄHBL	Lag (1895:64 s. 1) om handelsbolag och enkla bolag

1 Bolagsrättsliga bestämmelser

1.1 Allmänt

Personer som avser att driva näringsverksamhet tillsammans kan välja mellan tre bolagsformer; aktiebolag, handelsbolag och enkla bolag.

Aktiebolag och handelsbolag är juridiska personer, dvs. egna rättssubjekt som kan förvärva rättigheter, dra på sig förpliktelser och föra sin egen talan. Enkla bolag är – trots benämningen – inte juridiska personer och saknar egen rätts-handlingsförmåga.

Aktiebolag

Aktiebolag ska ha tillgångar som motsvarar skulderna och bolagets eget kapital. Vid bildandet ska kapitalet uppgå till minst 100 000 kr. Aktieägarna har enligt huvudregeln inget personligt ansvar för aktiebolagets förpliktelser, 1 kap. 3 § första stycket ABL. I 25 kap. 19 § ABL finns bestämmelser om personligt betalningsansvar för aktieägare i samband med likvidationsskyldighet på grund av kapitalbrist. I 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL finns regler om personligt betalningsansvar för företrädare för juridisk person.

Handelsbolag

Ett handelsbolag kan bildas utan att det tillskjuts något kapital. Bolaget behöver inte ha några tillgångar och om det finns tillgångar kan bolagsmännen fritt förfoga över dem t.ex. genom att överföra dem till sig själva. Borgenärerna skyddas av att bolagsmännen solidariskt svarar för bolagets förpliktelser med sina egna tillgångar. Bestämmelsen om detta finns i 2 kap. 20 § HBL.

Kommanditbolag

Ett kommanditbolag är ett handelsbolag som har minst en obegränsat ansvarig bolagsman – komplementär – samt ett kapital, som dock inte är föremål för några kapitalskyddsregler.

Enkelt bolag

I ett enkelt bolag agerar fysiska eller juridiska personer tillsammans för att uppnå ett visst syfte. Respektive deltagare

ingår själv rättshandlingar och svarar för de förbindelser han ingått.

1.1.1 Handelsbolag

Bolagsavtal och registrering

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret, 1 kap. 1 § HBL. För att ett handelsbolag ska uppkomma enligt lagen ställs således två krav, dels att det finns ett avtal mellan bolagsmännen, dels att registrering har skett.

Kravet på införande i handelsregistret tillkom genom en lagändring 1993, prop. 1992/93:137 s. 7. I propositionen uttryckte departementschefen saken på följande sätt. ”En regel om att ett handelsbolag uppkommer först då det på bolagsmännens begäran har förts in i handelsregistret tillgodoser enligt min mening önskemålet om en klar och entydig gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag. Regeln innebär också att det överlämnas till bolagsmännen att avgöra om en näringsverksamhet ska utövas i handelsbolag eller enkelt bolag. Därigenom blir det alltså möjligt att utöva näringsverksamhet i enkelt bolag även i andra fall än då det är fråga om jordbruk eller skogsbruk. Det föreligger därför enligt min mening starka skäl av både civilrättslig och skatterättslig natur för den nu föreslagna gränsdragningen”.

Eget rättssubjekt

Av 1 kap. 4 § HBL framgår att ett handelsbolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Bolaget blir ett självständigt rättssubjekt och får rättskapacitet. Rättskapaciteten uppkommer vid registreringen i handelsregistret, på samma sätt som för aktiebolag enligt 2 kap. 25 § ABL och ekonomiska föreningar enligt 1 kap. 2 § andra stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar.

Enkelt bolag före registreringen

Innan registrering skett är bolaget enkelt. Det enkla bolaget har ingen egen rättskapacitet. Om parterna avtalat om att bilda handelsbolag men registrering inte kommer till stånd förblir bolaget enkelt.

Ansvarsförhållanden i enkelt bolag

I det enkla bolaget är det den enskilde bolagsmannen som blir berättigad respektive förpliktigad på grund av de förbindelser han ingått. Deltar flera bolagsmän i ett avtal har de lika rätt i förhållande till medkontrahenten och svarar solidariskt för vad som har utfästs, om inte något annat har bestämts i avtalet,

4 kap. 5 § HBL. Solidariskt ansvar kan också föreligga enligt 4 kap. 6 § HBL, se nedan.

**Från enkelt bolag
till handelsbolag**

Om verksamheten enligt ett handelsbolagsavtal startar innan registrering har skett – vilket i och för sig inte är tillåtet – är inte det blivande handelsbolaget bundet av de förbindelser som har ingåtts. Dessa har ingåtts av ett enkelt bolag och binder endast den eller de bolagsmän som har vidtagit åtgärden. Det uppkommer inte något solidariskt ansvar för bolagsmännen enligt 2 kap. 20 § HBL i samband med att förpliktelsen uppkommer.

Departementschefen angav i prop. 1992/93:137 s. 14 varför särskilda bestämmelser av det slag som fanns i 2 kap. 13 § i 1975 års ABL om aktiebolags ansvar för förbindelser ingångna före registreringen inte behövdes för handelsbolag. Det berodde på bestämmelsen om enkla bolag i 4 kap. 6 § HBL som lyder: ”Används vid ingående av ett avtal en benämning varmed bolagsmännen samfällt betecknas, får denna inte innehålla ordet handelsbolag... Om så ändå sker, svarar de bolagsmän med vilkas vetskap och vilja det har skett solidariskt för förbindelser gentemot den som varken insåg eller borde ha insett att benämningen avsåg ett enkelt bolag.”

Detta innebär, att om bolagsmännen är överens om att starta verksamheten innan registrering skett och agerar i handelsbolagets namn mot utomstående så är de solidariskt betalningskyldiga enligt 4 kap. 6 § HBL.

Handelsbolaget kan också uttryckligen eller genom konkludent handlande överta ansvaret för förbindelserna, såsom fallet kan vara om handelsbolaget under sin firma fortsätter fullgörandet av tidigare avtal som slutits av bolagsmännen i det enkla bolaget.

Om handelsbolaget har registrerats i enlighet med bolagsavtalet, verksamheten har bedrivits i enlighet med detta och ingångna avtal har följts, torde handelsbolaget ha övertagit ansvaret för förbindelser som ingåtts av någon av bolagsmännen före registreringen. Ansvarsbestämmelsen i 2 kap. 20 § HBL blir därmed tillämplig.

**Det enkla bolagets
egendom**

Den egendom som tillhörde bolagsmännen i det enkla bolaget övergår inte automatiskt till handelsbolaget. För detta krävs överlåtelse enligt vanliga regler, t.ex. ska överlåtelse av fast egendom ske skriftligen. Bolagsmännen kan också behålla

äganderätten till egendom som ska användas i handelsbolagets verksamhet och upplåta nyttjanderätten till handelsbolaget.

1.1.2 Kommanditbolag

Olika ansvar för bolagsmännen

Ett kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag där en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. En sådan bolagsman kallas kommanditdelägare. Annan bolagsman i kommanditbolaget kallas komplementär, 1 kap. 2 § HBL. I kommanditbolaget måste finnas minst en komplementär. Komplementärerna bär ett obegränsat ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL.

Särskilda bestämmelser

För kommanditbolag finns särskilda bestämmelser i tredje kapitlet HBL. Dock gäller även de vanliga bestämmelserna i andra kapitlet för dessa bolag, om det inte föreskrivs något annat, 3 kap. 1 § HBL.

Firma

I ett kommanditbolag måste firmanamnet innehålla ordet kommanditbolag, 6 § HRL.

Kommanditbolags bildande

Kommanditbolag bildas och registreras på samma sätt som vanliga handelsbolag. Genom ändring i bolagsavtalet kan ett vanligt handelsbolag ombildas till ett kommanditbolag. Om ett vanligt handelsbolag omvandlas genom att en eller flera bolagsmän blir kommanditdelägare, har dessa fortfarande obegränsat ansvar för bolagets förbindelser som uppkommit innan fordringsägaren kände eller borde ha känt till omvandlingen, se nedan om ansvarighet vid byte av bolagsmän i avsnitt 1.2.5.

Enkelt bolag före registrering

Innan ett nybildat kommanditbolag har registrerats är det ett enkelt bolag. Har verksamhet bedrivits före registrering gäller de regler som redovisats ovan för vanliga handelsbolag.

Kommanditdelägare

Samtliga bolagsmän får inte vara kommanditdelägare, 3 kap. 2 § HBL. I handelsregistret ska införas uppgift om vilken eller vilka av bolagsmännen som är kommanditdelägare och storleken på det av varje bolagsman utfästa insatsbeloppet, 4 § HRL. Respektive kommanditdelägares insatskapital bestäms i bolagsavtalet. Lagen anger inte något minsta insatsbelopp.

Kommanditdelägaren har endast befogenhet att ta del i förvaltningen om det är särskilt avtalat, 3 kap. 4 § HBL. Kommanditdelägaren är inte behörig att företräda bolaget, dvs. han kan inte vara firmatecknare, 3 kap. 7 § HBL. Regeln är tvingande och avser att förebygga missuppfattning hos tredje

man rörande kommanditdelägarrens verkliga ställning i bolaget. Däremot kan kommanditdelägaren utses till prokurist. Om firmateckning och prokura, se nedan avsnitten 1.1.7 och 1.1.8.

En rättshandling som kommanditdelägaren ingår för bolaget, utan att vara prokurist, är bindande för bolaget om tredje man varken insåg eller bort inse att den handlande var kommanditdelägare, 3 kap. 7 § andra stycket HBL. Enligt 19 § HRL anses normalt en i PoIT kungjord registrering ha kommit till tredje mans kännedom. Se vidare nedan avsnitt 1.1.4 om PoIT samt bestämmelsen i 19 § HRL.

Kommanditdelägarrens ansvar

För kommanditdelägaren är ansvaret begränsat till den insats han utfäst och som handelsregistret ska ge upplysning om. Han fullgör sin skyldighet att svara för bolagets förpliktelser genom att betala sin utfästa insats till bolaget, se RÅ 1981 not. Ba3. Borgenären kan endast göra sin fordran gällande mot bolaget och komplementären. En borgenär som har en förfallen fordran kan dock begära att kommanditdelägaren ska betala sitt insatsbelopp till bolaget, 3 kap. 8 § andra stycket HBL. Eftersom det inte framgår hur talan respektive verkställighet ska ske om kommanditdelägaren inte betalar, torde bestämmelsen inte komma till praktisk användning. Nial anger, s. 337, att en juridiskt naturligare väg för borgenären är att söka utmätning hos bolaget och få fordran mot kommanditdelägaren utmätt eller att begära bolaget i konkurs.

Beteckningen KB måste användas

Om ett avtal ingås för kommanditbolagets räkning med en godtroende medkontrahent under en firmabeteckning som inte innehåller ordet kommanditbolag (KB) och detta sker med en kommanditdelägarrens vetskap och vilja, dvs. med uppsåt, blir kommanditdelägaren ansvarig som komplementär mot den med vilken avtalet ingicks. Detta gäller även om uppgiften att han är kommanditdelägare i kommanditbolaget har registrerats och medkontrahenten således får anses ha känt till att avtalet ingicks med ett kommanditbolag, 3 kap. 9 § andra stycket HBL.

Komplementär

Både fysisk och juridisk person får vara komplementär, beträffande juridiska personer dock med undantag för stiftelser och ideella föreningar. Om en stiftelse eller ideell förening oriktigt angivits som komplementär, eller om ingen komplementär angivits i avtalet, anses bolaget som ett vanligt handelsbolag, med fullt personligt ansvar för alla bolagsmännen, 3 kap. 2 § HBL.

Som skäl till att stiftelser och ideella föreningar inte får vara komplementärer angavs i förarbetena bl. a. att regelsystemen

för dessa inte är utformade främst med tanke på att de ska användas för näringsverksamhet samt att regler om bundet kapital och regler om personligt ansvar för organföreträdare saknas, prop. 1979/80:143 s. 42 f.

Noteras bör emellertid att bestämmelserna i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL gäller samtliga juridiska personers skatteskulder samt att stiftelselagen 7 kap. 1–3 §§ numera innehåller regler om personligt ansvar för styrelseledamöter och förvaltare i stiftelser.

Indirekt ägande

Det finns ingenting som hindrar att ett aktiebolag eller ett kommanditbolag är komplementär. En vanlig ordning är att ett aktiebolag, som ägs av kommanditdelägare i proportion till deras innehav i kommanditbolaget, intar ställning av komplementär för att utgöra en s.k. ansvarshatt. Med detta menas en konstruktion för att begränsa det personliga ansvaret för bolagets förpliktelser på så sätt att en ansvarsbegränsning införs indirekt genom att ett aktiebolag görs till komplementär.

Däremot förefaller det tveksamt om två kommanditbolag korsvis kan inta ställning av komplementärer i varandra. När ett kommanditbolag är komplementär i ett annat kommanditbolag och vice versa, finns det ingen som kan företräda respektive bolag. Kommanditdelägarna får ju inte företräda bolagen enligt 3 kap. 7 § HBL och någon annan behörig/ansvarig fysisk person som kan agera för bolagets räkning finns heller inte. Bolagsverket kan då inte registrera någon firmatecknare och det går heller inte att utse en prokurist, eftersom en sådan måste utses av en behörig företrädare för bolaget.

Komplementärens ansvar

Komplementären har samma obegränsade ansvar som en bolagsman i ett vanligt handelsbolag, se närmare om det personliga ansvaret i avsnitt 1.2.

Komplementärens utträde

Det måste finnas åtminstone en komplementär i ett kommanditbolag. Om bolaget saknar komplementär anses bolaget inte längre vara ett kommanditbolag utan ett vanligt handelsbolag, 3 kap. 2 § HBL. De som varit kommanditdelägare får från och med komplementärens avgång ett obegränsat ansvar för samtliga skulder. Komplementärens ansvar kvarstår dock till dess hans utträde har registrerats hos Bolagsverket eller medkontrahenten på annat sätt fått kännedom om utträdet.

Om det inträder en ny komplementär upphör kommanditdelägarens obegränsade ansvar för nya förpliktelser.

1.1.3 Bolagsavtalet

Minst två bolagsmän

För att ett handelsbolag ska anses bildat måste, som nämnts ovan, två förutsättningar vara uppfyllda. Det ska finnas ett bolagsavtal mellan minst två parter och bolaget ska ha registrerats i handelsregistret.

Formlöst

Bolagsavtalet är inget formalavtal och kan vara skriftligt eller muntligt. Avtalet är inte offentligt och ska inte skickas in för registrering.

Huvudregeln är avtalsfrihet

Huvudregeln är att bolagsmännen kan reglera inbördes rättigheter och skyldigheter som de önskar. Bestämmelserna om bolagsmännens inbördes förhållanden finns i 2 kap. HBL. Bestämmelserna är dispositiva, med ett undantag. En bolagsman som inte är kommanditdelägare kan inte avtala bort sin kontrollrätt över bolaget. Han har alltid rätt att granska bolagets räkenskaper och få kännedom om bolagets angelägenheter, 2 kap. 5 § HBL. Att en kommanditdelägare kan avstå från kontrollrätten framgår av 3 kap. 6 § HBL.

Senast när samtliga bolagsmän undertecknat och ingett en registreringsansökan med angivande av bolagsform – enkelt bolag, handelsbolag eller kommanditbolag – får det anses föreligga ett bindande bolagsavtal dem emellan.

Ogiltigt bolagsavtal

Beträffande avtalets tillkomst gäller allmänna avtalsrättsliga regler. Således kan ett avtal vara ogiltigt t.ex. på grund av ogiltighetsreglerna i 3 kap. avtalslagen såsom tvång, svek och ocker. Om en part i ett handelsbolagsavtal kan göra gällande en sådan grund för ogiltighet blir avtalet för hans del ogiltigt om inte de övriga var i god tro. Ogiltigheten kan bortfalla genom godkännande i efterhand (ratihabition), t.ex. genom deltagande i bolagets verksamhet. Om bolaget senare registreras bör ogiltigheten ha ratihabiterats. En förutsättning för registrering är nämligen att samtliga bolagsmän har undertecknat ansökningen, 9 § HRL.

Ogiltighetsgrunder hänförliga till bristande kvalifikationer hos avtalsparten berörs nedan under avsnitt 1.1.5.

Den som felaktigt registrerats som bolagsman utan att ha ingått något avtal om inträde i ett handelsbolag kan inte åläggas ansvar, NJA 1990 s. 65.

Ogiltighet i förhållande till tredje man

Om bolagsavtalet är helt ogiltigt eller om det aldrig har funnits något bolagsavtal och det inte heller har bedrivits någon gemensam verksamhet tillsammans med någon annan, är den

	<p>person som har ingått förbindelsen med tredje man personligen ansvarig för denna.</p>
Ogiltigt inträdesavtal	<p>Ett inträdesavtal där ny bolagsman inträder innebär en ändring av bolagsavtalet. Samma allmänna avtalsrättsliga principer gäller som för det ursprungliga avtalet, bl.a. ifråga om ogiltighet.</p>
Befogenhetsöverskridande	<p>Om en bolagsman överskrider sina befogenheter enligt bolagsavtalet när han vidtar en rättshandling blir denna inte bindande för bolaget, om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller borde ha insett att bolagsmannen överskred sin befogenhet, 2 kap. 18 § HBL. I NJA 1944 s. 633 ansågs en bolagsman ha vidtagit en för bolagets ändamål främmande åtgärd, genom att personligen låna pengar av en kund och som firmatecknare för handelsbolaget kvitta skulden mot handelsbolagets fordran på kunden. Kunden borde ha insett detta.</p> <p>Avgörande för bedömningen är således om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller borde ha insett att bolagsmannen överskred sin befogenhet. Det ska observeras att bestämmelsen i 2 kap. 18 § HBL inte ansetts tillämplig i förhållande till staten som skatteborgenär, se NJA 1989 s. 519. Detta behandlas närmare i avsnitten 2.6 och 2.7.</p>
	<p>1.1.4 Registrering</p>
Handelsregistret	<p>Registrering av handelsbolaget ska ske i handelsregistret, 1 § HRL. Registret fördes tidigare hos de olika länsstyrelserna, men finns numera hos Bolagsverket.</p> <p>Ansökan om registrering ska göras av samtliga bolagsmän, 9 § HRL.</p> <p>I HRL och HRF ges regler om vad registreringshandlingarna ska innehålla och vad som ska registreras. Offentlighetskravet tar endast sikte på vissa fakta av betydelse för bolagets borgenärer. För bolagets övriga angelägenheter finns ingen möjlighet till insyn för borgenärerna.</p> <p>Registreringsskyldigheten är straffsanktionerad, 22 § HRL.</p> <p>I 4 § HRL och 5 § HRF anges vilka uppgifter om handelsbolaget som ska finnas i registret respektive anges i ansökan. De uppgifter som ska föras in i registret är bl.a. organisationsnummer och firma, näringsverksamhetens art, län och ort där huvudkontoret finns samt kontorets postadress, bolagsmännens fullständiga namn, personnummer eller organisationsnummer</p>

	<p>och postadresser, av vem och hur bolagets firma tecknas där den ej får tecknas av varje bolagsman ensam.</p>
Utländsk bolagsman	<p>Om den som anmäls som bolagsman inte är folkbokförd i Sverige måste denne i samband med registreringen bifoga en bestyrkt kopia av passhandling eller annan identitetshandling, 7 § första stycket HRF.</p> <p>Om den som anmäls som bolagsman är en utländsk juridisk person, ska det vid anmälan för registrering ges in en fotokopia av registreringsbevis eller annan handling som avser den anmälda, 7 § andra stycket HRF.</p>
Kommanditbolag	<p>Vad som i registreringshänseende är särskilt föreskrivet för kommanditbolag har behandlats ovan i avsnitt 1.1.2.</p>
Nyregistrering	<p>Registreringen ska utan dröjsmål kungöras i PoIT, 18 § HRL. Av kungörelsen om nyregistrering, som sker länsvis, framgår bolagets organisationsnummer, firma, adress, vad verksamheten avser, bolagsmännens namn och personnummer samt vem som har firmateckningsrätt, ensam eller i förening med annan.</p>
Ändringar ska anmälas	<p>Ändras uppgift som har registrerats i handelsregistret ska anmälan utan dröjsmål göras till Bolagsverket, 13 § HRL. Även likvidation ska anmälas. Ändringens art ska kungöras i PoIT, 18 § andra stycket HRL. Att det är ändringens art som ska kungöras innebär att det av kungörelsen inte framgår vilken specifik ändring som skett t.ex. i fråga om företrädare eller firmateckning. För att få veta detta måste uppgift inhämtas från handelsregistret.</p> <p>Beträffande egen anmälan från avgående bolagsman, se avsnitt 1.1.9.</p> <p>När verksamheten har upphört och bolaget har upplösts ska det avregistreras, 13 § HRL. Se också avsnitt 1.1.10.</p>
Blanketter	<p>Blanketter för registreringsändamål finns på Bolagsverkets webbplats, www.bolagsverket.se.</p> <p>För handelsbolag tillhandahålls blanketter för nyregistrering (901), ändringsanmälan (911), anmälan om egen avgång av bolagsman (972) samt avregistrering (910).</p>
Elektroniskt kungörande i PoIT	<p>PoIT ges för närvarande ut i pappersform, i en begränsad upplaga. Vissa av tidningens kungörelser är även tillgängliga för abonnenter via Internet. Förslag finns om att PoIT fr.o.m. den 1 januari 2007 ska övergå till att vara en tidning i elektronisk</p>

22 Bolagsrättsliga bestämmelser, *Avsnitt 1*

	form som finns tillgänglig kostnadsfritt på Bolagsverkets webbplats, prop. 2005/06:96.
Anmälan om konkurs och företagsrekonstruktion	När handelsbolaget försätts i konkurs eller företagsrekonstruktion inleds och när dessa avslutas, görs anmälan till Bolagsverket av domstolen, 16 § HRL. Uppgifterna registreras i handelsregistret, men publiceras inte av Bolagsverket eftersom de har kungjorts i annan ordning.
Underrättelse till bolagsmannen	När någon registreras som bolagsman i ett handelsbolag skickar Bolagsverket från och med den 1 november 2004 en särskild underrättelse om registreringen till bolagsmannen. Detsamma gäller avregistrering av en bolagsman från handelsregistret, 14 § HRF.
Firma	Såsom rättssubjekt måste handelsbolaget ha en firma, dvs. ett namn under vilken verksamheten bedrivs. Firman ska innehålla ordet handelsbolag. Om kommanditdelägare finns, ska firman innehålla ordet kommanditbolag, 6 § HRL. Förkortningarna HB och KB införs inte i handelsregistret, även om förkortningarna tycks vara accepterade.
Firmalagen	Övriga bestämmelser om firma finns i firmalagen (1974:156), som bl.a. kräver att firman ska särskilja bolagets verksamhet från annan, 9 §. Firmalagen syftar bl.a. till att skydda redan registrerade eller inarbetade benämningar. Genom registreringen förvärvas ensamrätt till firman, 2 §. Intrång i annans firma är straffsanktionerad, 18 §.
Rättsverkan av registrering, 19 § HRL	<p>19 § HRL innehåller en presumtionsregel av innebörd att det som införts i handelsregistret och kungjorts i PoIT ska anses ha kommit till tredje mans kännedom. Uppgift som på detta vis offentliggjorts presumeras med andra ord vara känd. Presumtionen kan brytas om tredje man kan visa att han varken haft eller bort haft kännedom om kungörelsen. Det angivna undantaget har starkt begränsad räckvidd. Tredje man får endast åberopa faktiska förhållanden till stöd för att han inte ägt eller bort äga kännedom om kungörelsen, exempelvis avbruten postgång. En central tanke bakom 19 § HRL är att det inte ska vara erforderligt att säkra bevisning rörande ond eller god tro beträffande en sådan uppgift som registrerats och kungjorts, se NJA 1995 s. 654.</p> <p>19 § HRL är av avgörande betydelse vid tillämpningen av 2 kap. 22 § HBL angående avgående bolagsmans ansvar för de förbindelser som uppkommer i bolaget efter avgången. Detta behandlas närmare i avsnitten 1.2.5 och 2.7.</p>

Bevisbördan för påstådd felaktig registeruppgift	Den som påstår att innehållet i ett registreringsbevis och uppgifterna i bolagsregistret är felaktiga måste göra antagligt att så är fallet, se avgörande den 15 juni 2005 från Hovrätten över Skåne och Blekinge, FT 1296-04.
Begreppet bolagsman	1.1.5 Bolagsmän och delägare Begreppet bolagsman anknyter till medlemskapet i handelsbolaget och de rättigheter och skyldigheter som följer med detta. Bolagsman blir man genom att ingå avtal med övriga bolagsmän. Om ny bolagsman ska inträda krävs samtycke av samtliga bolagsmän, 2 kap. 2 § HBL. Med medlemskapet följer rätt att delta i förvaltningen av bolaget och en kontrollrätt över verksamheten.
Alla slags rätts- subjekt kan ingå bolagsavtal	Alla rättssubjekt kan i princip vara avtalspart, dvs. bolagsmän i ett bolagsavtal, t.ex. aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser, stat, kommun, dödsbo och annat handelsbolag. Även utländska rättssubjekt kan vara bolagsmän.
Ej konkurs	Vissa inskränkningar i rätten att sluta handelsbolagsavtal finns dock. Fysisk person som är försatt i konkurs är förbjuden att under konkursen driva bokföringspliktig näringsverksamhet, 6 kap. 1 § KL. En juridisk person som är försatt i konkurs kan inte sluta bolagsavtal. Ett avtal om bildande av handelsbolag kan inte leda till registrering om någon av avtalsparterna är försatt i konkurs.
Ej näringsförbud	Vidare kan den som är meddelad näringsförbud inte träffa handelsbolagsavtal, 6 § NL.
Ej omyndig	För omyndiga personer gäller också särskilda regler. Reglerna är olika beroende på om personen är under 16 år eller mellan 16–18 år, se härom föräldrabalkens regler. Föräldrabalken innehåller också särskilda regler om personer som har förordnade förvaltare. Handelsbolagsavtal som ingås av obehöriga enligt ovan får anses ogiltiga. Dessa ogiltighetsgrunder är hänförliga till bristande kvalifikationer hos avtalsparten. Ogiltighetsfrågor av annan karaktär har berörts ovan i avsnitt 1.1.3.
Särskilt om kommanditbolag	Som angivits ovan får inte stiftelse eller ideell förening vara komplementär i kommanditbolag, se avsnitt 1.1.2.
Begreppet delägare	Den som är bolagsman har en andel i bolaget. Med andelen följer ekonomiska rättigheter, t.ex. rätt till ränta på insatt kapital och del i vinst. Hur stor andelen är och vilka ekonomiska rättigheter som tillkommer bolagsmannen har

bestämts i bolagsavtalet eller framgår av 2 kap. HBL i de fall avtalsbestämmelser saknas. Begreppet delägare anknyter till de ekonomiska rättigheterna av andelen.

En kommanditdelägare är en bolagsman som varken deltar i förvaltningen eller har ansvar för bolagets förbindelser. Han kan avstå även från kontrollrätten över bolaget. Hans rättigheter är således i princip endast ekonomiska.

**Ny bolagsman
– samtycke**

En bolagsman kan sälja eller på annat sätt överlåta sin andel i bolaget. Som regel begär bolagsmannen därmed också sitt utträde ur bolaget. Med övriga bolagsmäns samtycke kan förvärvaren inträda som bolagsman i överlåtarens ställe.

Bolagsavtal kan ingås formlöst. På samma sätt kan samtycke till att en bolagsman utträder och en annan träder in i avtalet ges formlöst. När registreringsansökan om ändringen har undertecknats och ingetts är det tydligt att det föreligger samtycke.

**Ny delägare
– utan samtycke**

Om andelen övergår till annan utan samtycke från de övriga bolagsmännen blir förvärvaren delägare i bolaget utan att vara bolagsman. Förvärvaren har som andelsägare rätt att under bolagets bestånd få ut vad bolagsmannen haft rätt att lyfta av bolagets vinst och att vid bolagsskiftet få ut den del av behållna tillgångar som belöper på bolagsmannen. Han har samma rätt som bolagsmannen att säga upp bolaget eller på annat sätt kräva dess upplösning, 2 kap. 21 § HBL.

**I skatte-
författningar
används begreppet
delägare även för
bolagsman**

I skatteförfattningarna används regelmässigt begreppet delägare i handelsbolag eftersom det vid inkomstbeskattningen inte finns anledning att göra skillnad mellan bolagsmän och andra delägare. I inkomstskattehänseende är det delägarna som är skattesubjekt, se avsnitt 4. Begreppet delägare används också i 12 kap. 8 a § SBL som ger Skatteverket rätt att besluta om ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL. I HBL används entydigt begreppet bolagsman för att definiera vem som är ansvarig för bolagets förpliktelser. Vad som föranlett lagstiftaren att använda begreppet delägare i 12 kap. 8 a § SBL är oklart. Dock måste det vara så att en delägare som inte är bolagsman heller inte kan göras betalningsansvarig enligt 2 kap. 20 § HBL. Se även avsnitt 2.3.

Kommanditbolag

Särregler för kommanditbolag har redovisats ovan i avsnitt 1.1.2.

**Förvaltningens
innehörd**

1.1.6 Förvaltningsbefogenhet

Med förvaltningsbefogenhet avses bolagsmannens rätt att i förhållande till övriga bolagsmän företa förvaltningsåtgärder. Med förvaltningsåtgärder avses åtgärder för att främja bolagets verksamhet och ändamål. Dit hör skötsel av bolagets tillgångar, rättshandlingar med bolagsmännen såsom mottagande av insatser, utbetalning av ränta, vinst och arvoden. Till bolagsmannens förvaltningsrätt hör vidare att företa rättshandlingar med tredje man såsom inköp, försäljning, leverans, betalning, hyresavtal, anställningsavtal osv. samt att fullgöra offentligrättsliga skyldigheter, t.ex. att upprätta och inge deklarationer. För att rättshandlingen med tredje man ska bli bindande för bolaget fordras att den bolagsman som företog rättshandlingen var behörig firmatecknare. Om rätten att företräda bolaget, se avsnitt 1.1.7 samt 4.4.

Bolagsmännen har givits stor frihet att genom avtal reglera vad som ska gälla avseende förvaltningen. Bestämmelserna om bolagsmännens inbördes förhållanden i 2 kap. HBL är dispositiva, med ett undantag. Bolagsmannen har alltid rätt att granska bolagets räkenskaper och få kännedom om bolagets angelägenheter, dvs. han har kontrollrätt, 2 kap. 5 § HBL.

Utgångspunkten enligt 2 kap. 3 § HBL är att varje bolagsman har rätt att vidta åtgärder i förvaltningen av bolagets angelägenheter. Annan bolagsman som inte genom bolagsavtalet är utesluten från förvaltningen har dock vetorätt, 2 kap. 3 § första stycket HBL. Åtgärder som är främmande för bolagets ändamål får endast vidtas med samtliga bolagsmäns samtycke, 2 kap. 3 § andra stycket HBL.

Frågan om bolagets bundenhet vid befogenhetsöverskridande av företrädare har behandlats ovan i avsnitt 1.1.3

1.1.7 Företrädare och firmatecknare

Som nämnts ovan finns det en viktig skiljelinje mellan förvaltning och verkställighet (företrädarskap). Vissa beslut som tas i bolaget gäller endast bolagsmännen internt medan andra riktar sig till utomstående och måste verkställas för bolagets räkning genom särskilt avtal eller annan rättshandling.

**Firmatecknings-
rätt**

För att ett handelsbolag gentemot utomstående ska kunna förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter, dvs. uppträda som rättssubjekt, måste det företrädas av en eller flera representanter som ska agera i bolagets namn, teckna dess firma.

	Firmateckningsrätten innefattar behörighet att företräda bolaget vid såväl skriftliga som muntliga rättshandlingar.
Huvudregel	Huvudregeln är att bolagsmännen företräder bolaget var för sig, om inget annat har avtalats, 2 kap. 17 § HBL.
Avsteg från huvudregeln ska registreras	Har bolagsmännen avtalat att firmateckningsrätten inte tillkommer var och en, ska uppgift om vem och hur firman tecknas registreras i handelsregistret, 4 § andra stycket punkten 7 HRL.
Extern firmatecknare	I HBL anges inte uttryckligt om det är möjligt för bolagsmännen att utse en utomstående person som firmatecknare. I registrerings-sammanhang synes numera en sådan firmateckningsrätt godtas under förutsättning att även en bolagsman (i kommanditbolag komplementär) angivits som behörig firmatecknare. Se även Lindskog, s. 493
Fullmakt	Ett handelsbolag kan även företa rättshandlingar genom vanliga fullmäktige enligt avtalslagens andra kapitel. Sålunda kan en bolagsman som inte är firmatecknare få en fullmakt för särskilda ändamål. Handelsbolaget kan även utse en prokurist.
	1.1.8 Prokura
Prokura, Prokurist	Prokura är en skriftlig eller muntlig handelsrättslig fullmakt. Den befullmäktigade kallas prokurist. Regler om prokura finns i prokuralagen (1974:158) och i HRL. Om ett handelsbolag utser en prokurist ska detta göras av samtliga bolagsmän i förening, om inte annat avtalats, 2 kap. 19 § HBL.
Behörigheten	Prokuristen har behörighet att företräda bolaget och teckna firman i allt som gäller bolagets rörelse, dock med vissa undantag vad gäller bolagets fasta egendom, se 1 § prokuralagen. Skriftlig prokura medför behörighet att företräda handelsbolaget inför domstolar och andra myndigheter. Dock är inte en prokurist en sådan legal företrädare som enligt 19 kap. 1 § punkt 4 LSK kan underteckna bolagets deklara-tioner, se avsnitt 4.5.
Registrering av prokura	Prokuran kan men måste inte registreras i handelsregistret. För registrerad prokura ska registret bl.a. innehålla prokuristens personuppgifter. Om prokuran ska registreras görs ansökan av samtliga bolagsmän, 9 § HRL. En prokura kan återkallas av varje bolagsman som är firmatecknare, 13 § andra stycket HRL. Bestämmelserna är dispositiva, annat kan således föreskrivas i bolagsavtalet, 2 kap. 19 § HBL.

**Återkallelse
av prokura**

Om prokura återkallas eller prokuristen avsäger sig uppdraget är rättsverkan avhängig av om prokuran är registrerad eller inte. Är den inte registrerad blir de vanliga fullmactsreglerna i avtalslagen tillämpliga. Återkallelse av registrerad prokura kungörs enligt 19 § HRL i PoIT och får rättsverkningar från kungörelsen.

Kommanditbolag

Som angivits ovan i avsnitt 1.1.2 kan en kommanditdelägare utses till prokurist.

1.1.9 Byte av bolagsman

Med övriga bolagsmäns samtycke kan medlemskapet, dvs. ställningen som part i bolagsavtalet, överföras till en ny bolagsman. Trots bolagsmannabytet behåller bolaget sin identitet. Detta gäller även om växlingen skulle vara fullständig, dvs. om samtliga bolagsmän överlåter sitt medlemskap till nya bolagsmän.

Naturligtvis kan ändring även ske på så sätt att en bolagsman utträder utan att någon annan inträder, liksom att ny bolagsman kan inträda utan att någon annan utträder.

Det ska observeras att en bolagsman inte har någon ensidig eller ovillkorlig rätt att när som helst och utan att ange skäl utträda ur ett handelsbolag. Detta följer av att han ingått ett avtal med de övriga bolagsmännen. Avtal ska hållas, och vill någon bolagsman utträda måste avtalet ändras, vilket kräver de andra bolagsmännens samtycke. Som huvudregel gäller att endast om de övriga bolagsmännen samtyckt till utträdet så har bolagsmannen avgått ur bolaget. I annat fall kan en likvidationsgrund föreligga, se avsnitt 1.1.10.

**Tidpunkt för
utträde och
inträde**

Som tidigare nämnts kan dessa byten av bolagsmän, som egentligen innebär att nya bolagsavtal ingås, ske formlöst. Tiden för tillträde och avgång beror på vad som avtalats mellan parterna och när eventuellt behövligt samtycke från övriga bolagsmän lämnats. I vart fall när registreringsansökan om ändringen har undertecknats och ingetts har ändringen ägt rum.

Rättsförhållandet mellan en utträdande och en inträdande bolagsman är beroende av vad som avtalats dem emellan. Här gäller allmänna avtalsrättsliga regler.

I förhållande till bolagets borgenärer svarar den nya bolagsmannen även för de förbindelser som bolaget ingått före hans inträde. Den tidigare bolagsmannen ansvarar för alla

förpliktelser som uppkommit före hans avgång. Han svarar även för sådana förbindelser av bolaget som uppkommit efter avgången om inte tredje man fått kännedom om eller genom registrering anses ha fått kännedom om utträdet. Detta framgår av 2 kap. 22 § HBL och behandlas närmare i avsnitt 1.2.5.

**Anmälan
om utträde**

En avgående bolagsman har rätt att göra egen anmälan till registret om sin avgång, 13 § HRL. På den blankett som Bolagsverket tillhandahåller (972) anges upplysningsvis att en anmälan om egen avgång förutsätter att avgången accepterats och godkänts av övriga bolagsmän, men att Bolagsverket inte gör någon kontroll av detta innan den avgångne bolagsmannen avregistreras som bolagsman. Vidare erinras om att en anmälan till Bolagsverket om utträde ur bolaget aldrig kan ersätta de övriga bolagsmännens samtycke till avgången.

Ändringen i registret ska kungöras, se avsnitt 1.1.4.

1.1.10 Likvidation och upplösning

Det normala sättet för ett handelsbolags avveckling är att bolaget träder i likvidation.

Skifteshandling

Innebörden av likvidationen är att verksamheten avvecklas och skulderna betalas. Kvarstående förmögenhet skiftas på bolagsmännen. Skiftet ska ske skriftligen, annars är det ogiltigt, 2 kap. 36 § HBL. Handelsbolaget är upplöst när skiftet ägt rum, 2 kap. 44 § HBL.

Om bolagsmännen är ense om att avsluta verksamheten och skifta ut tillgångarna och inga särskilda avvecklingsåtgärder behövs kan bolaget upplösas omedelbart. Till grund för upplösningen ligger då ett formlöst likvidationsbeslut.

Firmatecknare

Under likvidationen vidtas förvaltningsåtgärder av alla bolagsmännen i förening, om inte något annat har avtalats eller särskild likvidator har förordnats. Detsamma gäller beträffande rätten att företräda bolaget, 2 kap. 31 § HBL. Ofta torde dock inte likvidation anmälas till Bolagsverket annat än om särskild likvidator utses. Likvidationsbeslutet tas formlöst och anmälan om avregistrering sker till Bolagsverket först när handelsbolaget är upplöst.

**Likvidations-
grunder**

Om ett bolagsavtal har slutits på obestämd tid, kan en bolagsman säga upp avtalet när som helst. Bolaget ska då träda i likvidation, 2 kap. 24 § HBL.

Vid sidan härav gäller vissa likvidationsgrunder som kan åberopas av bolagsman, t.ex. om annan bolagsman väsentligt

åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet eller om det annars finns viktig grund för bolagets upplösning, 2 kap. 25 § HBL. Regeln om uppsägningsrätt när viktig grund föreligger anses vara tvingande så att den inte genom bolagsavtal kan frångås av bolagsmännen.

Andra likvidationsgrunder kan verka automatiskt, t.ex. ska som regel handelsbolaget träda i likvidation om en bolagsman dör eller försätts i konkurs, 2 kap. 26 och 27 §§ HBL.

Utträde eller uteslutning i stället för likvidation

Om grund för likvidation föreligger enligt ovan kan, istället för att bolaget träder i likvidation, avtalas om att utträde eller uteslutning ska ske av den bolagsman till vilken likvidationsgrunden är hänförlig, 2 kap. 29 och 30 §§ HBL.

Avvecklingen

När en likvidationsgrund inträffat ska ett avvecklingsförfarande inledas, antingen av bolagsmännen själva eller av en av domstol utsedd likvidator, 2 kap. 31 och 37 §§ HBL. Bl.a. ska alla kända skulder betalas. Om bolagsmännen är osäkra på fordringarnas storlek har de rätt att söka kallelse på okända borgenärer, 2 kap. 32 § tredje stycket HBL. Samma rätt tillkommer likvidator.

Särskild likvidator

Bolagsmännen har möjlighet att vända sig till allmän domstol, som kan förordna en eller flera likvidatorer. Om en särskild likvidator har utsetts genomför denne likvidationen i bolagsmännens ställe, 2 kap. 39 § HBL. Likvidatorn ersätter bolagsmännen som bolagets företrädare.

Om särskild likvidator förordnas beror det troligen på att det finns en särskild likvidationsgrund eller att bolagsmännen är oense. Blir bolagsmännen ense om att återta likvidationen ska rätten entlediga likvidatorn, 2 kap. 38 § HBL.

Likvidators ansvar

Om likvidatorn uppsåtligt eller av oaktsamhet skadar bolaget när han fullgör sitt uppdrag, blir han skadeståndsskyldig, 2 kap. 42 § HBL.

Likvidatorn har inget personligt betalningsansvar enligt 2 kap. 20 § HBL men torde kunna bli ansvarig för underlåtna skattebetalningar enligt reglerna om företrädaransvar i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL.

Upplösningen ska anmälas

När bolaget upphört med sin verksamhet eller likvidation inletts ska detta anmälas till handelsregistret, 13 § HRL. Den som försummar detta kan dömas till penningböter, 22 § HRL.

Om bolagsmännen har genomfört likvidationen själva är bolaget upplöst när samtliga bolagsmän är överens om inne-

hållet i skifteshandlingen. Dokumentet behöver inte undertecknas eller inges. Anmälan om avregistrering ska dock undertecknas av samtliga bolagsmän.

Om en likvidator har haft hand om likvidationen är bolaget upplöst när samtliga bolagsmän fått del av slutredovisningen.

Bolagsmännens solidariska ansvar påverkas inte av att bolaget är under likvidation eller upplöses.

**Upplösningens
rättsverkningar**

Efter upplösningen är handelsbolaget inte längre någon juridisk person med rättskapacitet. Upplösningen innebär dock ingen succession av rättigheter eller skyldigheter. Bolaget har kvar äganderätten till oskiftade tillgångar och ansvaret för oreglerade förpliktelser hos bolaget, t.ex. skatteskulder. Om det efter upplösningen framkommer någon tillgång för bolaget eller om talan väcks mot bolaget, eller om det på annat sätt uppkommer behov av likvidationsåtgärd, ska likvidationen fortsätta, 2 kap. 45 § HBL. Så är fallet om handelsbolaget t.ex. påförs skatt, se avsnitt 4. När likvidationen återupptas inträder bolagsmännen på nytt som samförvaltande företrädare för bolaget om inget annat bestäms. När talan väcks eller betalningskrav görs gällande mot bolaget efter upplösningen kan åtgärderna på samma grunder lika väl riktas mot bolagsmännen.

**Antalet bolagsmän
understiger två**

Om antalet bolagsmän understiger två anses bolaget ha trätt i likvidation när detta förhållande bestått i sex månader, 2 kap. 28 § samt 3 kap. 1 § HBL. Bestämmelserna innebär att bolaget ska avvecklas när antalet bolagsmän nedgått till en, men att den kvarvarande bolagsmannen får viss tid på sig att skaffa en eller flera nya bolagsmän. Om så inte görs är den kvarvarande bolagsmannen skyldig att anmäla likvidationsinträdet till Bolagsverket, 13 § HRL. Om inte detta görs ska Bolagsverket enligt 17 § första stycket punkt 2 HRL undersöka om bolaget fortfarande utövar någon verksamhet.

**Avförande ur
handelsregistret**

Undersökningen görs genom att Bolagsverket skickar ett brev till den adress som finns registrerad för bolaget i handelsregistret samt genom kungörelse i PoIT. Om det ännu två månader efter denna kungörelse inte framkommit att verksamheten fortfarande utövas eller att bolaget avser att återuppta den, ska Bolagsverket genast avföra bolaget från handelsregistret. Bolaget ska dock inte avföras från registret om antalet registrerade bolagsmän åter uppgår till två eller flera eller uppgift om likvidation har registrerats.

Samma undersökning ska Bolagsverket även göra om ett handelsbolag under en tioårsperiod inte gjort någon anmälan till registret och det kan antas att bolaget upphört med sin verksamhet, 17 § första stycket punkt 1 HRL. Om inte utredningen föranleder annat ska Bolagsverket avföra handelsbolaget ur registret.

Avförandet ur handelsregistret ska kungöras enligt 18 § HRL. Beslutet kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol, 19 § HRL.

Till skillnad mot vad som gäller för ekonomiska föreningar, 11 kap. 18 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar, finns det inte någon bestämmelse om att ett handelsbolag som avregistreras ska anses upplöst. Själva avregistreringen har inte ansetts påverka bolagets rättskapacitet för det fall bolaget inte skulle vara upplöst, prop. 2002/03:147 s. 57.

Särskilt om kommanditbolag

Som framgått ovan i avsnitt 1.1.2 har kommanditdelägaren endast rätt att ta del i förvaltningen om det är särskilt avtalat. Om kommanditbolaget är försatt i likvidation har kommanditdelägaren samma förvaltningsrätt som bolagsmän i vanligt handelsbolag, 3 kap. 4 § HBL. Ingen förändring inträffar dock i firmateckningsrätten. Kommanditdelägaren är fortfarande inte behörig att företräda kommanditbolaget under likvidationsförfarandet.

1.1.11 Konkurs

Bolagets konkurs

Handelsbolaget är en juridisk person och kan därmed försättas i konkurs på ansökan av borgenär eller på egen begäran. Konkursförvaltaren ska förvalta konkursboet, realisera handelsbolagets tillgångar och fördela vad som inflyter mellan handelsbolagets borgenärer. De olika fordringarnas inbördes företräde, dvs. förmånsrätten, regleras i FRL. När olika fordringar har lika förmånsrätt sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek, 1 § FRL.

Konkursgäldenären är redovisnings- och uppgiftsskyldig avseende skatter m.m., se avsnitt 4.6. Det saknas bestämmelser i HBL om hur bolaget som konkursgäldenär ska företrädas under konkursen om avtal om detta saknas. Finns behörig företrädare registrerad fortsätter denne att företräda bolaget. Annars torde samma regler gälla som under likvidation, dvs. reglerna i 2 kap. 31 § HBL om samförvaltning. Det står dock

bolagsmännen fritt att ändra avtal om förvaltningsrätt och firmateckning under konkursen, se Lindskog s. 132.

Upplösning

Om bolaget är försatt i konkurs och denna avslutas utan överskott, är bolaget upplöst när konkursen avslutas. Finns det överskott, ska bolaget träda i likvidation, 2 kap. 44 § HBL. En bolagsman kan påfordra skifte för att få bolagsmännens inbördes ekonomiska förhållanden reglerade, även om det inte finns något överskott. Om inte bolagsmännen själva avtalar om skiftet kan en likvidator utses. Konkursförvaltaren har inte till uppgift att reglera bolagsmännens inbördes förhållanden.

Bolagsman måste betala ännu ej förfallen fordran

En borgenär kan när som helst rikta betalningskrav mot en bolagsman men kan normalt inte kräva att få betalt före förfalldagen. Vid handelsbolagets konkurs kan dock en fordran mot bolaget genast göras gällande mot bolagsmännen, även om fordran annars inte är förfallen till betalning, 2 kap. 23 § HBL.

Bolagsmans rätt att göra gällande fordringar mot bolaget

En bolagsman som satt in kapital i bolaget torde inte kunna göra sin fordran på återbetalning gällande i bolagets konkurs, NJA 1896 s. 433 och 1904 s. 66 samt Nial s. 206. Det är även tveksamt om han får delta som borgenär med fordringar mot bolaget som han erhållit på annat sätt, innebärande att han skulle vara förhindrad att överhuvudtaget konkurrera med bolagets övriga fordringsägare i konkursen. Se även avsnitt 1.2.6 angående bolagsmans regressrätt

Bolagsmannens konkurs

Utdelning till bolagsborgenär

Om en bolagsman blir försatt i konkurs gäller att bolagsborgenärerna har rätt att i konkursen göra gällande sina fordringar mot bolaget. Eventuell konkursutdelning ska dock beräknas på fordringens belopp efter avdrag för vad borgenären kan få ut av handelsbolaget, 2 kap. 20 § andra stycket HBL. Bolagsborgenärerna får således inte konkurrera med bolagsmannens privata fordringsägare med större belopp än som kan förväntas bli obetalda.

Om bolaget har en skuld som förfallit till betalning och en bolagsman går i konkurs torde borgenären ansöka om utmätning eller konkurs mot bolaget, varvid det snabbt kommer att konstateras om betalning kan förväntas från bolaget.

Om borgenären kan anses ha betryggande säkerhet i bolagets egendom är detta att se som ett konkurshinder i förhållande till bolagsmannen enligt 2 kap. 10 § första stycket punkt 1 KL, se NJA 1997 s. 591.

Likvidationsgrund	Enligt 2 kap. 27 § HBL är en bolagsmans konkurs likvidationsgrundande för bolaget. Det innebär att även skulder som ännu inte är förfallna till betalning ska betalas och att det blir utrett om det finns tillgångar för betalning av bolagets skulder.
Utträde ur bolaget	Bolagsmännen kan avtala om att den konkursförsatte bolagsmannen ska utträda ur bolaget istället för att bolaget träder i likvidation. Ett sådant avtal gäller dock bara om det biträds av bolagsmannens konkursbo, 2 kap. 29 § HBL.
Uteslutning	Om övriga bolagsmän är eniga kan de istället besluta att en konkursförsatt bolagsman ska uteslutas ur bolaget. De måste då lösa ut denne med ett belopp som motsvarar vad han skulle ha fått om ett skifte ägt rum, 2 kap. 29 § HBL. En förutsättning för både utträdesavtal och uteslutning är att bolaget är solvent och kommer att kunna betala sina skulder när de förfaller. Bolagsborgenärerna ska då inte ha utdelning i bolagsmannens konkurs. Bolagsmannens solidariska ansvar för de skulder som uppkommit före utträdet bortfaller dock inte.

1.2 Bolagsmännens solidariska ansvar

1.2.1 Ansvarets innebörd

Tvingande bestämmelser

I ett vanligt handelsbolag svarar samtliga bolagsmän solidariskt för bolagets förpliktelser, 2 kap. 20 § HBL. Bestämmelsen är tvingande och kan inte sättas ur kraft på grund av vad som anges i bolagsavtalet. Det saknar betydelse vilken kännedom bolagsborgenären haft om bolagsmännens interna förhållanden när förpliktelsen uppkom. Vidare är det ovidkommande för ansvarigheten att bolagsmannen inte registrerats. Dock kan ett sådant förhållande påverka bevisbördan vid en tvist.

Bestämmelsen i 2 kap. 20 § HBL har sin grund i att det saknas kapitalskyddsregler i HBL och att bolagsmännen fritt kan förfoga över bolagets tillgångar och överföra dem till sig själva. Borgenärerna måste ha ett skydd mot detta. Samtidigt gäller att handelsbolaget är ett självständigt rättssubjekt. Detta betyder att bolagsborgenärerna har företräde till handelsbolagets förmögenhet framför bolagsmännens privata borgenärer. Handelsbolagets tillgångar är således juridiskt avskilda från bolagsmännens eventuella privata borgenärer.

I ett kommanditbolag är det endast komplementärerna som omfattas av ansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL. Beträffande kommanditdelägars ansvar, se avsnitt 1.1.2.

Solidariskt och primärt

Förutom att ansvaret är solidariskt, dvs. borgenärerna kan kräva att var och en av bolagsmännen fullgör bolagets förpliktelser fullt ut, är det också primärt. Detta innebär att borgenärerna kan vända sig direkt till en ansvarig bolagsman och kräva fullgörande från denne, utan att först rikta något krav mot bolaget.

Ansvarsidentitet

Att bolagsmännen på detta vis har samma skyldighet som bolaget har i doktrin och praxis beskrivits som att det föreligger ansvarsidentitet mellan bolaget och bolagsmännen, se NJA 1989 s. 92 och NJA 1989 s. 519.

1.2.2 Förpliktelsens uppkomst

Beträffande en bolagsman som avgått kan det vara av avgörande vikt att fastställa när en viss förpliktelse uppkommit. Flertalet förpliktelser uppkommer genom avtal. Dessa är oftast ömsesidigt förpliktande. Här gäller sedvanliga avtalsrättsliga bedömningar i fråga om när bundenhet inträtt för respektive part, innebärande t.ex. att inte endast uttryckliga rättshandlingar utan även realhandlande kan innebära att en förpliktelse uppkommit. Det viktiga är att grunden för förpliktelsen inträffat. Vid vilken tidpunkt en fordran fastställts och när den förfallit till betalning saknar således betydelse.

Väsentliga grunden för fordringsanspråket ska föreligga

En jämförelse kan göras med vad som ansetts gälla vid konkurs, där endast fordringar som uppkommit före konkursen kan beaktas. Här har som en allmän princip förts fram att den väsentliga grunden för fordringsanspråket ska föreligga vid tidpunkten för konkursbeslutet för att fordringen ska kunna göras gällande i konkursen.

Att utfallande förpliktelser enligt ett varaktigt gällande avtal kan medföra ansvar för bolagsmannen även efter dennes avgång behandlas i avsnitt 1.2.5.

Ansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL omfattar inte bara rätts-handlingsförpliktelser utan avser alla slags förpliktelser, t.ex. förpliktelser på grund av skadegörande handling såväl inom som utom ett kontraktsförhållande samt legala förpliktelser av olika slag, t.ex. att betala skatt i enlighet med beskattningsmyndighets beslut. Beträffande skadestånd är det själva den skadegrandande händelsen som utlöser förpliktelsen. Tidpunkten för skattefordringars uppkomst behandlas särskilt i avsnitt 2.8.

I 2 kap. 22 § HBL används uttrycket förbindelse vid angivandet av inträdande och avgående bolagsmans ansvar.

I doktrinen används uttrycken förbindelse och förpliktelse som regel synonymt och det har hävdats att ansvaret för ingångna förbindelser och för ådragna förpliktelser, t.ex. i form av skadeståndsansvar, bör följa samma regler, Giertz/Hemström s. 108. Det ska dock observeras att RR i RÅ 1990 ref. 50 inte ansett godtrosregeln i 2 kap. 22 § andra meningen HBL vara tillämplig i fråga om en skattefordran, eftersom en sådan fordran inte grundar sig på avtal eller annat rättshandlande från borgenärens sida, se avsnitt 2.7. Vad som anges i 2 kap. 22 § första meningen HBL om tillträdande bolagsmans ansvar för bolagets tidigare förbindelser har dock i den praktiska tillämpningen ansetts omfatta alla slags förpliktelser, inklusive skatteskulder.

1.2.3 Ansökan om verkställighet och konkurs mot bolagsman

Särskild exekutionstitel krävs mot bolagsmannen

För att en borgenär ska kunna få verkställighet av bolagsmannens ansvar måste borgenären utverka en exekutionstitel mot denne. Detta gäller även om det finns en dom eller ett beslut mot bolaget. Det krävs således alltid en särskild exekutionstitel mot bolagsmannen. Beträffande fordringar i allmänhet görs detta genom stämningsansökan till domstol eller ansökan om betalningsföreläggande hos KFM. För flertalet skattefordringar har Skatteverket numera möjlighet att genom eget beslut fastställa ansvaret mot bolagsmannen. Detta behandlas i avsnitt 2. Hur beslutsfattandet går till beskrivs i avsnitt 3.

Samtidig fastställelse

Som tidigare nämnts kan bolagsmännen när som helst tillgoda-göra sig bolagets tillgångar så att en fordran mot handelsbolaget blir värdelös. Vid en tvist stämmer därför bolagsborgenären ofta såväl handelsbolaget som bolagsmännen. Borgenären får då en exekutionstitel mot såväl bolaget som bolagsmännen. Gäller kravet en legal förpliktelse mot bolaget kan förpliktelsen i princip fastställas samtidigt mot såväl bolaget som bolagsmännen.

Bolagsmans konkurs

En borgenär kan även begära att bolagsmannen försätts i konkurs. Har fordringen mot bolaget allmän förmånsrätt gäller denna även när kravet riktas mot bolagsmannen. I bolagsmannens konkurs gäller dock att bolagsborgenärerna har rätt till utdelning först efter avdrag för vad dessa borgenärer kan få ut av handelsbolaget, 2 kap. 20 § andra stycket HBL. Se härom avsnitt 1.1.11.

1.2.4 Invändningar från bolagsmannen

Samma rätt som bolaget

Av ansvarsidentiteten följer att vad bolagsborgenären med fog kan göra gällande mot bolaget kan han också göra gällande mot bolagsmännen. Å andra sidan kan bolagsmännen göra gällande alla invändningar som bolaget kunnat göra. Det kan vara så att det inte uppkommit någon förpliktelse, att ett avtal är ogiltigt, att borgenären inte fullgjort sin del av avtalet eller att fordringen inte förfallit till betalning. Vidare kan fordringen ha upphört genom betalning, kvittning, preskription, preklusion, offentligt ackord eller genom underhandsackord eller annan frivillig eftergift av borgenären.

Bolagsmannens ansvar är accessoriskt

Om fordringen av någon anledning inte längre kan göras gällande mot bolaget kan den heller inte göras gällande mot bolagsmannen. Detta gäller oavsett om bolagsmannens betalningsskyldighet fastställts genom lagakraftvunnen dom. Ansvaret är således accessoriskt till sin natur. Vad gäller skattefordringar och beräkningen av preskriptionstid finns dock ett undantag från accessoriteten, se avsnitten 1.2.7 samt 2.13.

Principen om ansvarsidentitet har ansetts ta över även bestämmelsen i dåvarande 21 § ackordslagen (1970:847) om fortsatt medansvar efter offentligt ackord, NJA 1989 s. 92. Motsvarande bestämmelser finns numera i 3 kap. 9 § FreKL och 12 kap. 22 § KL. Dessa bestämmelser gäller alltså inte bolagsmans ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL. När bolaget befriats från en förpliktelse genom offentligt ackord faller således bolagsmännens ansvarighet bort.

Kvittning mot privat fordran

Bolagsmannen kan också göra gällande en invändning som grundar sig på att denne personligen har en kvittningsskuld mot fordran mot bolagsborgenären. Å andra sidan har även borgenären rätt att kvitta en privat skuld till bolagsmannen mot den egna fordringen mot bolaget. Detta gäller dock inte fullt ut i bolagsmannens konkurs, se avsnitt 1.1.11.

Ingen jämkning

Ansvarsidentiteten gör att det inte går att jämka en bolagsmans ansvar för bolagets skuld på grund av omständigheter som inte är hänförliga till bolaget, NJA 1989 s. 519.

Verkan av dom eller beslut mot bolaget

Om borgenären fört talan endast mot bolaget har ett lagakraftvunnet avgörande mot bolaget verkan även vid en senare process mot en bolagsman. Har bolaget friats från en tvistig skuld gäller avgörandet således även för bolagsmannen. Har å andra sidan bolaget blivit förpliktigt är ett lagakraftvunnet

avgörande i princip bindande även för bolagsmannen, se HD:s uttalanden i NJA 1985 s. 466 och NJA 1989 s. 519. Har den aktuella bolagsmannen företrätt bolaget i samband med tvisten mot bolagets har han också haft skyldighet att tillvarata bolagets intressen genom att åberopa alla relevanta omständigheter i fråga om bolagets förpliktelse. Vinner avgörandet laga kraft gäller det följaktligen också i en senare process mot bolagsmannen.

Undantag från bundenheten torde dock gälla i förhållande till en bolagsman som avgått ur bolaget eller som av annan anledning saknat möjlighet att företräda bolaget i tvisten och som med fog kan göra gällande att den som företrätt bolaget gjort medgivanden som gått utöver dennes befogenhet eller i övrigt inte med tillräcklig omsorg tagit tillvara bolagets intressen.

Innan ett beskattningsbeslut mot bolaget vunnit laga kraft är det heller inte bindande mot bolagsmännen, NJA 1989 s. 519. I ett ansvarsärende mot en bolagsman kan denne då få prövat de invändningar han kan ha om att skattskyldighet inte förelegat för bolaget. Har bolagsmannen fortfarande rätt att företräda bolaget torde i praktiken detta komma att ske genom en parallell omprövning av beskattningsbeslutet mot bolaget, se avsnitt 2.6.

**Egna
invändningar**

Bolagsmannen har alltid full frihet att anföra egna grunder för att han inte är bunden av bolagets förpliktelse. Han kan t.ex. invända att han inte har varit bolagsman därför att det inte har förelegat ett giltigt bolagsavtal, se avsnitt 1.1.3, eller därför att han utträtt när förpliktelsen uppkom, se avsnitt 1.1.9 och 1.2.5.

**Eftergift från
borgenär**

Han kan också åberopa att det finns ett avtal mellan honom och borgenären att han inte ska vara bunden av bolagets förpliktelse. I vårt fall om avtalet har godkänts av övriga bolagsmän är det giltigt och medför då att borgenären har att hålla sig till bolaget och övriga bolagsmän. Dessa får då betala en större del av skulden eftersom de inte har regressrätt mot bolagsmannen, se avsnitt 1.2.6.

1.2.5 Ansvarighet vid byte av bolagsman

Inträde

Om ny bolagsman inträder i ett bestående handelsbolag svarar han även för de förbindelser som bolaget ingått dessförinnan, 2 kap. 22 § första meningen HBL. Ansvaret uppkommer i och med inträdet och oberoende av om registrering skett.

Ovillkorligt ansvar	Ansvaret för inträdande bolagsman kan inte avtalas bort. Ett eventuellt villkor i bolagsavtalet eller köpeavtalet att viss person ensam ska svara för vissa skulder gäller inte i förhållande till bolagsborgenärerna. Undantag gäller för den som träffar avtal om att gå in som kommanditdelägare i ett kommanditbolag. Denne svarar endast för sin insats, se avsnitt 1.1.2.
Kännedom från borgenärens sida krävs inte	Det finns inget krav på att en medkontrahent vid tidpunkten för förpliktelsens uppkomst ska ha haft faktisk kännedom om en registrerad bolagsmans existens för att kunna göra gällande ansvar, se NJA 1995 s. 654. Ny bolagsman ansvarar således för bolagets skulder även gentemot medkontrahent, som vid förpliktelsens uppkomst inte kände till inträdet, till och med om denne inte fått vetskap därom innan bolaget gått i konkurs eller upplösts.
Utträde	En bolagsman som utträder ur bolaget blir härigenom inte fri från de förpliktelser som bolaget ådragit sig när han varit bolagsman. Sedan han lämnat bolaget finns det dock ingen anledning att han ska svara för sådana förpliktelser som bolaget herefter drar på sig, under förutsättning att borgenären inte har skäl att tro att han fortfarande är bolagsman. Således anges i 2 kap. 22 § andra meningen HBL att en bolagsman som avgår inte svarar för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått vid den tidpunkt då fordringen uppkom. Som tidigare nämnts i avsnitt 1.1.4 blir 19 § HRL här av central betydelse. Vad som registrerats i handelsregistret och därefter kungjorts i PoIT anses nämligen ha kommit till tredje mans kännedom. För att möjliggöra för en avgående bolagsman att säkra att hans utträde får verkan mot tredje man har han enligt 13 § HRL getts möjlighet att själv begära att bli avregistrerad.
Egen anmälan	<p>När det gäller skattefordringar fann RR i RÅ 1990 ref. 50 att staten inte kunde anses vara en sådan medkontrahent som avsågs i 2 kap. 22 § HBL, se avsnitt 2.7.</p> <p>Om en av bolaget ingången förpliktelse gäller varaktigt under en längre giltighetstid förblir den avgående bolagsmannen bunden även efter sin avgång, så länge avtalet löper oförändrat. I NJA 1970 s. 553 blev således bolagsmän som avgått ansvariga för licensbelopp som bolaget hade att utge på grund av försäljningar som skett efter bolagsmännens avgång.</p>

Beträffande det förhållandet att det i 2 kap. 22 § HBL talas om förbindelser, se avsnitt 1.2.2.

1.2.6 Regressrätt

Vad en bolagsman måste betala till en bolagsborgenär på grund av bestämmelsen i 2 kap. 20 § HBL har han rätt att kräva åter av bolaget, dvs. han har regressrätt mot bolaget. Gentemot detta regressanspråk kan bolaget göra gällande samma invändningar som bolaget hade kunnat göra mot bolagsborgenären, t.ex. att fordringen är preskriberad.

Bolagsmannens regressrätt torde inte gälla i förhållande till övriga bolagsborgenärer vid bolagets konkurs. Olika uppfattningar har dock framförts i doktrinen, se Nial s. 204 ff. och 249 samt Lindskog s. 587.

Någon regressrätt torde inte föreligga i förhållande till annan bolagsman under bolagets bestånd. I doktrinen har uttalats att en sådan regressrätt skulle vara förenlig med grunderna för 2 kap. 12 § HBL, se Lindskog s. 588. Visserligen synes HD ha uttalat sig för en sådan regressrätt i RIC 35/87, men betydelsen av detta uttalande kan ifrågasättas.

1.2.7 Preskription

PreskL, SPL

För fordringar i allmänhet gäller PreskL, med en tioårig preskriptionstid och möjlighet till preskriptionsavbrott. Beträffande skattefordringar gäller SPL, med en femårig fast preskriptionstid och med endast vissa begränsade förlängningsmöjligheter.

SPL gäller beträffande ansvarigheten för skatt

Ovannämnd skillnad gör sig gällande även i fråga om bolagsmans ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL. För fordringar i allmänhet mot bolaget gäller allmänna förmögenhetsrättsliga principer i fråga om bolagsmannens ansvar, se nedan. Beträffande skattefordringar gäller en särskild ordning eftersom enligt SBL ett med stöd av 12 kap. 8 a § SBL fastställt ansvarsbelopp är att likställa med skatt, 1 kap. 4 § andra stycket punkt 1 SBL och den ansvarige bolagsmannen att likställa med en skattskyldig, 1 kap. 4 § tredje stycket punkt 6 SBL, se avsnitt 2.4. Ett betalningsansvar enligt 2 kap. 20 § HBL för skatt drivs således in i samma ordning som gäller för skatt och blir därmed föremål för särskild preskriptionsberäkning enligt den ordning som gäller enligt SPL. Detta behandlas närmare i avsnitt 2.13.

**Accessorisk
preskription
för fordringar
i allmänhet**

Beträffande sådana fordringar som omfattas av de allmänna preskriptionsreglerna följer av ansvarsidentiteten att bolagsmännens ansvar är föremål för accessorisk preskription, dvs. har preskription inträtt mot bolaget omfattar detta även bolagsmännens ansvar. Detta framgår inte direkt av PreskL men gäller sedan gammalt som en allmän rättsgrundsats, se prop. 1979/80:119 s. 74. Om bolagets skuld preskriberas blir därmed även bolagsmännen fria från ansvar, se Hovrättens över Västra Sverige beslut den 23 mars 2005, mål nr ÖÄ 4207-04.

Omvänt gäller att bolagsmännens ansvar för bolagets förpliktelser inte preskriberas särskilt, dvs. bolagsmännens ansvar kvarstår om fordringen hålls vid liv mot bolaget, även om preskriptionsavbrytande åtgärd inte vidtagits i förhållande till bolagsmännen. Inte ens sedan bolagsmannen utträtt ur bolaget har dennes ansvar ansetts bli föremål för särskild preskription, se NJA 2005 s. 438 samt NJA 2005 N s. 43.

1.3 Andra handelsbolagsformer

1.3.1 EEIG

En europeisk ekonomisk intressegruppering (EEIG) är en juridisk person och ett självständigt rättssubjekt med egen rättskapacitet som kan liknas vid ett handelsbolag som är verksamt över nationsgränser. Något eget kapital krävs inte. Antalet medlemmar ska vara minst två fysiska eller juridiska personer som i olika länder bedriver verksamhet av ekonomisk art. Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) kan registreras i Sverige. Registrering ska ske i den stat där sätet finns enligt bolagsavtalet. Rättskapacitet erhålls från registreringen.

Beskattningsregler

För ett EEIG som bedriver verksamhet i Sverige gäller i princip samma beskattningsregler som för ett svenskt handelsbolag, se avsnitt 4.4.

Särskilda ansvarsbestämmelser finns i EEIG-förordningen (rådets förordning 2137/85 25 juli 1985). Enligt förordningens ingress, tionde stycket, omfattar ansvaret även skatter och avgifter.

**Obegränsat
solidariskt ansvar
– men inte primärt**

Av artikel 24 följer att medlemmarna svarar obegränsat solidariskt för alla grupperingens förbindelser. Innan likvidationen av en gruppering är avslutad får grupperingens borgenärer inte väcka talan mot en medlem för att få betalt, om

de inte först har anmodat grupperingen att betala och betalning inte har erlagts inom skälig tid.

En nyinträdd EEIG-medlem svarar enligt huvudregeln även för grupperingens tidigare förbindelser, artikel 26 punkt 1. Ansvaret för tidigare skulder kan avtalas bort, förordningen artikel 26. Avtalet gäller även mot tredje man om det är offentliggjort.

Av 11 § lag (1994:1927) om europeiska ekonomiska intressegrupperingar framgår att Bolagsverket är registreringsmyndighet för intressegrupperingar och att PoiT är den publikation som ska användas för offentliggöranden. Se också prop. 1994/95:68.

12:8 a SBL inte tillämplig

Av ovanstående följer att det inte är bestämmelserna i HBL som reglerar bolagsmännens solidariska betalningsansvar. Bestämmelsen i 12 kap. 8 a § SBL är därför inte tillämplig. För att utkräva ansvar måste myndigheten ge in ansökan om betalningsföreläggande eller stämning, se avsnitt 3.5.

1.3.2 Utländska handelsbolag

Utländska juridiska personer kan inneha fastighet eller bedriva verksamhet i Sverige och härigenom dra på sig förpliktelser, både i civil- och offentligrättsligt hänseende. Bland dessa rättssubjekt kan det finnas motsvarigheter till svenska handelsbolag, där bolagsmännen bär ett personligt ansvar. Alla länder har inhemska beteckningar på sina företagsformer, men det finns ofta översättningar till engelska på officiella hemsidor. På engelska heter bolag med obegränsat personligt ansvar för bolagsmännen Partnerships eller General Partnerships och motsvarigheten till kommanditbolag Limited Partnerships. Vanligen behöver bolag med obegränsat ansvar för bolagsmännen eller medlemmarna inte vara registrerade, utan det räcker med ett bolagsavtal.

Filialregistrering

Ett utländskt företag som vill bedriva näringsverksamhet i Sverige utan att registrera ett dotterbolag ska registrera en filial enligt reglerna i lagen (1992:160) om utländska filialer m.m., filiallagen. Filialen ska registreras i handelsregistret, 15 §. Bolagsverket för ett filialregister. Filialen ska bedrivas under firma som innehåller det utländska företags namn med tillägg av ordet filial och med tydligt angivande av företags nationalitet, 5 §. Filialen måste ha en registrerad verkställande direktör som ansvarar för den bedrivna verksamheten och tecknar dess firma., 6, 8 och 9 §§. Filialen är ingen egen

juridisk person, och kan därför inte försättas i konkurs, NJA 1980 s. 164.

Likställda med svenska rättssubjekt

I rättshandlingsförhållanden med utländska rättssubjekt kan det bli aktuellt att tillämpa internationellt privaträttsliga regler, varvid nationalitetsfrågan kan ha betydelse för vilken lag som ska gälla. Här anges i 4 § filiallagen att utländska företag ska anses som svenska rättssubjekt vid bedömning av om de, i ett rättsförhållande som uppkommer i samband med näringsverksamhet i Sverige, lyder under svensk lag. Samma sak gäller vid bedömningen av om de i ett sådant rättsförhållande är skyldiga att svara inför svensk domstol eller följa svensk myndighets beslut.

Skattskyldighet

Även om någon filial inte registrerats kan skattskyldighet ha uppkommit i Sverige om fastighet innehafts eller näringsverksamheten bedrivits från ett fast driftställe. Vidare kan skattskyldighet för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter ha uppkommit även utan fast driftställe. Vad som närmare gäller beträffande beskattning av utländska juridiska personer i Sverige behandlas i handledning för internationell beskattning, SKV 352. Se även Handledning för mervärdesskatt del 2, SKV 554, avsnitt 40.

Verkställighet av skattefordringar

Om ett utländskt rättssubjekt har skatteskulder i Sverige ankommer det på KFM inom ramen för sitt indrivningsuppdrag att utreda vilka verkställighetsmöjligheter som finns mot rättssubjektet inom och utom rikets gränser. Beträffande verkställighet utomlands av svenska offentligrättsliga fordringar hänvisas till publikationen Svensk internationell exekutions- och obeståndsrätt, RSV 942.

2 Personligt betalningsansvar för skatt, tull och avgifter

2.1 Särskilda bestämmelser om beslutsbehörighet – tillämpningsområde

För skatt, tull och vissa nedan angivna avgifter som drivs in som allmänna mål enligt UB har beskattningsmyndigheterna getts särskild behörighet att fatta beslut om personligt ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL. Tillämpningsområdet är detsamma som gäller för företrädaransvar.

12 kap. 8 a § SBL

Enligt 12 kap. 8 a § SBL beslutar Skatteverket om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL avseende skatt enligt SBL.

Vad som sägs i SBL om skatt gäller enligt 1 kap. 4 § första stycket SBL även avgift, belopp som ska dras från ersättning för arbete, ränta eller utdelning för betalning av preliminär skatt (avdragen skatt) samt skattetillägg, förseningsavgift, kontrollavgift och ränta.

5 kap. 24 § tullagen

Enligt 5 kap. 24 § andra stycket tullagen (2000:1281) beslutar Tullverket om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL avseende tull enligt tullagen.

Med tull avses enligt 1 kap. 3 § tullagen även annan skatt än tull som ska tas ut för varor vid import och som skall betalas till Tullverket, om inte annat uttryckligen anges. Härmed omfattas t.ex. sådan mervärdesskatt som uppbärs av Tullverket.

4 kap. 8 b § lagen om punktskattekontroll

Enligt 4 kap. 8 b § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineralolja produkter beslutar Tullverket också om ansvar för delägare i handelsbolag avseende skatt och transporttillägg enligt denna

	lag. Bestämmelsen fanns tidigare i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, LPP.
15 f § bilskrotningslagen	Enligt 15 f § bilskrotningslagen (1975:343) beslutar avgiftsmyndigheten (Vägverket) om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag avseende skrotningsavgift. Bestämmelsen fanns tidigare i LPP.
11 § lagen om koncessionsavgift	Enligt 11 § lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område beslutar Radio- och TV-verket om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL avseende avgiften. Bestämmelsen fanns tidigare i LPP.
14 § lagen om miljöavgift på utsläpp	Enligt 14 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider vid energiproduktion beslutar Naturvårdsverket om ansvar för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § HBL avseende avgiften. Bestämmelsen fanns tidigare i LPP.
Övergångsbestämmelser	Bestämmelsen i 12 kap. 8 a § SBL trädde i kraft den 1 januari 1998 och gäller enligt övergångsbestämmelser även för skatt m.m. som fastställts enligt de författningar som gällde före SBL. I tullagen och LPP infördes motsvarande bestämmelser. LPP upphörde att gälla den 1 januari 2003, men tillämpas fortfarande för tid dessförinnan. Punktskatter och avgifter i LPP, med undantag för de ovan angivna, inordnades i SBL enligt lagen (2002:400) om ändring i SBL. Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 2003. Därmed gäller 12 kap. 8 a § SBL för de punktskatter som fastställs enligt SBL eller enligt LPP.
Prövning enligt 2 kap. 20 § HBL	Beskattningsmyndigheterna har att pröva om betalningsskyldighet föreligger enligt 2 kap. 20 § HBL och ska grunda bedömningen på de bolagsrättsliga reglerna om bolagsmans ansvar för bolagets förpliktelser som har behandlats i avsnitt 1.
Exekutionstitlar	Myndigheternas beslut utgör verkställbara exekutionstitlar som kan ligga till grund för indrivning enligt bestämmelserna i UB och IndrL.
Andra skulder	För sådana skulder eller betalningsförpliktelser till staten som inte omfattas av ovannämnda bestämmelser kan en exekutionstitel mot en bolagsman erhållas efter ansökan om betalningsföreläggande hos KFM eller efter stämning vid allmän domstol. Staten uppträder då som varje annan borgenär. Så är fallet t.ex. när kravet gäller fordonsskatt eller trängselskatt. En exekutionstitel i form av ett utslag eller en dom från allmän domstol verkställs som enskilt mål enligt UB, se avsnitt 3.5.

Detta har betydelse även i preskriptionshänseende, se avsnitt 2.13.

2.2 Förarbetena

Före tillkomsten av SBL saknades bestämmelser om hur bolagsman i handelsbolag och komplementär i kommanditbolag skulle åläggas betalningsansvar för bolagets skatteskulder.

Olika förfarande för arbetsgivaransvar och mervärdesskatt

Skattemyndigheten kunde som alla andra borgenärer få en exekutionstitel genom utslag av KFM eller dom av allmän domstol. När det gällde källskatt kunde myndigheten enligt praxis från slutet av sextioalet själv besluta om arbetsgivaransvar för bolagsmännen. Det gjordes genom att myndigheten fattade beslut såväl mot det skattskyldiga handelsbolaget som mot de solidariskt betalningsansvariga bolagsmännen i enlighet med RSV:s anvisningar. När samordnad uppbörd för källskatt och arbetsgivaravgifter infördes 1984 tillämpades samma förfarande även för arbetsgivaravgifterna (RSV Du 1987:3). En granskningsrapport upprättades, där såväl handelsbolag som bolagsmän angavs som arbetsgivare. Handelsbolaget och bolagsmännen ålades betalningsskyldighet i samma beslut. Besluten överklagades till länsrätt.

RSV rekommenderade 1978 att ett liknande förfarande skulle tillämpas även vad gällde krav på mervärdesskatt. Med anledning av ett skadeståndsärende 1979 – en bolagsman hade påförts mervärdesskatt som redan var betald – fann JK att det saknades lagstöd för att genom skattebeslut skapa en exekutionstitel avseende mervärdesskatt mot någon annan än det skattskyldiga handelsbolaget. Härefter gjordes bolagsmän betalningsansvariga för mervärdesskatt genom ansökan om betalningsföreläggande. Betalningsskyldigheten fastställdes genom utslag av KFM eller genom dom i allmän domstol.

Bolagsmans ansvar behandlas inte i förarbetena till SBL

I förarbetena till SBL "Ett nytt system för skattebetalningar" SOU 1996:100 och prop. 1996/97:100 behandlades frågan om ansvar för bolagsmän i handelsbolag endast i förbigående i samband med bestämmelserna om företrädaransvar. Varken utredningen eller propositionen tog upp frågan om hur beslut skulle fattas mot bolagsmännen när ett underskott uppkom på ett handelsbolags skattekonto. Avsikten föreföll dock vara att beslut om ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL skulle fattas av skattemyndighet på det sätt som gällt för arbetsgivaransvar.

I SOU 1987:10 ansåg Skatteindrivningsutredningen att detta var möjligt, s. 316 ff.

**Förslag i
lagrådsremiss
1997**

Frågan uppmärksammades innan SBL trädde i kraft. För att klargöra att skattemyndighet skulle fatta beslut föreslog regeringen i en lagrådsremiss i september 1997 att ett förtydligande skulle göras i SBL. Förslaget innebar att uppräknningen i 1 kap. 4 § tredje stycket SBL av personer som är att likställa med skattskyldiga skulle utvidgas med delägare i handelsbolag som enligt HBL ålagts betalningsskyldighet för skatt. I lagrådsremissen angavs att det rörde sig om en ändring i förtydligande syfte och att det av bestämmelsen följde att beslut om betalningsskyldighet för bolagsmän i handelsbolag skulle fattas av skattemyndigheten.

**Lagrådet krävde
uttrycklig
bestämmelse**

Lagrådet kritiserade förslaget och angav följande, prop. 1997/98:33 s. 73–74:

”Enligt 2 kap. 20 § HBL svarar bolagsmännen solidariskt för bolagets förpliktelser. Avsikten med den ifrågavarande föreskriften i skattebetalningslagen är tydligen att klargöra att skattemyndigheten har rätt att fastställa sådan betalningsskyldighet för bolagsmännen och därigenom tillskapa exekutionstitlar mot dem. Enligt Lagrådets mening kan lagändringen ifrågasättas från två utgångspunkter. För det första är det tveksamt i vad mån fråga är om ett förtydligande och inte en materiell ändring. För det andra kan den åsyftade innebörden – dvs. att skattemyndigheten skall ha rätt att fastställa betalningsskyldigheten – inte anses framgå av den föreslagna föreskriften.

Frågan om skattemyndighet är behörig att fastställa betalningsskyldighet enligt 2 kap. 20 § HBL vad gäller skatt har diskuterats sedan lång tid. Olika meningar har framförts bl.a. beroende på vilken typ av skatt det gäller. Vad beträffar källskatt och arbetsgivaravgifter har Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1990 ref. 50 funnit att skattemyndigheten har behörighet att meddela fastställelsebeslut mot en bolagsman (se också RÅ 1981 Ba 3 och JO:s ämbetsberättelse (1982/83 s. 369–371). När det å andra sidan gäller mervärdesskatt har i olika sammanhang uttalats att skattemyndigheten saknar behörighet att fastställa en bolagsmans betalningsskyldighet och att detta i stället skall ske genom dom eller utslag i mål om betalningsföreläggande, på samma

sätt som gäller beträffande civilrättsliga fordringar i allmänhet (se NJA 1994 s. 231 samt JK:s beslut den 1 augusti 1979, dnr 278-79-40; jfr NJA 1976 s. 230). Det finns emellertid också uttalanden av motsatt innebörd (se SOU 1987:10 s. 321 f. och prop. 1995/96:170 s. 147).

Mot denna bakgrund hade det enligt Lagrådets mening – oavsett vad som kan anses vara gällande rätt – varit värdefullt om förslaget, när nu frågan avses att slutligen regleras, belysts ytterligare bl.a. genom en remissbehandling. Med hänsyn till att den föreslagna ordningen tillämpats i praktiken sedan länge beträffande källskatter och arbetsgivaravgifter vill Lagrådet dock inte motsätta sig att en lagreglering nu sker i huvudsak enligt förslaget. Som Lagrådet tidigare anfört ger emellertid den föreslagna bestämmelsen inte något klart uttryck för vad som åsyftas. Om skattemyndighet skall ges rätt att besluta om betalningsskyldighet i förevarande fall bör en uttrycklig bestämmelse härom införas i lagen.”

Prop. 1997/98:33

Regeringen följde lagrådets förslag. Utöver den föreslagna punkten 5 i 1 kap. 4 § tredje stycket SBL infördes en ny bestämmelse i 12 kap. 8 a § SBL.

Utformningen av bestämmelsen i 12 kap. 8 a § kommenteras inte närmare i förarbetena. I författningskommentaren till 1 kap. 4 § tredje stycket punkt 5 (prop. s. 44) står det: ”I en ny punkt 5 ... anges i förtydligande syfte att med skattskyldig likställs en delägare i ett handelsbolag som enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag har ålagts betalningsansvar för skatt. Att beslut om betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag fattas av skattemyndigheten framgår av 12 kap. 8 a §.”

Kommentaren till 12 kap. 8 a § SBL, prop. s. 45, lyder:

”Paragrafen som är ny har införts på inrådan av Lagrådet. Den ordning beträffande källskatter och arbetsgivaravgifter som sedan länge tillämpats i praktiken slås här fast, nämligen att skattemyndigheten har rätt att fastställa betalningsskyldighet för delägare i handelsbolag enligt 2 kap. 20 § lagen om handelsbolag och enkla bolag. Bestämmelserna avses gälla också ifråga om mervärdesskatt. Skattemyndigheten kan således ålägga en delägare i ett handelsbolag betalnings-

skyldighet avseende handelsbolagets källskatter, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.”

Samma tillämpningsområde som företrädaransvar

Med hänvisning till lagrådets yttrande infördes motsvarande bestämmelser också i tullagen och LPP, prop. 1997/98:33 s. 51. Bestämmelserna om beslut om ansvar för bolagsmän i handelsbolag gavs därmed samma tillämpningsområde som bestämmelserna om företrädaransvar.

Bestämmelserna trädde i kraft den 1 januari 1998. 12 kap. 8 a § SBL gäller enligt övergångsbestämmelserna även skatt som bestämts enligt UBL, USAL, ML och GML.

2.3 Delägare och bolagsmän

Handelsbolagsdelägare

I 12 kap. 8 a § SBL och motsvarande bestämmelser används begreppet handelsbolagsdelägare för att ange mot vem beslut om ansvar kan fattas.

Endast bolagsman har ansvar

I HBL används begreppet bolagsman – i kommanditbolag komplementär – för att ange vem som ansvarar för bolagets förpliktelser. En delägare som inte är bolagsman eller komplementär kan inte åläggas ansvar enligt 2 kap. 20 kap. HBL, se avsnitt 1.1.5. Denne omfattas därmed heller inte av 12 kap. 8 a § SBL.

Använd ordet bolagsman

Även om SBL använder begreppet handelsbolagsdelägare så bör Skatteverket vid tillämpningen av 12 kap. 8 a § använda orden bolagsman i handelsbolag och komplementär i kommanditbolag.

Företrädaransvar – ett alternativ

Är bolagsmannen en juridisk person kan den juridiska personens företrädare bli betalningsskyldig enligt bestämmelserna om företrädaransvar i 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL, i egenskap av företrädare för handelsbolaget. Detta behandlas närmare i handledning för företrädaransvar, SKV 443 utgåva 3.

Andelsägare och kommanditdelägare kan inte åläggas ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL. Om de uppträtt som faktiska företrädare för handelsbolaget kan de dock vara betalningsskyldiga enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL, se NJA 1993 s. 740. Vad gäller andelsägares och kommanditdelägares rätt att delta i bolagets förvaltning eller att företräda bolaget, se avsnitt 1.1.5.

2.4 Beslut om betalningsansvar

Som tidigare nämnts ska Skatteverket vid ansvarsbeslutet tillämpa det bolagsrättsliga regelverket, utifrån den praxis som etablerats i domstolarna.

- Ansvarsidentitet** Bestämmelsen i 2 kap. 20 § HBL innebär att bolagsmännen solidariskt svarar för bolagets förpliktelser mot Skatteverket på samma sätt och på samma grunder som handelsbolaget. De invändningar som kan göras av handelsbolaget avseende förpliktelsen kan också bolagsmannen åberopa, se avsnitt 1.2.4 och 2.6.
- Samtidiga beslut** Det finns inga rättsliga hinder mot att beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL fattas samtidigt med beskattningsbeslutet mot handelsbolaget och på samma underlag. Betalningsansvaret åligger bolagsmannen i samma ögonblick som det åligger handelsbolaget.
- Beslut mot bolagsman när bolaget inte har betalat fastställd skatt** Det normala förfarandet är dock att Skatteverket fastställer betalningsskyldighet för bolagsmän först sedan det fattats beslut mot bolaget och skatten förfallit till betalning. Ansvarsbeslutet grundas oftast på att det finns ett obetalt underskott på bolagets skattekonto för vilket även bolagsmannen är betalningsskyldig. Hanteringsrutinerna beskrivs i avsnitt 3.
- Beskattningsbeslut** Enligt 11 kap. 1 § andra stycket punkt 1 SBL anses beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. SBL som beskattningsbeslut.
- Belopp som någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för enligt 2 kap. 20 § HBL likställs med skatt enligt 1 kap. 4 § andra stycket punkt 1.
- Bolagsmän som har påförts ansvar likställs med skattskyldiga i 1 kap. 4 § tredje stycket punkt 6.
- Härigenom blir bestämmelserna i SBL tillämpliga vad gäller omprövning, överklagande, anstånd, befrielse, indrivning m.m.
- Ersättningslagens tillämplighet** Den omständigheten att det med stöd av 12 kap. 8 a § SBL fastställda betalningsansvaret är att likställa med skatt i SBL:s mening innebär dock inte att det även i andra sammanhang är att betrakta som skatt. Den allmänna utgångspunkten får tvärtom anses vara att en bolagsmans betalningsskyldighet för bolagets skatt inte i sig är en skatteskuld och att det därför krävs särskilt lagstöd för att den ska behandlas som en sådan, se NJA 1994 s. 231 samt avsnitt 2.13. Vad nu sagts har

betydelse i fråga om bolagsmannens möjlighet att få ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen). Lagen gäller enligt 1 § för kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter. Visserligen uttalades i samband med lagens tillkomst, prop. 1988/89:126 s. 25, att ersättningslagen skulle vara tillämplig även när en fråga om betalningsskyldighet för tredje man beträffande skatter och avgifter, t.ex. bolagsman i ett handelsbolag, prövades av domstol. Emellertid ansågs det senare nödvändigt att göra ett tillägg i 1 § för att ersättningslagen fr.o.m. den 1 januari 2004 skulle bli tillämplig i mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL. I samband med denna lagändring uttalades att ett företrädaransvarsmål inte kunde anses vara ett ”mål om skatt” utan ett mål om betalningsskyldighet för skatt, prop. 2002/03:128 s. 38.

I enlighet med detta synsätt har, i avsaknad av uttrycklig reglering, ersättningslagen inte anses tillämplig i ärenden eller mål om handelsbolagsmäns solidariska betalningsansvar, se Kammarrättens i Göteborg dom den 13 januari 2006, mål nr 1737-05.

Senaste tidpunkt för ansvarsbeslut

I SBL anges inte när Skatteverket senast kan fatta beslut mot bolagsmannen. Här får den allmänna principen om accessorisk preskription, se avsnitt 1.2.7, anses styrande. Detta innebär att ansvarsbeslut mot bolagsmännen kan fattas så länge huvudfordringen mot bolaget inte är preskriberad, dvs. normalt t.o.m. den 31 december femte året efter att huvudfordringen överlämnades för indrivning. Denna ordning är densamma som enligt 12 kap. 4 och 7 §§ SBL gäller för skatterättsligt grundade medansvarsfordringar enligt 12 kap. 3, 6 och 6 a §§ SBL.

Sedan väl ansvarsbeslut fattats med stöd av 12 kap. 8 a § SBL kommer ansvarsfordringen att löpa med egen självständig preskriptionstid enligt bestämmelserna i SPL. Detta behandlas närmare i avsnitt 2.13.

Betalningsdag

Ett belopp som har bestämts genom beslut om ansvar enligt 12 kap. SBL ska vara betalt senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen, 16 kap. 6 § andra stycket SBL

Skatteverket får besluta att betalning ska ske en annan dag om det finns särskilda skäl, 16 kap. 6 § fjärde stycket SBL. Så kan vara fallet t.ex. när Skatteverket finner att det finns risk för att den skattskyldige undanskaffar medel eller på annat sätt

försvårar för staten att få betalt. Beträffande skattetillägg gäller dock att förfalldagen inte ska tidigareläggas, se Skatteverkets ställningstagande den 31 mars 2005, dnr 130 176112-05/111. Se även avsnitt 3.2.5 angående nuvarande tekniska begränsningar.

**Gamla skulder –
före SBL resp.
LPP**

Beslut enligt 12 kap. 8 a § kan fattas även beträffande sådana skatter som fastställts i enlighet med tidigare gällande bestämmelser i UBL, USAL, ML och LPP. Detta framgår av punkt 9 av övergångsbestämmelserna till SBL samt av övergångsbestämmelserna till SFS 2002:400 om ändring i SBL med anledning av upphörandet av LPP

2.5 Omprövning och överklagande

**Sjätte året efter
beskattningsåret**

En skattskyldigs begäran om omprövning ska enligt 21 kap. 4 § SBL normalt ha inkommit senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Samma tidsgränser gäller för överklagande enligt 22 kap. 3 § SBL.

I 1 kap. 6 § SBL anges vad som ska anses vara beskattningsår enligt SBL. För vissa skatter gäller definitionen i 1 kap. 13–15 §§ IL. För mervärdesskatt och punktskatt gäller definitionen i 1 kap. 14 § ML eller det kalenderår under vilket förvärv skett eller skattepliktig händelse inträffat. För övriga skatter anges i punkt d) att beskattningsåret är det kalenderår för vilket skatten ska betalas. I författningskommentaren till bestämmelsen anges att begreppet beskattningsår har utsträckts till att gälla även i fråga om arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. I dessa fall motsvaras beskattningsåret av det kalenderår för vilket avgift och skatt ska betalas och ersätter begreppet utgiftsår.

**Bolagets
beskattningsår
avgör**

Det beslut om betalningsansvar som Skatteverket fattar för att få till stånd en exekutionstitel mot bolagsmannen är inte knutet till något annat beskattningsår än det som gäller för bolaget. Utgångspunkten för beräkningen av tidsfristen är således det beskattningsår som gäller för den skatt för vilken bolagsmannen görs betalningsansvarig.

När Skatteverket fattar beslut om betalningsansvar för underskott som avser flera skatter bör utgångspunkten för beräkningen av tiden vara det senaste beskattningsår till vilket någon av skatterna är hänförlig.

Genom bestämmelserna i 21 kap. 4 § andra stycket och 22 kap.3 § SBL har bolagsmannen alltid minst två månader på sig att överklaga efter att han har fått del av beslutet.

Samma som bolaget

2.6 Invändningar mot skattefordringen

Bolagsmannen kan invända att det inte finns någon fordran och anföra att skattebeslutet mot bolaget är felaktigt. Han har enligt HBL rätt att åberopa samma invändningar som bolaget, i vart fall så länge beskattningsbeslutet mot bolaget inte vunnit laga kraft, se NJA 1989 s. 519 och avsnitt 1.2.4. Beskattningsbeslutet har dock en allmän bevisverkan även mot bolagsmannen.

Är beslutet lagakraftvunnet får det i princip också anses bindande gentemot bolagsmännen, se RH 1994:135. Visst utrymme för att beakta t.ex. klara felaktigheter i beslutet torde dock finnas. Beträffande det nyssnämnda rättsfallet och frågan om ett bolags talerätt vid upplösning efter konkurs, se avsnitt 4.7.

Har bolaget fortfarande talerätt mot det underliggande beskattningsbeslutet och har bolagsmannen rätt att företräda bolaget, kan dennes invändningar som regel upptas som en begäran om omprövning eller överklagande av beskattningsbeslutet. Parallellt med ansvarsärendet kommer då att löpa ett omprövnings- eller överklagandeärende avseende bolaget. I det sammanhanget kan bolaget begära anstånd med betalningen. Medges bolaget anstånd gäller detta även mot bolagsmannen. Om anstånd i övrigt, se avsnitt 2.10.

Har bolagsmannen ingen rätt att företräda bolaget kan det finnas anledning för denne att förmå bolaget att begära om- eller överprövning av beskattningsbeslutet, eftersom bolagsmannen har regressrätt mot bolaget för vad han personligen tvingas betala.

2.7 Bolagsmans utträde

Bolagsmannen kan åberopa att han utträtt ur handelsbolaget. En bolagsman som avgår svarar inte för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången om bolagets medkontrahent kände till eller borde känt till att bolagsmannen avgått, 20 kap. 22 § HBL. Enligt 19 § HRL förutsätts det som har införts i handelsregistret och publicerats i PoIT ha kommit till tredje mans kännedom, se avsnitt 1.1.4. Hur dessa bestämmelser ska tolkas när staten är skatteborgenär har varit föremål för skilda uppfattningar, se RIC 20/87 I och II, RÅ 1990 ref. 50 samt RIC 3/97.

**RÅ 1990 ref. 50 –
faktiskt utträde
avgörande**

RR fann i RÅ 1990 ref. 50 att arbetsgivaransvar enligt 77 § UBL och 10§ USAL inte kunde åläggas bolagsman om skattefordringarna uppkommit efter att bolagsmannen faktiskt avgått ur bolaget. Bolagsmannen hade av beskattningsmyndigheten påförts ansvar för bolagets källskatt och arbetsgivaravgifter som uppkommit efter att han avgått, men innan avgången registrerades i handelsregistret. I RR:s motivering angavs: ”Lokala skattemyndigheten kan visserligen inte anses ha känt till eller ha bort känna till C...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 fullgörandet av en avtalsförpliktelse.”

RR ansåg således att staten i sin roll som skatteborgenär – på liknande grunder som HD tidigare anfört i NJA 1989 s. 519 rörande tillämpningen av 2 kap. 18 § HBL – inte är att likställa med en sedvanligt rättshandlande medkontrahent till bolaget. Vad som anges i 2 kap. 22 § andra meningen HBL ansågs därför inte tillämpligt på skattefordringar.

Vid beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL får det därmed vid bestämmandet av ansvaret för en utträdd bolagsman anses vara den faktiska tidpunkten för avgången som är avgörande för omfattningen av bolagsmannens ansvar.

Det är bolagsmannen som har att inge bevisning om den faktiska avgången.

2.8 Skattefordringars uppkomst

Se även avsnitt 1.2.2 om förpliktelsers uppkomst i allmänhet.

Det saknas bestämmelser om när en skattefordran ska anses uppkommen. En utgångspunkt kan dock vara vad som anses gälla vid konkurs och företagsrekonstruktion, när det ska avgöras vilka fordringar som uppkommit före beslut om konkurs respektive ansökan om företagsrekonstruktion.

En skattefordran kan vara fastställd eller ännu inte fastställd. Skulden kan vara förfallen till betalning eller den kan förfalla till betalning vid en framtida tidpunkt. Skulden kan vara tvistig eller otvistig. Inget av detta har betydelse för bedömningen av när fordran har uppkommit.

**Uppkomst-
tidpunkten
inte helt klar**

Frågan om skattefordringars uppkomst har diskuterats bl. a. i Ds Fi 1971:6 i samband med att den numera avskaffade förmånsrätten för skattefordringar utvidgades. Man kunde konstatera att det saknades lagstöd och allmänna principer för när skatteskulder skulle anses uppkomma, men föreslog ändå att tidpunkten för fordringarnas uppkomst skulle vara avgörande för frågan om förmånsrätt. Det väckte kritik från remissinstanserna. Departementschefen tog i prop. 1971:142 fasta på utredningssvårigheterna: ”De skatter och avgifter för vilka jag i det föregående föreslagit förmånsrätt är av mångskiftande karaktär och reglerna om tidpunkterna för dessa skattefordringars uppkomst är varken enhetliga eller alltid fullt klara. I skatte- och avgiftsförfattningarna ... regleras nämligen inte tidpunkten för uppkomsten av fordran. Författningarna tar istället sikte på tidpunkten för fullgörandet av redovisnings-skyldighet och betalningsskyldighet ... Vill man helt lösa svårigheterna att avgöra när skatte- eller avgiftsfordran skall överhuvudtaget kunna bevakas bör det enligt min mening göras i annat sammanhang.”

**Slutlig skatt
F- och SA-skatt**

Detta har ännu inte gjorts. Det råder dock ingen tvekan om att fordringar avseende slutlig skatt i vart fall har uppkommit när inkomståret har gått till ända och att F- och SA-skattefordringar i vart fall har uppkommit på respektive förfallodag för den debiterade skatten. Men det går att argumentera för att fordringarna uppkommit tidigare.

Mervärdesskatt

Skattskyldigheten för mervärdesskatt inträder när en vara har levererats eller en tjänst tillhandahållits. Detta innebär att en fordran på mervärdesskatt får anses ha uppkommit i samband härmed. I vart fall har fordringen uppkommit vid redovisningsperioden slut. Fordran på källskatt och arbetsgivaravgifter uppkommer när löneutbetalning sker. Fordran på punktskatt uppkommer när transaktionen som utlöser skattskyldighet vidtas.

**Källskatt och
arbetsgivar-
avgifter**

Punktskatt

**Skattetillägg,
förseningsavgift
m.m.**

En fordran på skattetillägg, förseningsavgift eller annan avgift enligt SBL uppkommer när den handling eller underlåtenhet som ligger till grund för beslutet ägde rum. Detsamma gäller en fordran på grund av beslut om solidarisk betalningsskyldighet enligt 12 kap. SBL

2.9 Räkna

På ett handelsbolags skattekonto debiteras och krediteras ränta vid varje avstämning beroende på hur stort underskott eller

överskott som har funnits på kontot dag för dag. Utgångspunkten för ränteberäkningen är de förfallodagar som har gällt för bolagets betalningar.

Bolagsmannen har samma skyldighet som bolaget att betala Skatteverkets fordringar jämte den ränta som utgår enligt SBL.

Ansvarsfordringen mot bolagsmannen kan komma att ligga kvar för indrivning mot bolagsmannen trots att huvudfordringen preskriberats, se avsnitt 2.13. Även i det fallet fortsätter ränteberäkningen på det belopp som ligger för indrivning mot bolagsmannen.

2.10 Anstånd

Anstånd för bolaget

Det som gäller för bolaget gäller även bolagsmannen. Medges bolaget anstånd efter att beslut om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 8 a § SBL fattats, ska anståndsbeslut registreras även för bolagsmannen för samma tid, se även avsnitt 3.4.1.

Omprövning/överklagande av ansvarsbeslutet

Bolagsmannen kan för egen del begära omprövning eller överklaga beslutet om betalningsskyldighet enligt 12 8 a § SBL och samtidigt ansöka om anstånd med betalningen enligt 17 kap. 2 § SBL.

Bolagsmannen kan självständigt medges anstånd med betalningen om omprövningen eller överklagandet grundas på omständigheter som är hänförliga till bolagsmannens ansvar för bolagets förpliktelser. I anståndsärendet prövas då betalningsskyldigheten enligt bestämmelserna i 2 kap. 20 § HBL.

Tillfälliga betalnings-svårigheter för bolagsmannen

Bolagsmannen kan medges anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL. En bolagsman som inte utträtt ur bolaget är att anse som näringsidkare. Detta får anses gälla även om bolaget försatts i konkurs eller upplösts utan att särskild likvidator har förordnats.

2.11 Befrielse från betalningsskyldighet

13 kap. 1 § SBL

Enligt 13 kap. 1 § SBL kan Skatteverket (huvudkontoret) helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag, eller att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt om det finns synnerliga skäl. Tullverket kan på samma grunder befria från betalningsskyldighet avseende tull och importmoms. Om beslut om befrielse fattas får motsvarande befrielse medges beträffande skattetillägg, förseningsavgift och ränta.

Denna bestämmelse har tillämpats även på betalningsskyldighet för bolagets mervärdesskatt som påförts bolagsman genom dom i tingsrätt och får anses vara tillämplig när betalningsskyldighet fastställts enligt 12 kap. 8 a § SBL.

För att synnerliga skäl för befrielse ska anses föreligga krävs att det föreligger omständigheter av unik karaktär som medför att det skulle vara stötande för den allmänna rättsmedvetandet att utkräva betalning.

2.12 Indrivning

Gränsbelopp 500 kr

En bolagsman har normalt ingen F-skattsedel och lämnar inte skattedeklaration. Restföring ska då enligt huvudregeln ske av belopp som uppgår till minst 500 kr, 20 kap. 1 § SBL.

Innan indrivning begärs ska den skattskyldige uppmanas att betala skattebeloppet, om inte särskilda skäl talar mot det, 20 kap. 3 § SBL. I flertalet fall när Skatteverket fastställer solidariskt ansvar för handelsbolagsmän är skattekravet sedan tidigare välkänt för bolagsmannen. Särskilda skäl för att underlåta betalningsupplmaning och restföra direkt torde vanligtvis föreligga, se avsnitt 3.3.1.

2.13 Preskription

Samma ordning för ansvars- beloppet som för bolagets skuld

Som tidigare nämnts i avsnitt 1.2.7 är enligt SBL ett ansvarsbelopp som fastställts med stöd av 12 kap. 8 a § SBL att betrakta som skatt och ska drivas in i den ordning som gäller för skatt. Särskilda bestämmelser om detta infördes den 1 juli 1996 i UBL m.fl. lagar och överfördes senare till SBL. Åtgärden var föranledd av HD:s avgörande i NJA 1994 s. 231. I förarbetena, prop. 1995/96:170 s. 148, angavs att det var angeläget att skapa en konsekvent behandling av fordringar som grundas på skatt eller arbetsgivaravgifter oavsett om det är handelsbolaget eller en bolagsman som krävs på betalning. När det är fastställt att en handelsbolagsman är skyldig att svara för en skattefordran som avser bolaget borde samma regler för t.ex. preskription gälla oavsett vem som krävs på betalning.

Även sådana ansvarsfordringar som fastställs av andra beskattningsmyndigheter än Skatteverket, enligt vad som anges i avsnitt 2.1, är i indrivningshänseende att likställa med skattefordringar.

I och med att ett av Skatteverket fastställt ansvarsbelopp ska drivas in enligt bestämmelserna i IndrL blir SPL tillämplig på

ansvarsfordringen, 1 § SPL. Därmed gäller samma preskriptionsregler för ansvarsfordringen som för t.ex. en företrädaransvarsfordran enligt 12 kap. SBL. Detta innebär att preskriptionstid börjar löpa först när ansvarsfordringen lämnats för indrivning, 3 § tredje stycket SPL. Preskriptionstiden är fem år. Viss begränsad förlängningsmöjlighet finns, 7 § SPL. Preskriptionstiden för ansvarsfordringen löper helt självständigt, oberoende av att preskription kan inträda mot bolaget. Finns det flera ansvariga bolagsmän inverkar det förhållandet att preskription har inträtt mot någon av dem inte på de övrigas betalningsskyldighet, 11 § andra stycket SPL.

Svea Hovrätt ansåg i dom den 19 september 1985, T 1115/84 (RIC 13/88), att det förhållande att preskription inträtt beträffande ett handelsbolags skatteskuld inte påverkade bolagsmannens ansvar när talan mot honom väckts dessförinnan. Ansökan om betalningsföreläggande hade gjorts i oktober 1982 och indrivningspreskription i förhållande till handelsbolaget inträdde vid utgången av 1982. HD medgav inte prövningstillstånd.

Att Skatteverket på motsvarande sätt har möjlighet att fatta ett ansvarsbeslut intill dess preskription inträtt mot bolaget har behandlats i avsnitt 2.4.

Beträffande fordonsskatt, trängselskatt och andra skatter där staten måste utverka en exekutionstitel mot bolagsmännen genom ansökan om betalningsföreläggande hos KFM eller genom stämning i allmän domstol kommer verkställighet av ansvarsbeloppet att ske som ett enskilt utsökningsmål, se avsnitt 3.5. Detta innebär att SPL inte är tillämplig på ansvarsfordringen, vilket i sin tur får anses innebära att allmänna preskriptionsprinciper gäller, dvs. ansvarsfordringen preskriberas samtidigt med att preskription inträder gentemot bolaget.

2.14 Betalningssäkring

Mot den som har betalningsansvar för skatten

Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter ger möjlighet att säkerställa betalning för skattefordringar och tull. Betalningssäkring får användas inte bara mot den skattskyldige utan också mot annan som är betalningsskyldig för skatten, t.ex. en handelsbolagsman. En betalningssäkring bör alltid övervägas om det i samband med en skatterevision eller annan utredning framkommer att

- en betydande skatte- eller avgiftsfordran föreligger eller kan förväntas uppkomma,

- misstanke finns att varken det skattskyldiga handelsbolaget eller de betalningsskyldiga bolagsmännen kommer att betala fordran och detta inte endast beror på bristande betalningsförmåga,
- tillgångar finns som kan betalningssäkras.

Särskilda handläggare

Framställning om betalningssäkring görs till länsrätt av särskilt utsedda processförare i respektive region. Det finns också viss möjlighet att i avvaktan på länsrättens beslut ta lös egendom, som kan bli föremål för betalningssäkring, i förvar om det är fara att egendomen undanskaffas. Det görs i så fall av en särskilt utsedd granskningsledare.

Fara i dröjsmål

Länsrätten kan fatta beslut om betalningssäkring utan att framställningen kommuniceras med motparten om det är fara i dröjsmål. Därmed menas att det föreligger omständigheter som kan befaras avsevärt försvåra eller riskera att omintetgöra en senare verkställighet. Det är risken för att den skattskyldige ska undanskaffa sin egendom som är avgörande för bedömningen. Finns det förutsättningar för betalningssäkring är det normalt också fara i dröjsmål.

Verkställighet

Verkställighet av ett beslut om betalningssäkring sker enligt bestämmelserna i UB. KFM gör en tillgångsundersökning och tar egendom i anspråk. Betalningen är dock inte säkerställd även om KFM har tagit hand om egendomen. En annan borgenär kan få utmätning i den betalningssäkrade egendomen och då anses betalningssäkringen samtidigt ge samma rätt som en utmätning för statens fordran. Den nya borgenären och staten får alltså samma förmånsrätt till egendomen på grund av utmätningen. Blir det konkurs finns det ingen förmånsrätt alls.

Hävning

Ett beslut om betalningssäkring ska hävas om det inte längre finns grund för det. Skatteverket är enligt 7 § BtSF skyldig att hålla sig underrättad om den betalningssäkrade fordringen så länge beslutet om betalningssäkring gäller och till dess fordringen får drivas in.

Avser beslutet en fordran som inte är fastställd, ska länsrätten häva betalningssäkringbeslutet om inte beslut om att fastställa skatten har fattats eller talan om fordringen är väckt vid domstol inom sex månader, 7 § BtSL.

Skatteverket ska genast underrätta länsrätten när beskattningsbeslut meddelas, 7 § BtSF.

Sker betalningssäkring mot bolagsmannen bör skattebeslut mot bolaget och beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL fattas så snart som möjligt och helst samtidigt. Om inte säkerhet ställts eller betalning inkommit på förfallodagen bör snabbrestföring ske utom av skattetillägg, se Skatteverkets skrivelse ”Är snabbrestföring möjlig av belopp motsvarande tidigare betalningssäkrade skatte- och skattetilläggsfordringar”, publicerat den 26 januari 2005, dnr 130-16189-05/111. Först när den ianspråktaga egendomen utmätts och betalning har krediterats hos KFM är den skyddad mot anspråk från andra borgenärer.

För en närmare beskrivning av förutsättningarna för betalningssäkring, se Handledning för betalningssäkring, 2004, SKV 602, utgåva 2.

3 Ärendehantering

3.1 Initiering av ärenden

En av flera borgenärsuppgifter

Att fastställa bolagsmäns personliga ansvar för skatteskulder i handelsbolag är en av de åtgärder som ingår i Skatteverkets borgenärsroll. Arbetet utförs oftast av särskilda borgenärshandläggare.

En betydande arbetsuppgift för borgenärshandläggarna är att genom olika urvalsprocesser få fram företag, däribland handelsbolag, som inte sköter sin redovisning och/eller betalning av skatt. Vid underlåten skattebetalning från ett handelsbolags sida är den främsta borgenärsåtgärden att fastställa bolagsmäns personliga ansvar med stöd av 12 kap. 8 a § SBL.

Vad som allmänt förstås med Skatteverkets borgenärsarbete och vilka specifika åtgärder som i övrigt ingår i detta arbete finns angivet i en skrivelse från RSV den 28 maj 2002, ”Definitioner inom borgenärsområdet”, dnr 4552-02/120, dokument-ID LEKN-5N7AZS. Vidare finns en beskrivning av borgenärsarbetet i dokumentet ”Arbetsbeskrivning Borgenär”, publicerat den 20 januari 2006, dnr 131-19100-06/111, dokument-ID CBER-6L7LVV.

Den särskilda ansvarsidentitet som föreligger mellan handelsbolaget och bolagsmännen innebär att ett beslut om att fastställa det solidariska ansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL i princip skulle kunna fattas direkt i anslutning till ett beskattningsbeslut mot bolaget. Vid risk för utebliven betalning skulle samtida beslut mot bolaget och bolagsmännen kunna ha ett mervärde.

Inget tekniskt stöd för samtida beslut

För närvarande är dock en sådan ordning inte praktiskt möjlig. Den tekniska rutin som används i skattekontosystemet för att fastställa det solidariska ansvaret innebär att ansvarsbeloppet inte bara måste kunna knytas till en huvudfordran mot bolaget i form av ett obetalt skattekontobelopp (periodunderskott), utan även att detta belopp ska vara restfört, dvs. överlämnat till KFM för indrivning.

Viktigt med tidigt aktualiserande

Även om ett ansvarsbeslut som meddelas med stöd av den tekniska rutinen kräver att beloppet är restfört för bolaget är det angeläget att ansvarsfrågan väcks i ett tidigt skede, så snart det finns risk för utebliven betalning från bolagets sida. Om en skatteutredning görs mot bolaget bör ansvarsfrågan uppmärksammas direkt och ett ansvarsbeslut förberedas. Även i övrigt är det viktigt att utredning påbörjas snarast efter en konstaterad underlåten betalning från bolaget.

Manuella beslut

Det kan inträffa att ett ansvarsbeslut måste fattas innan huvudfordringen mot bolaget blivit restförd. Så kan vara fallet när betalningssäkring skett av ett icke fastställt ansvarsbelopp. För att få till stånd en utmätning eller förhindra att betalningssäkringen hävs enligt 7 § BtSL kan det bli nödvändigt att fastställa bolagsmannens ansvar trots att beskattningsbeslutet mot bolaget ännu inte föranlett någon restförlust, se avsnitt 2.14. I så fall måste fastställelsebeslutet meddelas manuellt, som ett Word-dokument. Beslutet får senare kompletteras med ett maskinellt meddelat beslut, som inkluderar ränteberäkning enligt den tekniska rutinen.

3.1.1 Skatteutredning mot bolaget

En bedömning av förmågan och viljan att betala bör ske i varje skatteutredning där ett större skattebelopp kan komma att påföras.

Detta kan lämpligen göras genom följande överväganden:

- Är den höjning som kommer att påföras eller det belopp som ska betalas så stort i förhållande till de uppgifter som finns om bolagets ekonomiska situation att det kan antas att beloppet inte kommer att kunna betalas direkt av bolaget?
- Finns det allmänna eller enskilda mål registrerade hos KFM som indikerar svårighet eller ovilja att betala från bolagets sida?
- Finns det uppgifter om bolagsmännen i KFM:s eller Bolagsverkets register som ger anledning anta att bolagsmännen inte självmant kommer att tillse att betalning omgående sker?

Anmälan vid risk för utebliven betalning

Om handläggaren av skatteärendet anser att det finns risk för utebliven betalning ska detta förhållande anmälas till den eller de personer/funktioner som arbetar med fastställelse av solidaransvar.

Betalningssäkring Uppgår skattefordringen till ett betydande belopp och finns det påtagliga tecken som talar för att bolaget och bolagsmännen kommer att undandra sig att betala kan en begäran om betalningssäkring bli aktuell, såväl mot bolaget som mot bolagsmännen, se avsnitt 2.14.

3.1.2 Underlåten betalning

**Systematisk
utsökning av
ärenden**

Flertalet ärenden initieras genom systematisk framtagning av handelsbolag som har förfallna skatteskulder, främst avseende arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och mervärdesskatt. Utsökningen görs främst med hjälp av frågepaket i kontroll- och urvalssystemet PUMA. Genom löpande PUMA-sökningar kan listor över handelsbolag med obetalda skattebelopp kontinuerligt tas fram. Dessa utsökningar läggs till grund för nya ansvarsärenden.

3.1.3 Anmälan från KFM

Det händer att skatteskulder för handelsbolag överlämnas till KFM för indrivning utan att Skatteverket initierat något ansvar mot bolagsmännen. I samband med den gäldenärsutredning som KFM företar mot bolaget enligt 6 § IndrL kan bedömningen göras att bolagsmännens solidariska ansvar behöver fastställas. Detta ska då anmälas till Skatteverket, som inleder ett ansvarsärende.

3.2 Närmare om fastställandet

3.2.1 Inledande utredning

Skuldavstämning

Den handläggare som svarar för arbetet med solidaransvar gör en första bedömning av ärendet. En genomgång görs av bolagets skatteskulder (skuldavstämning).

Är de obetalda skatterna skönsmässigt bestämda i avsaknad av deklaration ska, när så är möjligt, kontakt tas med bolagsmännen för att försöka få in den saknade redovisningen.

**Föreläggande att
deklarera –
eventuellt vid vite**

Bolaget kan föreläggas att fullgöra sin deklarationsskyldighet, 10 kap. 27 § SBL. Ett sådant föreläggande kan förenas med vite, 23 kap. 2 § SBL. Skatteverket kan fritt bestämma om vitesföreläggandet ska rikta sig till bolaget eller till en eller flera av bolagsmännen, i egenskap av bolagets företrädare. Vitet kan också riktas gemensamt mot bolaget och bolagsmännen. Om vitet riktas mot flera personer får det inte åläggas solidariskt utan ett särskilt vitesbelopp måste bestämmas för var och en av de förelagda personerna, 3 § viteslagen

(1985:206). Ett vitesföreläggande ska alltid delges adressaten, 2 §.

Vad som i övrigt gäller i fråga om vite behandlas i Handledning för skattebetalning 2006, SKV 404, avsnitt 15.6.

Eventuella andra åtgärder

Förutom solidaransvar kan utredningen komma att föranleda även andra åtgärder, t.ex. återkallelse av F-skatt.

Ansvariga bolagsmän

Vilka de nuvarande bolagsmännen är och vilka som därutöver varit bolagsmän när skatteskulderna uppkom kontrolleras hos Bolagsverket (Näringslivsregistret). Aktuell adress för bolagsmännen hämtas från Skatteverkets basregister.

Har antalet bolagsmän gått ner så att det bara finns en person och har detta förhållande bestått under mer än ett år ska hos Bolagsverket kontrolleras om det pågår en utredning om avregistrering från handelsregistret (gallring), se avsnitt 1.1.10. I näringslivsregistret anges en sådan utredning med rubriceringskoden ”GALLRA”. Finns det ingen pågående utredning kan anmälan om förhållandet göras till Bolagsverket.

Skuldernas uppkomst

Om utredning görs mot personer som inte längre kvarstår som bolagsmän måste det klargöras när skatteskulderna uppkommit. Beträffande denna bedömning, se avsnitt 2.8.

Information från KFM

Ofta finns det värdefull information att hämta från KFM, inte minst när ärendet initierats därifrån. Skatteverket har viss tillgång till utsköknings- och indrivningsdatabasen (REX) samt till KFM:s IT-stöd för indrivningsverksamheten (INIT Webb). I INIT Webb kan bl.a. kontrolleras vilka åtgärder KFM vidtagit mot gäldenären, när de utförts och status i form av pågående eller avslutade åtgärder. Handläggarnoteringar och annan närmare information i indrivningsärendet är dock inte tillgänglig för Skatteverket via datamedia utan måste begäras manuellt från KFM. En handbok för INIT Webb har utfärdats den 30 maj 2005, dokument-ID HGRN-6CQCBQ

Alternativt företrädaransvar

Beträffande kommanditdelägare och bolagsmän som är juridiska personer ska beaktas möjligheten av företrädaransvar enligt 12 kap. 6 och 6 a §§ SBL.

Är bolagsmannen en juridisk person får en bedömning göras av risken för fortsatt utebliven betalning även efter ett ansvarsbeslut. I stället för ett ansvarsbeslut mot den juridiska personen kan det vara mera effektivt att göra gällande att dess företrädare är personligen ansvariga för handelsbolagets skatteskuld på grund av bestämmelserna om företrädaransvar.

Beträffande möjligheterna att göra gällande företrädaransvar hänvisas till Handledning för företrädaransvar, 2005, SKV 443 utgåva 3.

**Manuell
återbetalnings-
spärr**

Under utredningsstadiet är det möjligt att hindra en återbetalning från bolagsmannens skattekonto som annars skulle ha skett enligt bestämmelserna i 18 kap. 1–3 §§ SBL. Enligt 18 kap. 7 § första stycket punkt 5 SBL ska en återbetalning inte göras av ett belopp som kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som inte har beslutats men med fog kan antas komma att beslutas.

Tekniskt förhindras en återbetalning genom att en utbetalningsspärr registreras på bolagsmannens skattekonto. Detta görs manuellt. Hanteringsmomenten framgår av bilaga 1, avsnitt 1.

Det ska observeras att själva åsättandet av spärren endast är en administrativ åtgärd som i sig inte innebär några rättsverkningar för den enskilde och som därmed heller inte innefattar något överklagbart beslut, se JO-beslut den 27 december 2004 i ärende nr 720-2004 och 2041-2004. Rättsverkningarna inträffar först när ett överskott uppkommer och spärren faktiskt förhindrar en återbetalning. I detta läge måste ett beslut meddelas om att återbetalning inte sker på grund av bestämmelsen i 18 kap. 7 § första stycket punkt 5 SBL.

Beslutet bör tidsbegränsas till längst tre månader. Om ansvarsbeslutet av någon anledning inte skulle vara klart vid denna tidpunkt får ett nytt beslut fattas, om det fortfarande finns fog för detta.

För närvarande signaleras inte automatiskt att ett överskott uppkommit på bolagsmannens skattekonto. Detta innebär att kontot måste kontrolleras löpande, för att på så vis tillse att ett beslut meddelas i samband med att ett överskott faktiskt hålls inne.

**Ärendefördelning
– grundordning**

Inom vilken region/skattekontor ett solidaransvarsärende ska handläggas framgår av Skatteverkets arbetsordning.

Är bolagsmannen en fysisk person ska beslut som regel fattas av den region där den fysiska personen har sin hemortskommun det år beslutet fattas. Vilken kommun som är hemortskommun styrs av var personen var folkbokförd den 1 november året före beslutsåret. För den som då inte var folkbokförd men som bott eller stadigvarande vistats i Sverige under beslutsåret ska beslut fattas av den region där personen

först varit bosatt eller stadigvarande vistats. Har personen utflyttat från Sverige under året före beslutsåret och saknar hemortskommun ska beslut fattas av den region som närmast före utflyttningen skulle ha fattat beslutet.

Är bolagsmannen juridisk person ska beslut fattas av den region där bolagsmannen hade sitt huvudkontor (handelsbolag) eller förvaltning/säte (övriga juridiska personer) den 1 november året före beslutsåret. För dödsbon ska dock beslutet fattas av den region som senast var behörig att fatta beslut rörande den avlidne. Har den juridiska personen bildats efter den 1 november året före beslutsåret ska beslut fattas av den region där huvudkontoret eller sätet fanns vid bildandet. Har den juridiska personen upplösts fattas beslutet av den senast behöriga regionen.

– överflyttning

Om det i ärendet finns bolagsmän som enligt grundfördelningen ska hanteras vid olika regioner/kontor kan det vara praktiskt att hålla ärendehantering samlad på ett ställe. Detta görs genom en myndighetsintern överenskommelse om ärendefördelning. Överflyttningen från ”grundkontoret” till det övertagande kontoret ska dock diarieföras (ärendegrupp 121) och dokumenteras antingen i en särskild skrivelse (t.ex. blankett SKV 1040) eller genom anteckning i diariet. En rutin för ärendefördelning har utfärdats den 6 juli 2005, dokument-ID GBLN-6E2DMH.

3.2.2 Diarieföring

Ett ärende – på såväl bolaget som bolagsmännen

Ett solidaransvarsärende kan diarieföras så snart utredningen påbörjats. Ärendet ska vara diariefört senast när övervägande om betalningsansvar skickas ut, se riktlinjer för diarieföring av Skatteverkets borgenårsarbete, 2005-12-09, dnr 132 635118-05/111, dokument-ID GBLN-6JWBJ7, avsnitt 3. Enligt riktlinjerna ska diarieföring ske i ett gemensamt ärende med angivande av både handelsbolaget och bolagsmännen som ”ingivare/part”.

Diarieföring sker i ärendegrupp 5333. Den förvalda ärendebeteckningen är ”Solidariskt betalningsansvar”.

3.2.3 Övervägande om beslut

Kommunikations- skyldighet

Om utredningen leder fram till att det föreligger ett personligt ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL ska respektive bolagsman ges tillfälle att yttra sig innan beslut fattas, om det inte är onödigt, 14 kap. 1 § SBL. I denna bestämmelse erinras också om den underrättelseskyldighet som gäller enligt 17 § FL för sådana

uppgifter som tillförts ärendet genom någon annan än bolagsmannen själv.

Syftet med kravet på underrättelse och tillfälle till yttrande (kommunikation) är dels att se till att ansvarsfrågan är tillräckligt utredd, dels att garantera att bolagsmannen får möjlighet att säga sin mening om de uppgifter som ingår i besluts materialet. På grund av den generella karaktär som medansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL har är det material som behöver kommuniceras oftast inte stort, men övervägandet ska innehålla en tydlig redovisning av vilka obetalda skattebelopp som bolagsmannen är tänkt att göras ansvarig för, samt uppgift om bolagsmannaförhållandet. Om personen ifråga inte längre kvarstår som bolagsman ska uppgift lämnas om när skatteskulderna uppkommit samt att ett bolagsmannaförhållande förelåg vid dessa tidpunkter.

En blankett för denna kommunikation, benämnd ”ÖVERVÄGANDE Beslut”, finns i databasen JetForm Filler. (Sökväg: Skm – Uppbörd – Övervägande beslut SKV 4797). Alternativt kan meddelandet om det tilltänkta beslutet skrivas i ett Word-dokument. I så fall bör det upplysningsblad som automatiskt skapas vid användning av JetForm Filler tas ut och medfölja meddelandet.

Tillsammans med övervägandet och upplysningsbladet kan bolagsmannen även tillställas utdrag från bolagets skattekonto som visar de obetalda belopp som omfattas av övervägandet. Alternativt kan en särskild skuldförteckning sammanställas.

Kontoutdrag för tidigare perioder och aktuellt saldobesked hämtas i rullningslisten i Skattekontot, under rubriken ”Beställningar”.

I samband med övervägandet bör även bolagsmannen upplysas om hur och till vilket konto betalning lämpligen bör ske, se nedan avsnitt 3.2.4.

Övervägandet tillställs bolagsmannen i ett vanligt brev, 63 § SBF.

Om det efter ett övervägande tillkommer nya skulder måste ett nytt övervägande skickas ut. Har ansvarsbeslut fattats för de tidigare skuldposterna ska det nya övervägandet ges ett nytt diarienummer.

Svarstid

Av övervägandet ska tydligt framgå hur lång tid bolagsmannen har på sig att komma in med synpunkter, innan beslut fattas.

Begäran om möte

Kortare svarstid än 14 dagar bör förekomma endast i undantagsfall. I semestertider bör en längre svarsfrist ges.

Om bolagsmannen tar kontakt och vill ha ett personligt möte ska han som regel medges detta, se 14 § FL. Det torde vara sällsynt att arbetets behöriga gång lägger hinder i vägen för ett sammanträffande.

3.2.4 Betalning av bolagsmannen före beslut

Det kan hända att bolagsmannen efter att ha fått övervägandet kontaktar Skatteverket och förklarar att han är beredd att personligen betala skatteskulden.

Så gott som alltid är då skattebeloppet överlämnat till KFM för indrivning mot bolaget. Följaktligen bör betalning ske direkt till KFM. På begäran av bolagsmannen har KFM möjlighet att räkna av bolagsmannens betalning från de bolagets skatteskulder för vilka Skatteverket övervägt ett ansvarsbeslut, 19 § andra stycket IL, se även prop. 1996/97:100 s. 657.

Undantagsvis, om skattebeloppet ännu inte är restfört, får betalning ske genom insättning på bolagets skattekonto. Om bolagsmannen avgått kan eventuellt viss komplikation inträda om nya obetalda skattebelopp tillkommer för bolaget under samma avstämningsperiod som bolagsmannens betalning sker. Betalningen kommer då automatiskt att möta dessa belopp i stället för att avräknas mot de skatteskulder som omfattas av övervägandet. Dock är bolagsmannen naturligtvis fri från vidare ansvar om han kan visa att betalningen gjorts av honom och inte av bolaget.

3.2.5 Ansvarsbeslutet

Om bolagsmannen inte svarar eller om de synpunkter han lämnat inte föranleder någon ändrad inställning från Skatteverkets sida, ska myndigheten besluta om betalningsskyldighet för bolagsmännen. I beslutet ska anges de skäl som bestämt utgången. På samma sätt som gäller för övervägandet kan beslutsmotiveringen som regel hållas kort. Har bolagsmannen gjort invändningar i samband med övervägandet ska dessa naturligtvis beaktas när skälen för beslutet anges.

Meddelande och registrering

Arbetet med att meddela beslut och registrera detta görs integrerat med stöd av en teknisk rutin i skattekontosystemet. Rutinen innebär att ansvarsbeslutet förs in på bolagets skattekonto, som en särskild sidoregistrering där.

Bolagsmännens medansvar enligt 2 kap. 20 § HBL registreras alltså inte på deras egna skattekonton. Detta kan tyckas strida mot vad som anges i 3 kap. 5 § SBL, eftersom ansvarsbeslutet är att se som ett beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § SBL och ansvarsbeloppet samt bolagsmännen är att likställa med skatt respektive skattskyldiga enligt 1 kap. 4 § SBL (andra stycket punkt 1 respektive tredje stycket punkt 6).

Vad som sägs i 3 kap. 5 § SBL får dock anses ta sikte på den som i första hand är skyldig att betala en viss skatt (huvudbetalare). Bestämmelserna i 1 kap. 4 § SBL innebär visserligen att ansvarsbeloppet kan drivas in mot bolagsmännen som en skattefordran och att bolagsmännen omfattas av de bestämmelserna i SBL om t.ex. anstånd, omprövning och överklagande som gäller för skattskyldiga i allmänhet. Men fortfarande riktar sig betalningsskyldigheten i grunden mot bolaget och därför ska, enligt förarbetena till SBL, en betalning från bolagsmannen alltid föras till bolagets skattekonto, prop. 1996/97:100 s. 440. Följaktligen har också registreringen av bolagsmännens ansvar knutits till bolagets skattekonto.

Utländska bolagsmän

Det kan hända att en bolagsman inte är folkbokförd i Sverige och därmed heller inte har något personnummer. För att kunna meddela och registrera ett ansvarsbeslut i den tekniska rutinen krävs då att Skatteverket på eget initiativ tilldelar bolagsmannen ett samordningsnummer enligt 18 a § folkbokföringslagen (1991:481). Enligt 5 § folkbokföringsförordningen (1991:749) får Skatteverkets göra en sådan egen tilldelning av samordningsnummer även om den enskildes identitet inte med säkerhet kunnat fastställas. Beträffande utländska bolagsmän i handelsbolag finns dock kopia av passhandlingar eller annan identitetshandling att tillgå hos Bolagsverket, se avsnitt 1.1.4.

Blankett för rekvisition av samordningsnummer (SKV 7824 LA) finns i Jet Form Filler. Sökväg: Skm – folkbokf.

Begäran om tilldelning av samordningsnummer görs lämpligen hos folkbokföringsfunktionen vid det skattekontor som har att fatta beskattningsbeslut rörande handelsbolaget.

Hanterings- dokument

Hur den tekniska rutinen ska hanteras finns beskrivet i ett dokument, utfärdat den 16 september 1999 och benämnt ”sido-betalningsansvar (solidaransvar) i skattekontosystemet”, dokument-ID LEKN-5QBENG. Eftersom den tekniska rutinen i skattekontosystemet till stora delar är gemensam för olika slags medansvarsärenden enligt 12 kap. SBL omfattar dokumentet även dessa andra medansvarsformer.

I dokumentet benämns den medansvarige genomgående som ”sidobetalare”, ett uttryck som är hämtat från 16 kap. 10 § SBL. Härmed förstås en person som är skyldig att betala skatt som någon annan i första hand är skyldig att betala.

Förfallodag	<p>Enligt 16 kap. 6 § SBL ska skatt som har bestämts genom ett ansvarsbeslut enligt 12 kap. SBL betalas senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från beslutsdagen. Med förfallodag avses den 17 och 26 januari, den 12, 17 och 26 augusti, den 12 och 27 december samt den 12 och 26 i övriga månader. Skatteverket får besluta att betalning ska ske en annan dag, om det finns särskilda skäl.</p> <p>I den tekniska rutinen för ansvarsbeslut bestäms förfallodagen automatiskt till den förfallodag som gäller enligt huvudregeln ovan. Systemet medger för närvarande inte att någon annan förfallodag bestäms.</p> <p>En beskrivning av de hanteringsmoment som gäller vid ett ansvarsbeslut enligt 12 kap. 8 a § SBL finns i bilaga 1, avsnitt 2.</p>
Flera restföringsposter – flera beslut	<p>Det ska observeras att dessa hanteringsmoment måste upprepas för varje restfört belopp för sig, dvs. ett beslut kommer att meddelas för varje restföringspost.</p>
Expediering	<p>Ansvarsbesluten, som får ses som grundbeslut, tillställs bolagsmannen i ett vanligt brev.</p>
Beslutsuppgifter	<p>Sedan beslut meddelats signaleras detta på bolagets skattekonto, i rutan för aktuell information, genom att det där anges ”Huvudbetalare i solidarbeslut”. På bolagsmannens skattekonto anges, på motsvarande plats, ”Sidobetalare i solidarbeslut”.</p> <p>Närmare uppgifter om solidaransvarsbesluten kan hämtas genom att öppna bolagets skattekonto och via rullisten ta fram delytan ”Solidarer”. Där framgår de solidaransvarsbeslut som fattats avseende bolaget. Kopia av besluten kan skrivas ut.</p>
Betalningsbevakning	<p>Efter beslut bevakas ärendet fram till förfallodagen. Om full betalning sker, kan ärendet avslutas i diariet och akten arkiveras.</p>
Automatisk utbetalningsspärr	<p>Genom ansvarsbeslutet registreras automatiskt en utbetalningsspärr på bolagsmannens skattekonto. Vidare anges i beslutet, att om ett överskott uppkommer på bolagsmannens skattekonto, ska ett belopp motsvarande ansvarsbeloppet undantas från utbetalning.</p>

För tiden fram till förfalldagen görs denna åtgärd med stöd av 18 kap. 7 § första stycket punkt 4 SBL, där det anges att ett i sig återbetalningsbart belopp ska innehållas om det kan komma att behövas för betalning av sådan annan skatt än F-skatt och särskild A-skatt som har beslutats men ännu inte förfallit till betalning. Här gäller vad ovan sagts i avsnitt 3.2.1 för det fall spärren faktiskt förhindrar en återbetalning före förfalldagen. I det läget måste ett beslut meddelas om att återbetalning inte sker på grund av bestämmelsen i 18 kap. 7 § punkt 4 SBL.

**Manuell
överföring från
bolagsmannens
till bolagets
skattekonto**

Efter förfalldagen grundar sig spärren på det förhållandet att varje inbetalning eller kreditering som gjorts på en skattskyldigs skattekonto ska avräknas från den skattskyldiges sammanlagda skatteskuld enligt SBL, se 16 kap. 9 § SBL. Eftersom ett solidaransvarsbelopp är att likställa med skatt ska även detta belopp avräknas. Eftersom emellertid ansvarsbeloppet inte registreras på bolagsmannens skattekonto sker det ingen automatisk avräkning där. I stället måste avräkning ske genom en överföring från bolagsmannens till handelsbolagets skattekonto. Detta måste göras manuellt, i skattekontots utbetalningsrutin. Oftast är skattebeloppet restfört hos bolaget, varvid betalningen kan styras till KFM.

Eftersom det för närvarande inte sker någon automatisk signalering i samband med att det uppkommer ett överskjutande belopp på bolagsmannens skattekonto måste kontot bevakas manuellt tills att ansvarsbeloppet blivit restfört och registrerat hos KFM. När det hos KFM lagts upp ett ”SOL-mål” (se nedan avsnitt 3.3.2) kommer ett uppkommande överskott på bolagsmannens konto att avräknas automatiskt. På bolagsmannens konto anges då att utbetalning skett till KFM.

Det ska observeras att den automatiska utbetalningsspärren på bolagsmannens skattekonto hävs i och med att ansvarsbeloppet skickas för restföring, medan den automatiska avräkningen inte inträder förrän ”SOL-målet” registrerats hos KFM. Under mellantiden kan en manuell utbetalningsspärr läggas på bolagsmannens konto.

3.3 Betalningsuppmaning och restföring

3.3.1 Betalningsuppmaning

Betalningsuppmaning

Om skulden kvarstår efter förfallodagen tas en betalningsuppmaning fram. En beskrivning av hanteringsmomenten i den tekniska rutinen finns i bilaga 1, avsnitt 3.

Snabbrestföring

Är handelsbolaget restfört för beloppet torde bolagsmannen normalt ha underrättats om skattekravet genom betalningsuppmaning mot bolaget, genom avisering av KFM mot bolaget, genom övervägande om betalningsskyldighet mot honom själv och genom beslutet om betalningsskyldighet. I ett sådant läge kan det också anses föreligga särskilda skäl mot att ytterligare fördröja verkställigheten mot bolagsmannen, dvs. fordringen bör kunna snabbrestföras.

Ny bevakning

Efter expediering av uppmaningen bevakas ärendet fram till senaste betalningsdag enligt betalningsuppmaningen. Om full betalning sker, kan ärendet avslutas i diariet och akten arkiveras.

3.3.2 Restföring

Om skulden kvarstår efter betalningsuppmaningen, ska restföring ske.

Tekniken

En beskrivning av hanteringsmomenten i den tekniska rutinen finns i bilaga 1, avsnitt 6.

Genom solidaransvarsrutinen skapas det automatiskt ett meddelande i form av en listfil till KFM om att indrivning begärs mot bolagsmannen. Hos KFM måste dock indrivningsuppdraget registreras manuellt.

Ett allmänt utsökningsmål (A-mål) med medelslag 20 läggs upp mot respektive bolagsman för varje beslutat ansvarsbelopp. I målet antecknas att det avser ett solidaransvar (beteckningen "SOL2").

I det befintliga A-målet mot bolaget bryts den del som omfattas av ansvarsbeslutet ut till en ny skuldpost (konvertering).

I den tidigare skuldposten görs en kreditering av ansvarsbeloppet tillsammans med anteckningen "MIN SOL", som betecknar att ändring skett med anledning av ett tillkommet solidariskt betalningsansvar.

I den nya skuldposten mot bolaget anges att det avser en fordran för vilken det finns en solidariskt ansvarig (beteckningen SOL1”).

De nya skuldposterna, dvs. ”SOL1-målet” mot bolaget respektive ”SOL2-målet” mot bolagsmannen, är knutna till varandra så att en betalning till KFM eller annan nedsättning av skulden, t.ex. på grund av ett senare överskott på bolagets eller bolagsmannens skattekonto, kommer att tillgodoräknas i båda målen.

Hos Skatteverket avslutas ärendet i diariet och akten arkiveras.

3.4 Anstånd, omprövning och överklagande

Som tidigare nämnts gäller bestämmelserna i SBL om anstånd, omprövning och överklagande även beträffande en bolagsman som gjorts medansvarig enligt 12 kap. 8 a § SBL.

3.4.1 Anstånd

Betalningsanstånd

Solidaransvarsrutinen tillhandahåller inget tekniskt stöd för att meddela beslut i anståndsärenden. Beslutet får skrivas som ett Word-dokument.

Ärendet diarieförs i ärendegrupp 5313, Anstånd med inbetalning av skatt.

Om anstånd medges ska detta registreras som en kreditering i solidaransvarsrutinen.

– beviljande

En beskrivning av hanteringsmomenten i den tekniska rutinen finns i bilaga 1, avsnitt 4.

– upphörande

När anståndet upphör går man på motsvarande sätt in i rutinen och tar bort krediteringen. Se bilaga 1, avsnitt 5.

Manuell återkallelse av indrivningsuppdrag

Är ansvarsbeloppet restfört när anstånd meddelas sker det ingen automatisk underrättelse till KFM. Därför måste KFM manuellt underrättas om anståndet och indrivningsuppdraget återtas till den del anstånd beviljats.

Anstånd för bolaget är accessoriskt verkande

Har bolaget beviljats anstånd med betalning av huvudfordringen efter att beslut om solidaransvar fattats ska även den ansvarige bolagsmannen ges ett betalningsanstånd, eventuellt på Skatteverkets eget initiativ. Jämför Skatteverkets skrivelse den 21 oktober 2005 angående konsekvenserna av att

en juridisk person medges betalningsanstånd sedan företrädaransvar fastställts, dnr 131 567713-05/111.

Till den del indrivningsuppdraget återtagits på grund av anstånd finns det inget maskinellt stöd för att senare på nytt överlämna fordringen för indrivning. Ett sådant överlämnande måste göras manuellt till KFM.

Samma sak gäller om anstånd meddelas före restföringen men anståndet endast omfattar en del av ansvarsbeloppet. Om resterande belopp restförs under anståndstiden kommer en senare restföring av anståndsbeloppet att behöva göras manuellt.

3.4.2 Omprövning

Om bolagsmannen begär det ska Skatteverket ompröva sitt beslut, 21 kap. 1 § SBL. Bolagsmannens begäran ska vara skriftlig och egenhändigt undertecknad av bolagsmannen eller dennes ombud, 21 kap. 6 § SBL.

Omprövningsärendet diarieförs i ärendegrupp 5373, Omprövningar av borgenärsärenden. Som ”part/ingivare” anges bolagsmannen. I diariet görs hänvisning till det underliggande ansvarsärendet samt eventuellt parallellt omprövningsärende för andra bolagsmän.

Solidaransvarsrutinen tillhandahåller tekniskt stöd för att meddela ett omprövningsbeslut endast om det tidigare beslutet ändras i någon del. Föranleder bolagsmannens begäran ingen ändring av det tidigare beslutet får omprövningsbeslutet skrivas som ett Word-dokument.

På grund av solidaransvarets generella karaktär och avsaknaden av jämkningsmöjligheter kommer ändringsbeslut att vara sällsynta. När sådana beslut förekommer torde de oftast ha sin grund i felbedömningar kring bolagsmannaförhållandet, innebärande att det tidigare beslutet regelmässigt undanröjs helt.

Särskild hanteringsrutin

Om det tidigare beslutet ska ändras görs detta i solidaransvarsrutinen. En beskrivning av hanteringsmomenten finns i bilaga 1, avsnitt 7.

Det nya beslutet finns nu registrerat i delytan för solidarbeslut, med statusen ”Manuell”. Även det tidigare beslutet står kvar, nu med statusen ”Historik”.

Om det tidigare bestämda ansvarsbeloppet är restfört måste KFM manuellt informeras om nedsättningen. Hos KFM registreras en krediteringspost motsvarande den nedsatta delen av ansvarsbeloppet. I REX beskrivs åtgärden med beteckningen ”MIN SOL”.

Tillsammans med det nya omprövningsbeslutet skrivs automatiskt ett nytt inbetalningskort ut. Om det tidigare beslutade ansvarsbeloppet är restfört ska dock detta kort makuleras, även om det skulle kvarstå ett belopp att betala. Det kvarstående beloppet är nämligen fortfarande föremål för indrivning hos KFM. På beslutet måste också överstreckas den förtryckta informationen om att det bifogade inbetalningskortet ska användas.

Sedan omprövningsbeslut meddelats avslutas ärendet i diariet.

3.4.3 Överklagande

Omprövning vid överklagande

Om bolagsmannen överklagar beslutet ska Skatteverket, enligt 22 kap. 6 § SBL jämfört med 6 kap. 6 § TL, snarast ompröva detsamma, s.k. obligatorisk omprövning.

Överklagandeärendet diarieförs i ärendegrupp 5383, Överklaganden av borgenärsärenden. Som ”part/ingivare” anges bolagsmannen. I diariet görs hänvisning till det underliggande ansvarsärendet samt eventuellt parallellt omprövnings- eller överklagandeärende för andra bolagsmän.

För omprövningen gäller samma rutiner som ovan beskrivits vid omprövning enligt 21 kap. 1 § SBL. Föranleder överklagandet ingen ändring av det tidigare beslutet får omprövningsbeslutet skrivas som ett Word-dokument. I samband med att beslutet översänds till bolagsmannen ska denne informeras om att överklagandeärendet överlämnas till länsrätten för vidare handläggning.

Ska ansvarsbeslutet helt eller delvis ändras görs detta på samma sätt som vid omprövning enligt 21 kap. 1 § SBL, se bilaga 1, avsnitt 7.

Om det överklagade beslutet helt och hållet ändras så som bolagsmannen begärt, förfaller överklagandet. Ärendet kan då avslutas i diariet.

Om beslutet ändras, men på annat sätt än bolagsmannen begärt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet. 22 kap. 6 § SBL jämfört med 6 kap. 7 § TL.

När vidare prövning ska ske i länsrätten ska allt material som legat till grund för Skatteverkets beslut överlämnas dit. Hanteringen bör praktiskt ske på så sätt att överklagandeskrivelsen i original samt kopia av Skatteverkets omprövningsbeslut överlämnas för att ingå i länsrättens akt. Till dessa handlingar fogas Skatteverkets överklagandeakt, som innehåller kopia av överklagandeskrivelsen, ett exemplar av omprövningsbeslutet samt akten i det underliggande solidaransvarsärendet. Under handläggningen i domstol kompletteras Skatteverkets akt med kopior av eventuell skiftväxling där. När länsrätten meddelar dom ska Skatteverkets akt återsändas tillsammans med domen.

Ej ändring

Om domstolen lämnar överklagandet utan bifall avslutas ärendet. Innan arkivering tillses att Skatteverkets överklagandeakt innehåller kopia av eventuell skriftväxling i domstolen.

Ändringsdom

Om domstolen i någon del ändrar det överklagade beslutet ska Skatteverket göra den debiteringsändring som föranleds av beslutet, 11 kap. 20 § SBL.

En beskrivning av hanteringsmomenten i den tekniska rutinen finns i bilaga 1, avsnitt 8.

Kopia av debiteringsbeslutet fogas till akten, varefter ärendet avslutas.

3.5 Ansökan om betalningsföreläggande

Beträffande vissa skatter som påförs handelsbolag har beskattningsmyndigheten ingen rätt att själv besluta om personligt ansvar för bolagsmännen. Så är t.ex. fallet beträffande skatt som påförs enligt fordonsskattelagen (1988:327) och trängselskattelagen (2004:629). Betalar inte bolaget krävs det att staten utverkar en exekutionstitel mot bolagsmännen i den ordning som gäller för fordringar i allmänhet, dvs. genom ansökan om betalningsföreläggande hos KFM eller genom stämning i allmän domstol.

I dessa fall kan anspråket på betalning gentemot bolagsmännen inte ses som en skattefordran. Eftersom det heller inte är särskilt angivet att indrivning av anspråket får ske enligt bestämmelserna i IndrL kommer en verkställighet av KFM:s eller domstolens utslag att få ske i den ordning som gäller för enskilda utsökningsmål, se 1 kap. 6 § UB samt 1 kap. 2 § UF.

Före skattekontoreformen 1998 var det i regel KFM som, i egenskap av borgenärsföreträdare i indrivningsärendet mot bolaget, gav in ansökningar om betalningsföreläggande mot bolagsmän i handelsbolag, se prop. 1989/90:85 s. 31. Numera är det inte lika klart vilken myndighet som har att agera.

Beträffande fordons- och trängselskatt är Skatteverket beskattningsmyndighet, men uppbörden administreras av Vägverket, för Skatteverkets räkning. Det saknas ett beslut som klargör om det är Skatteverket, Vägverket eller KFM som har att föra statens talan i dessa ärenden.

Även när solidariskt ansvar för skatt utkrävs med stöd av andra bestämmelser än i 2 kap. 20 § HBL, t.ex. i fråga om medansvariga medlemmar i associationsformen EEIG, se avsnitt 1.3.1, måste en exekutionstitel utverkas genom ansökan om betalningsföreläggande eller stämning.

Hur ansökan om betalningsföreläggande görs regleras i lagen (1990:746) om betalningsföreläggande och handräckning (BfL).

Forum

Fram till utgången av juni 2006 görs ansökan till KFM i den region där bolagsmannen har sitt hemvist, 6 § BfL. Som hemvist anses den ort där bolagsmannen är bosatt. Beträffande annan juridisk person än dödsbo är hemvisten den ort som enligt 10 kap. rättegångsbalken grundar domstols behörighet i tvistemål i allmänhet. Ansökan får också göras hos KFM i den region där egendom som tillhör bolagsmannen finns eller där verkställighet annars lämpligen kan ske. Ansökan mot flera bolagsmän får göras hos den KFM som i övrigt är behörig i fråga om någon av dem, om ansökningen beträffande var och en stöder sig på väsentligen samma grund.

Forumbestämmelsen i 6 § BfL upphör att gälla den 1 juli 2006, då nuvarande tio regionala kronofogdemyndigheter ersätts med en ny rikstäckande myndighet, Kronofogdemyndigheten (KFM). Efter denna tidpunkt ska ansökan inges till den nya myndigheten.

Enligt 2 § lagen med anledning av inrättande av Kronofogdemyndigheten ska mål och ärenden som enligt lag eller annan författning handläggs av en kronofogdemyndighet från och med den 1 juli 2006 handläggas av den nya myndigheten.

Ansökan

Ansökan ska vara skriftlig, 9 § BfL. Den ska ges in till KFM i original samt en kopia. Eventuella handlingar som bifogas ansökningen ska ges in i två exemplar, 19 § BfL. Sökanden ska

i ansökningen ange sitt yrkande och grunderna för detta, 10 § BfL, samt precisera fordringens belopp, förfallodagen samt den ränta som begärs, 11 § BfL.

Avgift	I samband med ansökningen ska ansökningsavgift inbetalas till KFM.
Blankett	En blankett för ansökan finns i databasen JetForm Filler. (Sökväg: KFM – Supro – Ansökan om betalningsföreläggande 9012). Ansökningen kan också skrivas i ett Word-dokument.
Föreläggande	Tar KFM upp ansökningen föreläggs svaranden att yttra sig inom viss tid från det att ansökningen delgavs honom. Tiden får inte utan särskilda skäl bestämmas till mer än två veckor, 25 § BfL.
Delgivning	Föreläggandet ska delges svaranden i enlighet med vad som enligt rättegångsbalken gäller för delgivning av stämning i tvistemål, 29 § BfL. Kungörelsedelgivning är dock inte möjlig. Om gäldenären är bosatt utomlands eller saknar känd adress måste därför övervägas att inleda ett tvistemål i domstol i stället för att ansöka om betalningsföreläggande.
Utslag	KFM gör ingen materiell prövning och har svaranden inte i rätt tid bestritt ansökningen, ska KFM snarast meddela utslag i enlighet med densamma, 42 § BfL.
Bestridande	Ett bestridande av ansökningen ska göras skriftligen, 31 § BfL. Om bestridande görs i rätt tid ska sökanden genast underrättas om det, 33 § BfL.
Delbestridande	Om endast en del av ansökningen bestrids ska utslag meddelas i enlighet med den obestridda delen.
Överlämnande till tingsrätt	Till den del målet bestrids kan sökanden begära att målet ska överlämnas till tingsrätt.
Avskrivning	Inkommer sökanden inte med någon sådan begäran ska målet avskrivas i denna del, 37 § BfL. Ett avskrivningsbeslut saknar rättskraft och lägger alltså inte hinder i vägen för på nytt ansöka om betalningsföreläggande avseende samma sak.

4 Beskattning av handelsbolag – en översikt

4.1 Allmänt

Även om ett handelsbolag är ett eget rättssubjekt är det inte i alla avseenden ett eget skattesubjekt. De nära relationer som råder mellan handelsbolaget och dess innehavare avspeglas även i det skatterättsliga regelsystemet. När det gäller inkomstskatt och vissa andra skatter är det delägarna, dvs. innehavarna av de ekonomiska rättigheterna i bolaget, som ska beskattas. För sådana skatter som ska redovisas i skattedeklaration, främst mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgift, är dock handelsbolaget eget skattesubjekt. Ansvarsbeslut enligt 12 kap. 8 a § SBL avser oftast dessa skatteslag.

Här följer en översiktlig beskrivning av de beskattningsregler som gäller för ett handelsbolag och dess delägare. För närmare redogörelser för de skatterättsliga reglerna hänvisas främst till handledningarna för beskattning av inkomst och förmögenhet (SKV 336), mervärdesskatt (SKV 553 och 554), punktskatter (SKV 504), skattebetalning (SKV 404) samt mervärdesskatteförfarandet (SKV 555).

4.2 Bolagets skatter

De skatter för vilka handelsbolaget är eget skattesubjekt och som alltså omfattas av det personliga ansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL kan indelas i följande kategorier 1–4.

Enligt skatte- eller punktskatte-deklaration

1. Mervärdesskatt, preliminär skatt på anställdas löner, arbetsgivaravgifter, särskild löneskatt på vissa förvärvs-inkomster samt punktskatter

Dessa skatter redovisas löpande i skatte- och punktskattedeklarationer enligt vad som anges i SBL och omfattas av skattekontosystemet.

Mervärdesskatt

För ett handelsbolag ska mervärdesskatt alltid redovisas i en skattedeklaration, 10 kap. 9 § punkt 3 jämfört med 10 kap.

31 § SBL. Redovisningsperiod är normalt kalendermånad. Om det årliga beskattningsunderlaget för mervärdesskatt, exklusive gemenskapsinterna förvärv och import, överstiger 40 miljoner ska redovisning och betalning ske senast den 26 i månaden efter redovisningsperioden. Om det årliga beskattningsunderlaget till mervärdesskatt beräknat enligt ovan inte överstiger 40 miljoner kr ska redovisning och betalning normalt ske senast den 12 i andra månaden efter redovisningsperioden, 10 kap. 18 § SBL. Om beskattningsunderlaget beräknas uppgå till högst 200 000 kr får redovisningsperioden vara ett helt beskattningsår, 10 kap. 15 § SBL. Redovisning och betalning ska normalt ske senast den 12 i andra månaden efter beskattningsårets utgång, 10 kap. 22 a § SBL. Beskattningsåret är då detsamma som vid inkomsttaxeringen, 10 kap. 16 § SBL.

Avdragen skatt

Handelsbolaget ska innehålla preliminär skatt på anställdas löner. Redovisning och betalning ska ske den 12 följande månad. Skatteavdrag ska inte göras på lön till delägarna. Delägarna ska själva betala preliminärskatt i form av SA-skatt (särskild A-skatt). Se 4.2 nedan

Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster ska redovisas i skattedeklaration och betalas den 12 i månaden efter att lönerna har utbetalats. Ett handelsbolag ska inte betala arbetsgivaravgifter på ersättning till delägare i handelsbolaget, 2 kap. 9 § SAL.

2. Fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader samt avkastningsskatt på pensionsmedel

Slutlig skatt enligt självdeklaration

Underlaget för dessa skatter fastställs vid den årliga taxeringen, 1 kap. 1 § TL. Ett handelsbolag, för vilket sådant underlag ska fastställas, är skyldigt att lämna särskild självdeklaration, 2 kap. 7 § punkt 5 LSK. Vid debitering m.m. är SBL tillämplig och skatterna ingår i den slutliga skatten, 11 kap. 10 § SBL. De omfattas av skattekontosystemet.

Handelsbolaget ska som övriga juridiska personer lämna självdeklaration, benämnd Inkomstdeklaration 4 (INK4). Bolaget ska, förutom att ange de uppgifter som behövs för beräkning av ovannämnda skatter, även lämna särskilda uppgifter till ledning för delägarnas taxeringar, såsom handelsbolagets intäkter, kostnader, tillgångar, skulder och resultat. Vidare ska överskottet eller underskottet fördelas på respektive delägare, 3 kap. 18 § LSK. Skyldigheten att avge särskilda uppgifter enligt blankett INK4 gäller även om bolaget inte är skyldigt att avge självdeklaration, 5 kap. 2 § LSK.

**Preliminär skatt
– F-skatt**

3. Debiterad preliminär skatt

Eftersom det är bolaget och inte delägarna som bedriver näringsverksamheten är det bolaget som ska tilldelas F-skattsedel, 4 kap. 7 och 10 §§ SBL.

Om bolaget har att betala slutlig skatt ska bolaget debiteras F-skatt, som beräknas enligt schablon eller med ledning av en preliminär taxering, 6 kap. 1–3 §§ SBL. Vid schablonberäkning för ett handelsbolag ska någon uppräknings tidigare slutlig skatt inte göras. F-skatt ska tas ut med belopp som motsvarar handelsbolagets slutliga skatt vid den årliga taxeringen året före inkomståret. Den preliminära skatten debiteras på skattekontot och ska normalt betalas senast den 12 i varje månad under tiden februari–januari, 16 kap. 5 § SBL

Den debiterade preliminära F-skatten dras av från den slutliga skatten vid den avstämning av skattekontot som görs sedan den slutliga skatten bestämts, 11 kap. 14 § SBL.

**Övriga skatter
och avgifter**

4. Skatter och avgifter som debiteras handelsbolaget i annan ordning, t.ex. tull, fordonsskatt och trängselskatt

Dessa skatter och avgifter omfattas inte av skattekontosystemet, och därmed heller inte av bestämmelsen i 12 kap. 8 a § SBL. I vilken omfattning beskattningsmyndigheterna i respektive skattelag getts behörighet att fastställa ansvar för bolagsmännen framgår av avsnitt 2.1.

4.3 Löpande delägarbeskattning

Som ovan nämnts är ett handelsbolag inte skattskyldigt för sina inkomster. I stället ska delägarna beskattas med belopp motsvarande deras andel av bolagets inkomster, 5 kap. 1 och 3 §§ IL. Beskattning ska ske hos delägarna oavsett om de tar ut sin del av inkomsten ur bolaget eller ej.

Delägarna beskattas för

- kommunal och statlig inkomstskatt
- förmögenhetsskatt,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt för inkomst av passiv näringsverksamhet samt för sådan delägare som är fysisk person och 65 år eller äldre,
- särskild löneskatt för egen pensionsförsäkring,

- allmän pensionsavgift samt
- allmän löneavgift.

Självdeklaration	En delägare ska i sin självdeklaration ta upp sin andel av bolagets över- eller underskott, bilaga N3A för fysiska personer eller N3B för juridiska personer, samt i övrigt redovisa underlaget för ovannämnda skatter. Han ska också redovisa vad han tillskjutit eller tagit emot från bolaget i form av pengar, varor eller annat, 3 kap. 21 § LSK. Dessa uppgifter ligger till grund för beräkning av den årliga justerade anskaffningsutgiften, se avsnitt 4.3.
Preliminär skatt	<p>F-skattsedel får inte utfärdas enbart på grund av delägarrens intäkter från bolaget, 4 kap. 10 § SBL. Fysisk person eller dödsbo ska därför betala preliminär skatt i form av särskild A-skatt, SA-skatt. Debiteringen sker på samma sätt som för F-skatt genom schablondebitering eller preliminär taxering.</p> <p>Beslut om SA-skatt får meddelas under förutsättning att överensstämelsen mellan den preliminära skatten och den beräknade slutliga skatten därigenom kan antas bli bättre än om endast skatteavdrag görs, 4 kap. 5 § SBL. En delägare som har en debitering är skyldig att lämna preliminärdeklaration om den slutliga skatten vid taxeringen året efter inkomståret kommer att eller kan antas överstiga den debiterade preliminära skatten med ett med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden betydande belopp, 10 kap. 1 och 3 §§ SBL. Skatteverket får också förelägga en handelsbolagsdelägare att lämna preliminärdeklaration, 10 kap. 5 § SBL, även om han inte är deklarationsskyldig enligt 1 eller 3 §§.</p>
Fördelning av bolagets nettoinkomst	Vad delägaren ska beskattas för är dennes andel av handelsbolagets nettoinkomst, dvs. bolagets intäkter minskade med bolagets kostnader. Vid nettoinkomstberäkningen får avdrag göras för de kostnader som handelsbolaget haft för löner till anställda, materialinköp, värdeminskning, m.m. Dock får avdrag inte göras för lön till delägare. Däremot är marknadsmässig lön till delägarers barn och make avdragsgill under vissa förutsättningar som anges i 60 kap. IL.
Obehörig eller orimlig inkomstfördelning kan frångås	Utöver vad som anges i 5 kap. 3 § IL om att varje delägare ska beskattas för sin andel finns det inte särskilt angivet i IL hur inkomsten ska fördelas mellan delägarna. I HBL finns vissa dispositiva regler för fördelningen av vinst och förlust, såsom att en bolagsman ska tillgodoräknas ränta på sin insats samt skäligt arvode för sin förvaltning, 2 kap. 6 § HBL, och att det

härefter återstående resultatet ska fördelas lika, 2 kap. 8 § HBL. Om delägarna avtalar om annan särskild fördelning godtas denna som regel även i beskattningshänseende, om det inte är så att fördelningen innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskäl. I så fall får en skattemässig fördelning ske efter skälighet, RÅ 2002 ref. 115 I.

Lämnar verksamheten underskott ska detta fördelas på delägarna. Underskottet kan dras av i samma näringsverksamhet påföljande beskattningsår genom s.k. rullning. Rullningen kan fortsätta till dess andelen säljs eller bolaget upplöses. I vissa fall, t.ex. vid nystartad verksamhet, får underskott dras av som allmänt avdrag samma beskattningsår.

En kommanditdelägare får inte dra av ett större underskott än det belopp som han har satt in i bolaget. Har en delägare förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhållande till övriga delägare, får han högst dra av ett belopp som motsvarar ansvaret, 14 kap. 14 § II. Resterande underskott får istället dras av vid beräkningen av handelsbolagets resultat påföljande beskattningsår, 14 kap. 15 § IL.

Fysiska personer och dödsbon

För fysiska personer och dödsbon är handelsbolagets verksamhet avgörande för i vilket inkomstslag delägarna ska beskattas. Som regel ska inkomsterna tas upp som inkomst av näringsverksamhet men även andra inkomstslag kan bli aktuella. Utgångspunkten är att inkomsterna har samma karaktär hos delägarna som hos handelsbolaget. Dock beskattas kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget kapital. Ränta på insatt kapital och på lån till bolaget beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt 10 kap. 4 § första stycket punkt 2 IL ska ersättning som delägare erhåller i form av lön inte tas upp i inkomstslaget tjänst utan i inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Beskattning under inkomst av tjänst blir aktuellt endast vid förbjudet lån, dvs. då lån har upptagits i strid mot 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., 11 kap. 45 § IL.

Räntefördelning och avsättningar till expansionsfond eller periodiseringsfond görs hos delägarna. Bedömning av om verksamheten är passiv eller aktiv görs för varje delägare.

Juridiska personer

För andra juridiska personer än dödsbon sker beskattning alltid i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta görs på så sätt att

handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens egen näringsverksamhet. Det beräknade resultatet för beskattningsåret kommer att ingå vid debiteringen av F-skatt för den juridiska personen. För juridiska personer utgår endast statlig inkomstskatt.

Byte av delägare under beskattningsåret

Om en andel byter ägare under beskattningsåret är det som regel den person som innehar andelen vid beskattningsårets utgång som ska beskattas för hela årets resultat. För undantag härifrån krävs att det finns underlag i form av ett delbokslut per överlåtelsedagen som möjliggör en tillförlitlig fördelning av resultatet mellan köpare och säljare utifrån faktisk innehavstid.

Räkenskapsår

Handelsbolag har kalenderår som räkenskapsår när en fysisk person ska beskattas för handelsbolagets inkomst, 3 kap. 1 § andra stycket BFL. Detta omfattar även den situationen att det inte finns någon fysisk person som direkt delägare, men däremot ett annat handelsbolag som i sin tur har en fysisk person som delägare. Om i övrigt enbart juridiska personer är delägare i ett handelsbolag får brutet räkenskapsår tillämpas, 3 kap. 1 § tredje stycket BFL.

Beskattningsår

Det räkenskapsår som gäller för handelsbolaget styr även vid vilken taxering resultatet ska tas upp av delägaren. Enligt 1 kap. 14 § IL ska nämligen inkomster i ett svenskt handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. Undantag gäller endast för delägare som är fysiska personer beträffande sådana inkomster som ska tas upp som inkomst av kapital. Här gäller alltid kalenderår som beskattningsår. Undantaget saknar dock egentlig praktisk betydelse, eftersom bolaget ska ha kalenderår som räkenskapsår om det finns fysiska personer som delägare.

Vad ovan sagts innebär således, att om ett handelsbolag med kalenderår som räkenskapsår har ett aktiebolag som delägare, och detta aktiebolag har eget räkenskapsår 1 maj–30 april, ska aktiebolaget vid taxeringen år 3 beskattas för handelsbolagets inkomst kalenderåret 2 samt för sin egen inkomst under tiden 1 maj år 1–30 april år 2.

Beskattningsort

Eftersom beskattning sker hos delägarna är rätt beskattningsort där dessa i övrigt ska beskattas för sin inkomst enligt 1 kap. 4 § och 65 kap. 3 § IL.

4.4 Delägarbeskattning vid avyttring av andel och upplösning av bolaget

Vid avyttring av en bolagsandel som utgör kapitaltillgång ska en vinst- och förlustberäkning göras. Med avyttring likställs att andelen blir inlöst eller att bolaget upplöses. Beträffande fysiska personer och dödsbo ska en vinst normalt beskattas i inkomstslaget kapital, men även inkomst av näringsverksamhet och tjänst kan bli aktuellt. En förlust ska alltid tas upp i inkomstslaget kapital.

För övriga juridiska personer ska alltid vinst eller förlust beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vinsten eller förlusten beräknas som skillnaden mellan vad delägaren fått betalt eller tillskiftats för andelen (efter avdrag för egna utgifter för avyttringen) och hans omkostnad för andelen, omkostnadsbeloppet. Detta belopp utgörs av andelens justerade anskaffningsutgift, som är ett skattemässigt begrepp och som har betydelse även vid den årliga taxeringen för räntefördelning och avsättning till expansionsfond.

Den justerade anskaffningsutgiften beräknas årligen, för respektive beskattningsår. Beräkningen görs i princip enligt följande.

- + Erlagd ersättning för andelen/ursprungligt tillskott
- + Andra tillskott
- Uttag
- + Skattepliktiga inkomster från bolaget
- Underskott som utnyttjats
- = Justerad anskaffningsutgift

Vid en avyttring fastställs den justerade anskaffningsutgiften slutligt. Om den är negativ, anses omkostnadsbeloppet vara noll. Vid vinstberäkningen ska i stället ersättningen för andelen ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften.

Vad som återstår när ersättningen för andelen minskats med den slutliga justerade anskaffningsutgiften utgör kapitalvinsten eller kapitalförlusten. En kapitalvinst beskattas fullt ut medan en kapitalförlust är avdragsgill till 70 %.

4.5 Behörig deklarations- och uppgiftslämnare

Behörig att underteckna för bolaget

Bolagets deklarations- och uppgiftsskyldighet ska fullgöras av dess ställföreträdare, 4 kap. 3 § och 19 kap. 1 § punkt 4 LSK samt 10 kap. 25 § och 23 kap. 5 § SBL. Behörig person kan vara en enskild bolagsman enligt huvudregeln i 2 kap. 17 § HBL eller bolagsmännen i förening, om kollektiv firmateckningsrätt avtalats, se avsnitt 1.1.7. I ett kommanditbolag kan inte kommanditdelägaren företräda bolaget.

Extern firmatecknare

Om en utomstående person i handelsregistret blivit registrerad som ensam firmatecknare får denne anses behörig även att deklarerat och lämna särskilda uppgifter till Skatteverket. Enbart en registrering som prokurist ger inte behörighet att deklarerat.

Elektronisk skattedeklaration

En skattedeklaration kan, under vissa förutsättningar, lämnas i form av ett elektroniskt dokument, 10 kap. 26 § SBL och Skatteverkets föreskrift SKVFS 2004:22. Hos Skatteverket ska då anmälas och registreras en behörig firmatecknare. Är flera personer var för sig behöriga att teckna bolagets firma, kan också var och en av dem anmälas som behörig firmatecknare hos Skatteverket. Däremot kan den elektroniska deklarationsrutinen inte användas om handelsbolagets firma tecknas av flera personer i förening.

Deklarationsombud

Från och med den 1 april 2006 får elektroniska skattedeklarationer lämnas genom ombud, 2 § lagen (2005:1117) om deklarationsombud, prop. 2005/06:31. Ombudet, som ska registreras hos Skatteverket, måste vara en fysisk person. Den som är underårig, är i konkurs eller har förvaltare enligt föräldrabalken får inte vara deklarationsombud, 4 §. För registrering krävs enligt 5 § att ombudet kan antas vara lämpligt för uppdraget, varvid särskilt ska beaktas om ombudet

- kan antas ha de kunskaper och erfarenheter som ett deklarationsombud behöver med hänsyn till redovisnings- och skattefrågornas art,
- har dömts för brott i näringsverksamhet eller annan ekonomisk brottslighet,
- tidigare har visat sig oskicklig eller annars olämplig att ha hand om redovisning av skatter eller avgifter till det allmänna, eller

- saknar fast adress eller annars lever under sådana omständigheter att ombudet kan antas vara svår att nå eller har svårt att fullgöra sitt uppdrag.

Den deklarationsskyldiges ansvar att lämna fullständiga och korrekta uppgifter förändras inte genom att ett deklarationsombud undertecknat och lämnat deklarationen, 3 § andra stycket.

Skatteverket kan förelägga handelsbolaget, eventuellt vid vite, att genom en behörig företrädare bekräfta eller komplettera deklarationen, 7 och 8 §§.

4.6 Beskattning vid konkurs

Konkursförvaltare Konkursförfarandet regleras i KL. Under konkurs omhändertas handelsbolagets tillgångar för borgenärernas räkning av konkursboet, 1 kap. 1 § KL. Förvaltningen handhas av en eller flera konkursförvaltare, 1 kap. 3 § KL. Konkursboet kan ses som en tillfällig juridisk person som driver verksamhet i syfte att avveckla sig själv. Konkursboet övertar dock inte äganderätten till konkursgäldenärens egendom.

Rådighetsförlust Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och gäldenären får härefter inte råda över egendomen, 3 kap. 1 § KL. Skattebetalning kan därför inte göras av handelsbolaget efter konkursbeslutet. Inget hindrar dock att inbetalning görs av en bolagsman. Vad som gäller vid krav mot bolagsmännen under handelsbolagets konkurs framgår av avsnitt 1.1.11.

Konkursboet Ett konkursbo är inte skattskyldigt för inkomstskatt och ska inte lämna självdeklaration eller andra uppgifter till ledning för handelsbolagets eller delägarnas inkomstbeskattning, se RÅ 1995 ref. 21.

I de fall konkursförvaltaren fortsätter konkursboets verksamhet, s.k. fortsatt drift, och bedriver mervärdes- eller punkt-skattepliktig verksamhet eller utger avgiftspliktig ersättning och gör skatteavdrag, ska konkursförvaltaren lämna en skatte- och avgiftsanmälan (SOA). Skatteverket ska registrera konkursboet som skattskyldigt och som arbetsgivare. Skatteverket kan utfärda F-skattsedel, trots att boet inte ska beskattas för några inkomster, 4 kap. 7 § SBL. Konkursboet åsätts ett särskilt registreringsnummer.

Även ett konkursbo som inte har för avsikt att driva verksamheten vidare utan endast att avveckla boet har rätt att registrera sig för mervärdesskatt om handelsbolaget var

registrerat för mervärdesskatt. Konkursboet har rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på konkursförvaltarens arvode.

Konkursboet kan begära att redovisningsperioden för mervärdesskatt ska vara helt beskattningsår om beskattningsunderlaget uppgår till högst 200 000 kr, 10 kap. 15 § SBL. I annat fall är konkursboet skyldigt att lämna skattekdeklarationer månadsvis enligt vanliga regler.

För ersättningar som betalas till anställda enligt lönegarantilagen (1992:497) lämnar länsstyrelsen skatteredovisning och kontrolluppgifter.

Konkursgäldenären

Konkursgäldenären (handelsbolaget) ska i sin självdeklaration lämna de uppgifter som behövs för bolagets och delägarnas beskattning för tiden fram till konkursen. Deklarationskyldigheten ska fullgöras av ställföreträdaren för konkursgäldenären, se avsnitt 1.1.11. Som ägare till fastighet ska konkursgäldenären betala fastighetsskatt även under konkursen. Har handelsbolaget haft en debiterad preliminär skatt bör den normalt inte ändras på grund av konkursen.

Konkursgäldenären ska lämna skattedeklarationer avseende alla skatter och avgifter för vilka skattskyldighet har uppkommit före konkursbeslutet även om redovisningskyldigheten inträffar först därefter.

Konkursgäldenärens räkenskapsår avslutas vid konkursutbrottet. Den sista skattedeklarationen ska därför omfatta tiden fram till dagen för konkursen. Avdragsrätt avseende mervärdesskatt inträder i samband med konkursbeslutet för all ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv, import eller förskotts- och a conto-likvid före konkursutbrottet.

Konkursgäldenären ska lämna kontrolluppgifter för lön som har utbetalats före konkursbeslutet.

4.7 Beskattningsbeslut och talerätt efter bolagets upplösning

Vid likvidation är handelsbolaget upplöst när skifte har ägt rum eller, om en likvidator har haft hand om likvidationen, när slutredovisning har delgivits var och en av bolagsmännen. Vid konkurs är bolaget upplöst när konkursen avslutas utan överskott. Om det uppkommer överskott i konkursen ska bolaget träda i likvidation, 2 kap. 44 § HBL.

Upplösningen innebär att handelsbolaget i princip inte längre har någon rättskapacitet, dvs. det kan inte längre förvärva rättigheter eller ådra sig skyldigheter. Det har därmed heller ingen fortsatt partshabilitet, dvs. förmåga att uppträda som part i en process.

Som anmärkts i avsnitt 1.11 innebär dock inte upplösningen någon överflyttning av tidigare rättigheter eller skyldigheter. Äganderätten till oskiftade tillgångar och ansvaret för oreglerade förpliktelser ligger kvar hos bolaget. Bolaget är även efter upplösningen skattskyldigt subjekt (skattesubjekt) för sådana skatter som inte ska delägarbeskattas och som belöper på tiden före upplösningen. Vidare är bolagsmännen även efter upplösningen fortsatt personligen ansvariga enligt HBL för dessa skatter.

Om det efter upplösningen framkommer någon tillgång för bolaget eller om talan väcks mot bolaget eller om det på annat sätt uppkommer behov av en likvidationsåtgärd, ska likvidationen fortsättas, 2 kap. 45 § HBL. Detta synes gälla även vid upplösning efter en underskottskonkurs, se Lindskog s. 927. Även efter en sådan konkurs har således bolaget möjlighet att tillfälligt återuppstå som rättssubjekt för att kunna hantera och slutavveckla t.ex. ett fordringsanspråk mot bolaget. Detta får då också anses innebära att Skatteverket har full möjlighet att fatta beskattningsbeslut mot bolaget efter dess upplösning, oberoende av om upplösningen skett genom likvidation eller konkurs.

Vad gäller bolagets talerätt efter dess upplösning uttalades visserligen i RH 1994:135 att bolaget inte hade rätt att överklaga eller begära omprövning av ett beskattningsbeslut sedan bolaget upplösts genom konkurs. Riktigheten av detta uttalande måste dock ifrågasättas, se Lindskog s. 927. Även om bolagsmännen har rätt att åberopa allt som bolaget kan anföra för att bestrida fordringen, kan bolagsmännen på grund av det personliga ansvaret för egen del ha ett beaktansvärt intresse av att det upplösta bolaget tillerkänns talerätt beträffande ett beskattningsbeslut. Om beskattningsbeslutet innebär att avgifts- eller skattetillägg påförts har för övrigt bolaget alltid i denna del rätt till en överprövning i förvaltningsdomstol på grund av de rätts säkerhetsgarantier som uppställs i Europakonventionen, se RÅ 2002 ref. 76.

4.8 EEIG

Vad som i inkomstskattehänseende gäller för svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller också för EEIG samt för delägare respektive andelar i dem, 5 kap. 2 § IL. Inkomsten hos ett EEIG beskattas alltså hos delägarna och kapitalbeskattning vid avyttring av andelar sker på samma sätt som vid avyttring av andelar i ett handelsbolag.

På motsvarande sätt finns det bestämmelser t.ex. i 6 kap. 1 § ML och 1 kap. 5 § SBL som gör att vad som gäller för svenska handelsbolag även gäller för ett EEIG. Samma sak gäller i fråga om deklara-tions- och uppgiftsskyldighet, 3 kap. 24 § LSK.

5 Rättspraxis

NJA 1896 s. 433

En delägare i ett handelsbolag som med egna medel hade betalat en bolagets skuld ansågs inte ha rätt till utdelning i bolagets konkurs.

Ett av A, S och R bedrivit handelsbolag försattes i konkurs i maj 1895. I bouppteckningen angavs att bolaget hade två skulder till S dels 5 909 kr ”enligt böckerna”, dels 14 387 kr avseende av S ”sedermera inlösta skulder”. S bevakade dessa belopp i konkursen.

Bevakningen bestreds på den grunden att bolagets delägare svarade solidariskt för bolagets skulder och att S inte kunde konkurrera med sina egna fordringsägare.

Häradsrätten förklarade att S var berättigad till utdelning i likhet med övriga icke förmånsberättigade borgenärer.

HovR upphävde häradsrättens beslut och ogillade S:s bevakning. HovR anförde att S enligt lag häftade i samma ansvar gentemot borgenär för bolaget skuld som för sin enskilda skuld och att han följaktligen därför, även om han betalt bolagets skuld med enskilda tillgångar, inte ägde rätt till betalning ur bolagets konkursbo för vad han i sådant avseende utgivit. Således ogillades S:s i konkursen framställda fordringsanspråk. Två ledamöter var skiljaktiga och ville inte ändra häradsrättens dom.

HD fastställde hovrättens dom.

NJA 1904 s. 66

En person som tillsammans med annan person ansågs ha bedrivit handelsbolag tillerkändes ingen rätt till utdelning i handelsbolagets konkurs för vad han satt in i bolaget som insatskapital.

J W och A W hade träffat avtal om att driva reparationsverkstad och handelsrörelse under firma Falu reparationsverkstad J W.

I juli 1902 försattes firman samt J W och dennes hustru i konkurs. I konkursen bevakade A W två fordringar dels 900 kr

avseende lokalhyra, dels 1 106 avseende levererade varor, hyra för elektromotor samt kontanta medel.

Bevakningen bestreds med hänvisning till att A W enligt kontraktet med J W varit skyldig att tillskjuta rörelsekapital och deltaga i firmans förlust, vilket han dock inte fullgjort på annat sätt än att han i affären låtit inestå de bevakade fordringsbeloppen, vilka skulle anses såsom av A W insatt rörelsekapital.

AW invände att han visserligen undertecknat kontraktet men att bolag inte kommit till stånd eftersom behörig anmälan till handelsregistret inte gjorts.

Rådhusrätten fann det styrkt att A W och J W slutit bolagsavtal. Det förhållandet att registrering av bolagets firma inte kommit till stånd kunde inte medföra befrielse för A W att i förhållande till tredje man såsom för egen skuld lika med J W svara för bolagets förbindelser. På grund härav ansågs A W gentemot firmans och dess innehavares borgenärer inte på grund av bevakningarna kunna tillerkännas någon som helst rätt till utdelning i konkursen.

Hovrätten ändrade inte rådhusrättens dom. HD fastställde hovrättens dom.

NJA 1970 s. 553

Ett kommanditbolag som hade licens på tillverkning och försäljning av spiktegel hade förbundit sig att betala licensbelopp efter hand som försäljning skedde. Två komplementärer i bolaget ansågs personligen ansvariga för licensbelopp på grund av försäljningar som skett efter deras avgång ur bolaget men under licensavtalets fortsatta giltighetstid.

I september 1960 träffades avtal mellan AB Ö och KB V som gav KB V ensamrätt att tillverka och sälja spiktegel. AB Ö tillerkändes provision och royalty (licensbelopp) på all försäljning. Avtalet skulle gälla i 10 år för att därefter förnyas med 10 år i taget, om inte någon av parterna sade upp detsamma senast 6 månader från löpande avtalsperiods utgång. KB V förbehöll sig rätten att transportera avtalet på den juridiska person som skulle uppstå genom att KB V ombildades till aktiebolag.

När avtalet slöts var L och J komplementärer i KB V.

I november 1963 utträdde L och J som komplementärer och inträdde i stället som kommanditdelägare. Som komplementär inträdde i stället AB V, vars styrelse utgjordes av L och J.

I juni 1966 försattes KB V i konkurs. Kort tid därefter försattes även AB V i konkurs.

AB Ö yrkade att L och J skulle förpliktas att solidariskt utge visst belopp, avseende försäljningar som skett i KB V under första halvåret 1966.

L och J bestred AB Ö:s talan och anförde i första hand att KB V:s skyldighet att utge licensbelopp visserligen ytterst grundades på licensavtalet men en förutsättning för att AB Ö skulle få en fordran på licensbelopp var att försäljning kommit till stånd. Eftersom försäljning skett efter att L och J avgått som komplementärer var de också fria från ansvar. I andra hand anfördes att avtalsförbehållet om transporteringsrätt vid ombildningen av KB V till aktiebolag innebar att L och J medgivits rätt att vid avgång som komplementärer vara befriade från förbindelser som ingåtts före avgången.

Rådhusrätten biföll käromålet och fann, under hänvisning till ett rättsutlåtande, att AB Ö:s förbindelse inte gärna kunde ha uppkommit annat än en gång för alla genom avtalet. Motsvarande förbindelse på kommanditbolagets sida, betalningsskyldigheten, måste därför anses ha uppkommit när licensavtalet slöts år 1960.

HovR fastställde rådhusrättens domslut och anförde att KB V genom licensavtalet slutgiltigt, för en tid av 10 år, hade förbundet sig att efterhand som försäljning skedde betala licensbelopp. Trots att någon fordran på licensbelopp inte kunde göras gällande förrän försäljning skett hade dock AB Ö:s licensfordringar tillkommit genom den förbindelse som avtalet utgjorde.

HD uttalade att stadgandet i 20 § ÄHBL innebar, såvitt nu var i fråga, att bolagsmän som avgick ur handelsbolag var ansvarig för sådana bolagets förbindelser som uppkommit före avgången. Syftet med denna regel var uppenbarligen att den som slöt avtal med ett handelsbolag skall kunna utgå från vederhäftigheten hos dem som var bolagsmän vid avtals-tillfället och inte mot sin vilja behöva avstå från att hålla sig till dessa bolagsmän, även om de skulle avgå ur bolaget. Denna synpunkt var tillämplig även på ett varaktigt avtal av den typ som det var fråga om i målet. Med hänsyn härtill måste

L och J, om inte transportklausulen föranledde annat, anses på grund av avtalet vara även efter avgången som obegränsat ansvariga bolagsmän skyldiga att – åtminstone för avtalstiden tio år – svara för rätta fullgörandet av kommanditbolagets åtagande att, efterhand som försäljning skedde, betala licensbelopp.

Vad gällde transportklausulen fann HD det ostridigt att den skulle ha befriat L och J från ansvar för de i målet ifrågakomna licensbeloppen, om kommanditbolaget år 1963 upplösts och dess tillgångar överförts till ett nybildat aktiebolag, som fortsatt kommanditbolagets verksamhet. I målet förelåg inte i övrigt – utöver avtalets eget innehåll – några hållpunkter för bedömning av vad kontrahenterna kunde ha avsett. Vid sådant förhållande kunde klausulen inte ges en tillämpning enligt vilken L och J, även i den situation som i verkligheten inträdde och som inte kunde anses omfattad av klausulens ordalydelse, skulle vara fria från ansvar.

NJA 1976 s. 230

Utmätning för handelsbolags mervärdesskatteskuld kunde inte ske hos bolagsman när uppgift om dennes namn visserligen lämnats på indrivningshandlingarna men särskild exekutionstitel mot bolagsmannen inte förelåg.

P var bolagsman i ett handelsbolag. Under 1974 beslutade KFM om utmätning mot P, till betalning av bl.a. handelsbolagets mervärdesskatteskuld och åtföljande restavgifter.

P klagade på utmätningens beslut. Både länsstyrelsen och HovR lämnade överklagandet utan bifall beträffande mervärdesskatteskulden och restavgifterna.

HD upphävde utmätningen. HD konstaterade att beskattningsmyndigheten, dvs. länsstyrelsen, hos KFM hade begärt indrivning av mervärdesskatten och restavgifterna på grund av handlingar bestående av särskilda blanketter, benämnda "Centralregisterkort Mervärdesskatt". Som skattskyldig angavs handelsbolagets registrerade firma. Blanketterna innehöll emellertid även ett utrymme för "uppgift om delägare i handelsbolag (namn, personnummer, adress)". På denna plats fanns antecknat bl.a. P:s namn och personnummer. I yttrande till HD hade RSV förklarat att dessa personuppgifter – enligt en skrivelse år 1971 till samtliga länsstyrelser – närmast var avsedda att underlätta ett förfarande att hos domstol ansöka om betalningsföreläggande för bolagsman, om handelsbolaget underlät att betala skattebeloppet.

HD uttalade att ifrågavarande mervärdesskatt och restavgifter – i enlighet med 3 § andra stycket i 1968 års ML – påförts endast handelsbolaget. Enligt 19 § ÄHBL svarade visserligen delägare i handelsbolag för bolagets förbindelser såsom för egen skuld, men utmätning hos bolagsman för handelsbolagets mervärdesskatteskuld kunde likväl inte ske utan att särskild exekutionstitel förelåg mot bolagsmannen. Någon exekutionstitel mot P hade inte tillkommit genom att på indrivningshandlingarna ange att han var delägare i bolaget. Utmätning hos P kunde alltså rätteligen inte ske med stöd av indrivningshandlingarna.

RÅ 1981 not. Ba3

Lokal skattemyndighet ansågs kunna fastställa betalningsansvar enligt 77 § UBL för underlåten inbetalning av avdragen skatt inte bara gentemot det kommanditbolag som innehållit skatten utan även mot bolagsman i kommanditbolaget. I fastställelsebeslutet ingick även restavgift, tilläggsavgift och förseningsavgift. Beträffande två kommanditdelägare befanns inte utrett att de, inom ramen för sina insatsbelopp, kunde åläggas något betalningsansvar.

A, B och C var bolagsmän i ett kommanditbolag. A var komplementär och B och C kommanditdelägare. Lokal skattemyndighet (LSM) hade i september 1989 beslutat om betalningsskyldighet för A, B och C för sammanlagt 56 767 kr avseende preliminär A-skatt som innehållits av kommanditbolaget. I beloppet innefattades även restavgift, tilläggsavgift och förseningsavgift.

Bolagsmännen ansökte om resning hos RR och yrkande att lokala skattemyndighetens beslut skulle upphävas. De hävdade att betalningsansvar kunde åläggas dem först efter talan vid allmän domstol. B och C anförde även att frågan i vad mån kommanditdelägare kunde ha att ansvar för bolagets skatter på grund av att delägaren inte inbetalat sin andel till bolaget var en fråga som inte kunde prövas enligt bestämmelserna i UBL.

Resningsansökningen avslogs för A men bifölls för B och C.

RR uttalade, att enligt anteckningar i handelsregistret var A, B och C bolagsmän i kommanditbolaget samt var B och C kommanditdelägare med begränsad ansvarighet för en insats om vardera 2 500 kr. Registeranteckningarna gällde oförändrade när de i LSM:s beslut upptagna skattebeloppen skulle ha betalats in. RR konstaterade härefter att det i resningsansökningen inte förebragts någon omständighet som utvisade att A inte skulle vara skyldig att jämte bolaget svara för de

angivna skattebeloppen och att LSM inte ägt att jämlikt 77 § UBL fastställa betalningsskyldighet även för honom. Beträffande B och C konstaterade RR att det hos LSM inte utretts om de satt in eller endast åtagit sig att sätta in ansvarsbeloppen i bolaget. LSM hade vid angivna förhållanden inte ägt att jämlikt 77 § UBL fastställa skyldighet för dem att jämte bolaget betala skattebeloppet.

NJA 1985 s. 466

En komplementär fick inte inträda som intervenient på kommanditbolagets sida i rättegång angående fordran mot bolaget.

A förde talan mot ett kommanditbolag avseende fel i ett utfört entreprenadarbete. I TR begärde komplementären H att få inträda som intervenient på bolagets sida i rättegången.

Samtliga instanser lämnade H:s begäran utan bifall.

HD uttalade, att i ett handelsbolag svarar bolagsmännen solidariskt för bolagets förpliktelser medan i kommanditbolag sådant ansvar bärs av komplementärerna. Ansvaret är på det sättet primärt att en bolagsborgenär kan vända sig direkt mot den ansvarige för att av honom utkräva en fordran på bolaget. Har borgenären emellertid i rättegång mot bolaget fått dom på betalningsskyldighet, får domen i enlighet med en allmän uppfattning inom doktrinen anses bindande, om än inte verkställbar, i förhållande till bolagsmännen. Om borgenären väcker talan mot en bolagsman för att utverka en exekutionstitel mot denne, innebär detta att bolagsmannen i princip inte kan resa invändningar med avseende på rättsförhållandet mellan borgenären och bolaget. Däremot är han oförhindrad att till bestridande av betalningsskyldighet åberopa omständigheter som rör hans eget förhållande till borgenären. Han kan t.ex. göra gällande en egen motfordran till kvittning eller invända att han på en eller annan grund inte är ansvarig för bolagets förpliktelse. De civilrättsliga reglerna rörande handelsbolag och kommanditbolag innebär således att bolaget genom sin ställföreträdare kan rättshandla med utomstående och förfoga över enskilda bolagsmäns rättsställning genom att ådraga dem förpliktelser. I rättegång mellan bolaget och en utomstående, t.ex. en bolagets borgenär, motsvaras detta av behörighet att med återverkningar på bolagsmännens rätt vidta dispositiva processhandlingar, t.ex. göra medgivanden eller erkännanden, och att träffa förlikning med motparten. HD anförde att det syntes svårt att med detta förena en rätt för enskild bolagsman till sådan intervention med ställning av part

(självständig intervention) som H torde ha avsett med sin ansökan och som enligt 14 kap. 11 § andra stycket RB kunde komma i fråga när en dom fick rättskraftsverkan mot tredje man. Enbart den omständigheten att en enskild bolagsman blev bunden av en dom i mål mellan bolaget och dess borgenär borde med hänsyn härtill i princip inte anses utgöra sådan grund för intervention som avsågs i 14 kap. 9 § RB. Det kunde dock inte uteslutas att i vissa fall bolagsmannen av särskilda skäl ändå borde tillerkännas rätt till intervention. I det aktuella målet kunde emellertid H, som för övrigt själv var firma-tecknare och i den egenskapen syntes kunna förfoga över processföringen för bolagets räkning, inte anses ha åberopat sådana skäl. Inte heller i övrigt hade det enligt HD förebragts någon omständighet som utgjorde grund för intervention.

**Svea HovR
1985-07-17
DT 20
T 741/84
(RIC 20/87 I)**

Staten, genom länsstyrelsen, väckte talan mot bolagsman i handelsbolag om betalningsskyldighet för en bolagets skuld till staten, avseende arbetsgivaravgifter. Skulden hade, enligt vad bolagsmannen obestritt uppgivit, uppkommit vid utgången av 1979. Bolagsmannen hade till handelsregistret anmält sitt utträde ur bolaget i oktober 1979, men utträdet hade registrerats i handelsregistret först i januari 1980. Statens talan ogillades. I sin egenskap av såväl beskattningsmyndighet som registermyndighet ansågs länsstyrelsen, och därmed staten, ha fått kännedom om bolagsmannens utträde i och med att anmälningen inkom till länsstyrelsen

Länsstyrelsen ansökte om betalningsföreläggande för B att betala arbetsgivaravgift samt restavgift avseende ett handelsbolag i vilket B varit bolagsman. B invände att arbetsgivaravgiften uppkommit först vid årsskiftet 1979/80 och att han vid den tidpunkten inte var bolagsman eftersom anmälan om hans utträde insänts till handelsregistret den 28 oktober 1979. Gentemot detta anförde staten att B:s utträde ur bolaget hade registrerats först den 14 januari 1980.

TR biföll statens talan.

B klagade till HovR, och anförde där även att godtrosbegreppet överhuvud inte kunde anses tillämpligt i ett offentlighetsrättsligt förhållande såsom det förevarande, eftersom staten inte i likhet med en utomstående tredje man hade anspråk på skydd i fråga om vem som svarade för ett handelsbolags förpliktelser.

HovR upphävde TR:s dom. HovR anförde att handelsregistret fördes hos länsstyrelsen, som också svarade för uppbörd av arbetsgivaravgifter. Ärenden om handelsregister handlades inom länsstyrelsen vid allmänna enheten, som ingick i förvaltningsavdelningen. Ärenden om uppbörd handlades vid uppbördsenheten, som ingick i administrativa avdelningen. Vid utövandet av sina olika funktioner uppträdde länsstyrelsen som företrädare för staten. På grund härav ansåg HovR att länsstyrelsen, och därmed staten, fått kännedom om att B inte längre var bolagsman i och med hans anmälan därom inkom till länsstyrelsen den 29 oktober 1979. Eftersom handelsbolaget skuld uppkommit efter detta datum kunde statens talan inte vinna bifall.

En ledamot var skiljaktig och anförde, att även om länsstyrelsens uppbördsenhet respektive allmänna enhet var organ för ett och samma rättssubjekt, staten, och lydte under samma myndighet, utövade de var och en självständigt en offentlig förvaltningsfunktion inom ramen för sitt behörighetsområde. Med hänsyn till denna självständiga ställning samt till mångfalden av ärenden kunde det inte anses föreligga skyldighet för den ena enheten att hålla sig underrättad om vad som försiggick hos den andra. Även om enheterna utåt uppträdde som organ för samma rättssubjekt kunde de därför inte i det avseende som det nu var fråga om anses som en och samma part. Av detta följde att det inte visats att staten som borgenär känt till B:s avgång innan anteckning därom gjordes i handelsregistret samt att staten heller inte bort äga sådan kännedom. På grund härav och då staten inte heller i övrigt kunde anses inta någon särställning såsom borgenär vad gällde verkan av bolagsmans utträde, kunde B inte undgå betalningsskyldighet.

**Svea HovR
1985-09-19
DT 22
T 1115/84
(RIC 13/88)**

Fordran mot bolagsman avseende handelsbolagets skatteskulder ansågs löpa med egen preskriptionstid.

Handelsbolaget hade försatts i konkurs i mars 1981 och var restfört för skatter och avgifter med 217 160 kr. Genom ansökan om betalningsföreläggande i oktober 1982 yrkade staten att bolagsmannen S skulle förpliktas att betala detta belopp. I förhållande till handelsbolaget preskriberades fordringarna, enligt den särskilda preskriptionsordningen för skatter och avgifter, vid utgången av 1982.

TR fastställde betalningsskyldigheten i november 1984. Sedan bolagsmannen överklagat TR:s avgörande uppkom i HovR

frågan om preskription inträtt även gentemot S. Staten hävdade att så inte var fallet, eftersom kravet mot S framställdes i november 1982, dvs. innan indrivningspreskription inträtt i förhållande till handelsbolaget. HovR delade statens uppfattning att fordringen mot S inte var preskriberad.

HovR SoB
1986-07-01
DT 3123,
T 474/85
RIC 20/87 II

Staten, genom länsstyrelsen, väckte talan mot bolagsman i handelsbolag om betalningsskyldighet för bolagets skuld till staten, avseende mervärdesskatt och vägtrafikskatt. Skulden hade till viss del uppkommit efter det att bolagsmannen i början av december 1983 avyttrat sin andel i bolaget och anmält detta till länsstyrelsen. Avgången registrerades slutligen i februari 1984. Statens talan bifölls helt. Bolagsmannens anmälan till registreringsmyndigheten ansågs inte innebära att staten bort känna till bolagsmannens avgång.

Länsstyrelsen ansökte om betalningsföreläggande för O att betala mervärdesskatt samt vägtrafikskatt avseende ett handelsbolag i vilket O varit bolagsman. Mervärdesskatten avsåg femte och sjätte terminerna 1993 (september–oktober respektive november–december). Vägtrafikskatten hade fastställts den 20 december 1983.

O invände att hon aldrig tagit någon befattning med driften av bolaget utan endast formellt varit antecknad som bolagsman. I slutet av 1983 var avsikten att O:s make skulle överta bolaget ensam. De fick av en advokat den felaktiga upplysningen att maken ensam kunde driva bolaget vidare sex månader efter att ha övertagit det. O sålde därför den 2 december 1983 sin andel till maken och ingav ansökan om detta till Lst. Det visade sig emellertid att upplysningen var felaktig; endast bolagsman fick ensam driva bolaget vidare. Då hennes make ej var bolagsman återsändes ansökan och tvingades man i stället ombilda bolaget till enskild firma. Detta skedde den 21 februari 1984 och registrerades hos Lst. O medgav ansvar för bolagets förpliktelser fram till den 2 december 1983. Hon utgick från att hälften av mervärdesskatten för sjätte terminen belöpte på tiden före utträdet.

Staten hade inget att erinra mot O:s uppdelning av mervärdesskatten men vidhöll att hon var fullt ansvarig för hela skulden med hänsyn till att staten först den 21 februari 1984 erhöll kännedom om att O utträtt ur bolaget.

TR biföll statens talan.

HovR fastställde TR:s domslut. HovR anförde, att enligt 2 kap. 22 § HBL svarar en avgående bolagsman inte för de förbindelser av bolaget som uppkommer efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till att bolagsmannen avgått. O hade inte gjort gällande att staten före registreringen haft vetskap om att hon utträtt ur bolaget. Med registrering följer den verkan att en medkontrahent anses böra känna till det förhållandet som registreringen avser. Innan registrering skett kan han åberopa god tro, om det inte av omständigheterna framgår att han likväl bort ha kännedom om saken. Enbart den omständigheten att O till registreringsmyndigheten anmält att hon inte längre var bolagsman kunde enligt HovR inte föranleda bedömningen att staten bort känna till hennes avgång. På grund härav ansågs O ansvarig för samtliga de bolagets skulder som tvisten gällde.

NJA 1986 s. 268

Staten, genom KFM, väckte talan mot G om betalningsskyldighet för ett handelsbolags skuld. Staten åberopade ett aktuellt registreringsbevis från ett handelsregister som utvisade att G var bolagsman i handelsbolaget. Sedan det visat sig att registreringsbeviset var felaktigt på grund av bristfälligheter i handläggningsrutinerna vid handelsregistret ogillades statens talan på grund av eget medgivande. Beträffande G:s rättshjälpkostnader ansågs det mera skäligt att staten svarade för dessa enligt huvudregeln om tappande parts ansvar än att G skulle behöva till någon del själv bära sin kostnad på grund av godtrosregeln i 18 kap. 3 § andra stycket RB.

KFM ansökte i september 1982 om betalningsföreläggande mot G för en fordran om 20 384 kr, avseende mervärdesskatter som påförts ett handelsbolag. Till stöd för sin talan ingav KFM ett i juni 1982 av länsstyrelsen utfärdat registreringsbevis, av vilket framgick att G varit bolagsman i handelsbolaget när mervärdesskatteskulderna uppkom. G invände att hennes delägarskap upphört den 1 januari 1981, före det att skatteskulderna uppkom i bolaget. Hon hade ingen aning om hur ändring i handelsbolagsregistret gjordes. Eftersom hon lämnat ställningen som bolagsman kunde hon inte anses betalningsansvarig för skulder uppkomna efter avgången.

TR förpliktade G att betala 20 834 kr samt att gottgöra staten för rättegångskostnader med 750 kr jämte ränta. G:s rättshjälpavgift fastställdes till 510 kr.

I HovR medgav staten, genom RSV, att G skulle befrias från skyldigheten att betala skattebeloppet. Medgivandet berodde på att det framkommit att G vid två tillfällen under första halvåret 1981 anmält till handelsregistret att hon inte längre var bolagsman i handelsbolaget. Dessa anmälningar hade dock inte lett till att uppgiften om hennes avgång införts i registret. Trots medgivandet gjorde staten gällande att G fortfarande skulle betala statens rättegångskostnader i TR samt själv bära sin rättshjälpsavgift.

HovR befriade G från betalningsskyldighet för mervärdesskatterna. Vidare befriades hon från skyldigheten att ersätta statens rättegångskostnader i TR. Rättshjälpsavgiften fastställdes till 510 kr.

HD förpliktade RSV att till G utge ersättning motsvarande hennes rättshjälpsavgift. Beträffande tillämpligheten av godtrosregeln i 18 kap. 3 § andra stycket RB konstaterade HD att det inte påståtts att KFM före rättegången faktiskt känt till eller bort känna till G:s avgång ur handelsbolaget. Från G:s sida hade emellertid gjorts gällande att vid bedömningen av godtrosfrågan skulle staten – företrädd av KFM och handelsregistret – betraktas som ett enhetligt rättssubjekt så att den kännedom om G:s avgång som funnits hos handelsregistret skulle medföra att även KFM ansågs ha haft motsvarande kunskap. HD delade inte denna bedömning och uttalade att handelsregistret inte i organisatoriskt eller annat hänseende hade sådant samband med KFM att den kännedom som tjänstemän vid registret må ha haft om G:s avgång borde tillräknas staten genom KFM som ond tro vid avgörandet av rättegångskostnaderna. Emellertid borde det enligt HD beaktas att den aktuella bestämmelsen var fakultativ och att processlagberedningen uttalat att befogenheten att kvitta kostnaderna måste utnyttjas med stor försiktighet samt att den tappande parten i allmänhet torde skäligen bära själv bära kostnaderna av att han saknade kännedom om den för utgången avgörande omständigheten. – Att talan väckts mot G var enligt HD väsentligen att tillskriva vad som måste betecknas som bristfälligheter i länsstyrelsens dåvarande handläggningsrutiner. Vid sådant förhållande framstod det som mera skäligt att staten svarade för G:s rättshjälpskostnader enligt huvudregeln om tappande parts ansvar än att hon skulle behöva till någon del själv bära kostnaderna.

**HD 1987-04-27
SÖ 217
Ö 863/85
(RIC 35/87)**

Bolagsman i handelsbolag beviljades inte resning i HD med anledning av att det betalningsansvar som hon tidigare ålagts i TR, avseende bolagets skatteskulder, minskat på grund av senare dom i LR gentemot bolaget.

S var bolagsman i ett handelsbolag, som hade påförts mervärdesskatt, skattetillägg, arbetsgivaravgift samt restavgift. Genom dom i TR i oktober 1984 ålades S personlig betalningsskyldighet för dessa skatter och avgifter.

Genom dom i oktober 1985 satte LR ner mervärdesskatten och skattetillägget.

S ansökte hos HD om resning i det av TR avgjorda målet. Som grund för ansökningen åberopade hon dels att TR underlåtit att i domslutet ange att hon svarade solidariskt med handelsbolaget och den andre bolagsmannen i bolaget för det utdömda beloppet, dels att betalningsskyldigheten för handelsbolaget nedsatts genom LR:s dom. Vidare gjorde hon gällande att det var obilligt att ålägga henne att betala skattetillägg och restavgifter.

HD lämnade ansökningen utan bifall. HD uttalade att den betalningsförpliktelse som ålagts S genom TR:s dom hade sin grund i 2 kap. 20 § HBL. Enligt denna bestämmelse svarar bolagsmännen solidariskt för bolagets förpliktelser. Med hänsyn till att endast S var part i målet hade TR inte förfarit felaktigt genom att ålägga henne ensam den utdömda betalningsförpliktelsen. Härigenom hade emellertid S inte betagits möjligheten att mot den andre bolagsmannen göra gällande anspråk på grund av det solidariska ansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL. Vidare uttalade HD att bolagsmans ansvar enligt det angivna lagrummet avsåg bolaget åvilande betalningsskyldighet. Härav följde att nedsättningen av bolagets betalningsskyldighet enligt LR:s dom även gällde för S. Nedsättningen kunde därmed åberopas av henne gentemot staten. Med hänsyn härtill saknades anledning att på grund av LR:s dom bevilja resning i det genom TR:s dom avgjorda målet. Beträffande obillighetsinvändningen från S i fråga om skattetillägg och restavgift konstaterade HD att hennes ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL för handelsbolagets betalningsförpliktelser innebar att hon inte kunde undgå betalningsskyldighet för dessa poster.

NJA 1989 s. 92
(jfr även RH
28:85)

Bolagsmän i handelsbolag ansågs inte ha ett fortsatt ansvar gentemot bolagets borgenärer för förpliktelser från vilka bolaget befriats genom ackord.

A och B var bolagsmän i ett handelsbolag, som sökt och beviljats offentligt ackord enligt ackordslagen (1970:847). Fordringsägaren M, som inte godkände ackordet, väckte talan mot A och B under återopande av 21 § nyssnämnda lag. I denna bestämmelse angavs, att en borgenär som godkände ackordet inte genom godkännandet förlorar sin rätt mot borgensman eller annan som svarar för fordringen (jfr numera 3 kap. 9 § FRL).

M:s talan ogillades i alla instanser.

HD uttalade inledningsvis att om en gäldenär erhåller ackord påverkar detta i princip inte borgenärernas rätt gentemot medgäldenär eller borgensman. Denna princip hade kommit till uttryck i 12 kap. 22 § KL och motsvarande bestämmelse i 21 § ackordslagen. Emellertid konstaterade HD att bolagsmäns medansvar enligt 2 kap. 20 § HBL har sin grund i den speciella situation som råder mellan ett handelsbolag och bolagsmännen i bolaget. Detta medansvar kan inte i alla hänseenden jämföras med det ansvar som i andra situationer åvilar flera personer med avseende på en och samma förpliktelse. Den speciella karaktären illustreras av 2 kap. 20 § andra stycket HBL, varav framgår att – med avvikelse från vad som enligt 5 kap. 4 § KL annars gäller i fråga om solidariskt ansvariga gäldenärer – utdelning i en bolagsmans konkurs för en bolagsborgenärs fordran ska beräknas på fordringens belopp efter avdrag för vad bolagsborgenären kan få ut av bolaget. Enligt HD måste av de grundläggande principer som gäller för handelsbolag anses följa, att bolagsmännen visserligen har ett personligt ansvar för bolagets förpliktelser men att detta ansvar inte kan gå utöver de förpliktelser som åvilar bolaget självt. Det föreligger ett slags identitet mellan bolagets och bolagsmännens förpliktelser på så sätt att bolagsmännen alltid kan mot ett krav göra gällande samma invändningar som bolaget kan göra. Således kan bolagsmännen till sin egen förmån återropa att bolagets skuld nedgått till följd av betalning eller avtal eller på annan grund. Med dessa principer skulle det enligt HD inte vara förenligt att anse bolagsmän ha ett fortsatt ansvar för förpliktelser från vilka bolaget befriats genom ackord i eller utom konkurs.

NJA 1989 s. 519

Handelsbolagsmannen N ansågs betalningsskyldig för mervärdesskatt som påförts bolaget trots att den medbolagsman som för bolagets räkning företagit de skattegrundande affärshändelserna haft brottsligt uppsåt och velat vilseleda såväl staten som N. Någon laglig möjlighet att jämka N:s betalningsansvar förelåg inte.

N och O var bolagsmän i ett handelsbolag. Firmatecknare var bolagsmännen var för sig. Bolaget hade påförts mervärdesskatt för perioden maj–juni 1984. Skatten hade inte betalats. N hade avgått ur bolaget den 28 juni 1984. Anmälan om utträdet hade inkommit till Lst (handelsregistret) den 3 juli 1984. Handelsbolaget försattes i konkurs den 22 maj 1985.

Staten väckte talan mot N och yrkade att han skulle förpliktas att betala skattebeloppet. N invände att den aktuella skatten härrörde från verksamhet avseende transport och försäljning av fisk från Norge till Sverige som inte bedrivits av handelsbolaget utan av O personligen och som försiggått utan N:s vetskap.

Statens talan bifölls i alla instanser.

HD uttalade att mervärdesskattebeslutet meddelats med stöd av 33 § i 1968 års ML och att tiden för meddelande av slutligt beslut om fastställelse av skatt enligt 36 § ännu inte utgått. Vid sådant förhållande saknade HD anledning att gå in på frågan om skattebeslutet – i enlighet med vad som gällde för allmän domstols lagakraftvunna avgörande mot ett handelsbolag – kunde anses i princip bindande för bolagsmannen (se prop. 1979/80:143 s. 122, 192 och 209 samt NJA 1985 s. 466). Att sådan verkan inte kunde tilläggas ett avgörande om skatt som inte vunnit laga kraft syntes enligt HD klart. Det stod alltså N fritt att i målet få prövat de invändningar han åberopat om att bolaget inte var skyldigt att erlagga den aktuella mervärdesskatten. I 2 kap. 18 § HBL regleras en rättshandlings giltighet om en bolagsman överskridit sin befogenhet när han företog rättshandlingen. Avgörande är om den mot vilken rättshandlingen företogs insåg eller borde ha insett att bolagsmannen överskred sin befogenhet. Denna bestämmelse kunde emellertid inte tillämpas på en situation som den i målet ifrågasvarande; det var här inte fråga om en rättshandling gentemot staten. Staten kunde dessutom i sin fiskaliska egenskap inte gärna anses vara i god eller ond tro. För frågan om handelsbolagets skattskyldighet fick därmed anses avgörande huruvida O – oavsett om han överskred sin befogenhet – handlade på

bolagets vägnar när han företog den mervärdesskattegrundande införseln. I denna del framgick av utredningen bl.a. följande. Bolagets näringsverksamhet var transport, försäljning och distribution av partihandelsvaror samt därmed förenlig verksamhet. Inköp av fisk från Norge för försäljning låg inom ramen för handelsbolagets verksamhet. Också N hade deltagit i inköpsresor till Norge för bolagets räkning. O använde vid resorna en bil som bolaget hade nyttjanderätten till. O uppgav sig handla under bolagsbeteckningen, låt vara att han inte angav handelsbolagets korrekta firma. De norska säljarna måste ha utgått från att försäljningarna skedde till en juridisk person. Lst hade efter skatterevision funnit handelsbolaget vara skattepliktigt och någon omprövning av skattebeslutet hade inte begärts av bolagets konkursförvaltare. Sammantaget fick dessa omständigheter anses visa att O införde varorna för bolagets räkning. Att O haft brottsligt uppsåt och velat vilseleda såväl staten som sin medbolagsman N och att transaktionerna till följd härav inte upptagits i bolagets bokföring kunde inte föranleda annat bedömande. Handelsbolaget var alltså skyldigt att utge mervärdesskatt med det belopp som var i fråga.

N invände även att hans betalningsskyldighet i vart fall borde jämkas. HD konstaterade här att någon laglig möjlighet att jämka beloppet emellertid inte förelåg. Bolagsmäns solidariska ansvar för ett handelsbolags förpliktelser har sin grund i den speciella relation som råder mellan bolaget och bolagsmännen. Det kan sägas i princip föreligga ett slags identitet mellan bolagets och bolagsmännens förpliktelser. Med denna utgångspunkt var det enligt HD inte förenligt att bolagsmännens betalningsansvar mot tredje man skulle kunna jämkas.

NJA 1990 s. 65

En person som felaktigt antecknats i handelsbolagsregistret som bolagsman ansågs inte kunna göras betalningsansvarig för handelsbolagets skulder enbart på grund av registeruppgiften.

A väckte talan mot B avseende personligt betalningsansvar för obetalda varufordringar som A hade mot ett handelsbolag. Till stöd härför åberopades att B, enligt länsstyrelsens handelsregister, tillsammans med C var bolagsman i handelsbolaget när handelsbolaget blev betalningsskyldigt. B invände att hon inte hade ingått något handelsbolagsavtal. I samband med att en tidigare bolagsman trädde ur bolaget hade avsikten varit att ombilda det existerande handelsbolaget till ett kommanditbolag. Hon hade ställt upp ”på papperet” under förutsättning

att hon inte skulle ådra sig någon egen ekonomisk ansvarighet för bolagets förpliktelser. På den ändringsanmälan till handelsregistret som hon undertecknat hade hon antecknats som kommanditdelägare med en angiven insats om 0 kr. Sedan Lst kontaktat C per telefon hade B och C registrerats som bolagsmän i handelsbolaget.

TR beslutade om betalningsskyldighet för B.

HovR undanröjde TR:s dom och konstaterade att det bolagsavtal som B träffat med C såvitt avsåg deras inbördes förhållanden inte kunde anses utgöra ett giltigt handelsbolagsavtal. Vidare ansåg HovR att en tillämpning av 2 kap. 22 § HBL trots avtalets ogiltighet förutsatte att A gjort invändning om att varufordringarna uppkommit efter det att A i god tro fått kännedom om C:s inträde i handelsbolaget. Någon sådan invändning hade dock inte framställts av A.

HD konstaterade att A som grund för sin talan åberopat enbart den omständigheten att B var antecknad i handelsregistret som bolagsman. I HD hade A vitsordat att B aldrig ingått något avtal om inträde i handelsbolaget med ansvar för bolagets förpliktelser. På grund härav och då enbart den omständigheten att B blivit antecknad i handelsregistret som bolagsman inte kunde medföra någon förpliktelse för henne i fråga om handelsbolagets skuld, kunde A:s talan inte bifallas.

Ett justitieråd tillade för egen del att det av allmänna förmyndhetsrättsliga principer följer att bolagsman som förorsakat eller medverkat till ett felaktigt registerinnehåll under vissa förhållanden kan göras ansvarig för åtgärder som någon vidtagit i förlitan på de registrerade uppgifterna. Den som slutit ett ogiltigt bolagsavtal och som medverkat till att de avtalade förhållandena registrerats kan således – förutsatt att ogiltighetsanledningen är sådan att den inte kan åberopas mot godtroende part – få svara gentemot tredje man för skulder som bolaget därefter ådrar sig som om bolagsavtalet varit gällande. Det förhållandet att, som i detta fall, avtal till grund för den registrerade uppgiften över huvud taget inte hade slutits, borde härvid kunna likställas med att ett ogiltigt avtal träffats. Det fanns emellertid ingenting i det aktuella målet som talade för att den oriktiga registreringen av B som handelsbolagsman kunde anses orsakad av någon åtgärd eller underlåtenhet från hennes sida.

RÅ 1990 ref. 50
(se även RÅ 1990
not. 206)

Lokal skattemyndighet ansågs kunna fastställa betalningsskyldighet enligt 77 § UBL och 10 § USAL för såväl ett handelsbolag som dess bolagsmän avseende innehållna skatteavdrag för bolagets anställda respektive arbetsgivaravgifter. Beträffande en bolagsman som avgått ålades dock ingen betalningsskyldighet för belopp som uppkommit efter avgången, trots att avgången inte registrerats i handelsregistret.

S var bolagsman i ett handelsbolag. I ett beslut i februari 1986 ålade lokal skattemyndighet (LSM) personligt betalningsansvar för S dels enligt 77 § UBL avseende avdragen preliminär A-skatt hänförlig till uppbördsåren februari–juni 1985, dels enligt 10 § USAL avseende arbetsgivaravgifter för samma uppbördsåren. Härutöver ålades S även personligt betalningsansvar för restavgift, tilläggsavgift och förseningsavgift.

S överklagade beslutet och invände att han avgått som bolagsman redan i september 1984 och i december samma år lämnat anmälan om detta till handelsregistret. Avgången registrerades dock först den 8 juli 1985 och kungjordes i PoIT den 22 juli 1985.

LR lämnade överklagandet utan bifall. S klagade vidare till KR, som undanröjde LSM:s beslut.

Allmänna ombudet i uppbördsåren yrkade hos RR att LR:s dom skulle fastställas. RR biföll inte överklagandet.

Inledningsvis hänvisade RR till bestämmelserna i 2 kap. 20 § HBL samt 2 kap. 22 § HBL, dvs. att bolagsmännen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser respektive att en bolagsman som avgår inte svarar för de förbindelser av bolaget som uppkommit efter avgången, om bolagets medkontrahent kände till eller borde ha känt till avgången.

Härefter konstaterade RR, att med hänsyn till det ansvar för bolagets förpliktelser som sålunda åvilar den som är bolagsman i handelsbolag hade i praxis godtagits att beslut enligt 77 § UBL om fastställelse av arbetsgivares betalningsskyldighet för arbetstagners skatt riktades till såväl handelsbolaget som bolagsmännen (jfr RÅ 1981 Ba 3). RR uttalade att motsvarande fick anses gälla i fråga om beslut enligt 10 § USAL.

Beträffande det förhållandet att S avgått ur bolaget uttalade RR att LSM i och för sig haft fog för att utgå från att registrerade

uppgifter återgett verkliga förhållandet. Av handlingarna framgick att S avgått som bolagsman i september 1984 ehuru detta inte registrerats hos handelsregistret förrän i juli 1985. Ifrågavarande krav avsåg preliminär skatt för uppörds-månaderna februari–juni 1985 samt arbetsgivaravgifter för samma tid. LSM kunde visserligen inte anses ha känt till eller ha bort känna till att S avgått ur bolaget innan avgången registrerats. LSM:s krav var emellertid oberoende av vem som var bolagsman och kunde inte liknas vid de anspråk som en godtroende kontrahent till bolaget kunde ha att ställa på fullgörande av en avtalsförpliktelse. Enligt RR borde betalningsskyldighet för arbetstagares skatt eller för arbetsgivaravgift bara komma i fråga gentemot den som faktiskt burit ansvaret för arbetsgivares ekonomiska förpliktelser under aktuell period eller som därefter inträtt i detta ansvar. När det, som i det aktuella fallet, var ostridigt att en bolagsman avgått ur handelsbolaget innan skulden uppkom kunde därför betalningsskyldighet inte åläggas denne, oavsett att avgången då ännu inte hunnit registreras.

En ledamot av RR var skiljaktig i fråga om motiveringen och anförde att bestämmelserna 77 § UBL och 10 § USAL enbart tog sikte på försumliga arbetsgivare. Var arbetsgivaren ett handelsbolag kunde därför åtgärder med stöd av dessa lagrum inte riktas mot någon annan än själva bolaget. Den omständigheten att en bolagsman enligt 2 kap. 20 § HBL svarade solidariskt för bolagets förpliktelser kunde således inte leda till någon utvidgning av tillämpningsområdet för nyssnämnda bestämmelser i UBL och USAL.

NJA 1994 s. 231

Statens fordran mot en bolagsman avseende ett handelsbolags mervärdesskatteskuld ansågs inte kunna avräknas, med tillämpning av AvrL, från ett bolagsmannen tillkommande belopp på överskjutande mervärdesskatt

Ett handelsbolag försattes i konkurs 1985 och hade obetalda mervärdesskatter från 1983 och 1984. I indrivningshänseende gällde bestämmelserna i 57 a–64 §§ UBL för dessa fordringar fram till utgången av 1993. Fr.o.m. den 1 januari 1994 gällde bestämmelserna i IL.

Genom ansökan om betalningsföreläggande ålades bolagsmannen K under 1987 personlig betalningsskyldighet för skatterna. Under 1992 uppkom för K personligen överskjutande ingående mervärdesskatt med visst belopp. Med stöd av AvrL avräknade KFM medansvarsfordringen mot detta

belopp. HovR upphävde avräkningsbeslutet med motiveringen att fordringen mot K inte drevs in enligt UBL eller annan lag som fanns angiven i 2 § AvrL.

HD konstaterade att bolaget var skattesubjekt enligt ML, inte de enskilda delägarna. Det anspråk på betalning som riktats mot bolagsmannen var alltså inte fråga om en skattefordran i ML:s mening. Här jämförde HD med vad som gällde enligt 2 § i lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar, som enligt HD syntes ha som utgångspunkt att en skattefordran inte föreligger när någon annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för skatten. Härfter konstaterade HD att det inte fanns någon särskild bestämmelse om hur indrivning skulle ske av en fordran mot en bolagsman på grund av dennes solidariska ansvar för bolagets mervärdesskatteskuld. Vidare konstaterade HD att UBL:s indrivningsbestämmelser innefattade en avvikelse från vad som annars gällde vid uttagande av fordringar och gav borgenären en privilegierad ställning på bekostnad av andra borgenärer. Med hänsyn härtill fick dessa bestämmelser bedömas med försiktighet när det inte fanns ett tydligt stöd i lag. Detta ledde enligt HD till att fordringen mot K inte kunde uttagas med tillämpning av vare sig UBL:s indrivningsbestämmelser eller IL. Härav följde att medansvarfordringen inte med tillämpning av AvrL kunde avräknas från K:s fordran på överskjutande ingående mervärdesskatt.

Kommentar:

Som en följd av HD:s avgörande infördes den 1 juli 1996 särskilda regler i UBL m.fl. lagar som innebar att ett solidariskt betalningsansvar enligt 2 kap. 20 § HBL för skatt blev att betrakta som skatt i indrivningshänseende, se avsnitt 2.4 och 2.13.

**RH 1994:135,
Svea HovR,
1994-12-21,
mål nr T 1428/94**

Bolagsmän i handelsbolag ålades personligt betalningsansvar enligt 2 kap. 20 § HBL för mervärdesskatt som påförts handelsbolaget, varvid skattebesluten mot bolaget ansågs bindande även för bolagsmännen.

R och L var bolagsmän i ett handelsbolag, som försattes i konkurs i maj 1990. Konkursen avslutades utan överskott i november 1992.

Under perioden februari–juli 1990 hade SKM, i sex beslut, påfört bolaget mervärdesskatt med totalt 49 608 kr, avseende tiden maj 1989–maj 1990. Skatten var skönsmässigt bestämd i avsaknad av deklARATIONER.

Staten yrkade i TR att bolagsmännen skulle förpliktas att betala skattebeloppet. L och R invände att bolaget inte bedrivit någon verksamhet från den 1 juni 1989. Under tiden fram till augusti 1989 slutförde R vissa arbeten som bolaget åtagit sig men dessa arbeten genererade inte några inkomster, eftersom det blev tvist om betalningen. Bolaget hade heller inte haft några inkomster av försäljning av inventarier eller lager. Större delen av lagret stals vid ett inbrott i det magasin där det förvarades. Detta var orsaken till att några deklarationer inte lämnades. Anledningen till att bolaget inte reagerade på skattemyndighetens beslut att påföra mervärdesskatt var att räkenskapsmaterialet överlämnats till konkursförvaltaren.

TR konstaterade att någon omprövning av beskattningsbesluten inte begärts av konkursförvaltaren samt att tiden för omprövning, enligt vad TR tyckt sig kunna utläsa, fortfarande löpte. Med hänsyn härtill ansåg TR att bolagsmännen borde få sina invändningar mot skuldansvaret prövade. Härefter kom TR fram till att staten inte styrkt sin rätt till betalning och lämnade käromålet utan bifall.

HovR ändrade TR:s dom och ålade bolagsmännen betalningskyldighet. HovR uttalade att bestämmelsen i 2 kap. 20 § HBL om att bolagsmännen solidariskt svarar för bolagets förpliktelser bl.a. innebär att en lagakraftvunnen dom mot bolaget i princip är bindande även för bolagsmännen. En sådan dom utgör emellertid inte en exekutionstitel mot bolagsmännen. För att få en sådan måste borgenären processa även mot dessa. I den processen utgör domen mot bolaget ett bevis för att bolaget har den i domen angivna förpliktelsen (prop. 1979/80:143 s. 122, 192 och 209 och NJA 1976 s. 230). HovR konstaterade härefter, att som den aktuella tvisten gestaltat sig hade HovR att först ta ställning till huruvida SKM:s beslut att påföra bolaget mervärdesskatt hade vunnit laga kraft och, om så var fallet, om skattebesluten kunde anses bindande för bolagsmän i enlighet med vad som gällde för allmän domstols lagakraftvunna dom mot ett handelsbolag.

I frågan huruvida beskattningsbesluten vunnit laga kraft fann HovR att handelsbolaget var upplöst enligt bestämmelsen i 2 kap. 44 § HBL och att ett på detta sätt upplöst handelsbolag som huvudregel saknade rättskapacitet och partshabilitet. Bolaget kunde således varken påkalla omprövning eller överklaga skattebesluten Dessa fick därför anses ha vunnit laga kraft mot bolaget.

Beträffande frågan om skattebeslutet i princip skulle anses bindande även för bolagsmännen anmärkte HovR att bolagsmännens medansvar omfattade även bolagets skatteskulder samt att beslutet om mervärdesskatt i verkställighetshänseende var att betrakta som en lagakraftvunnen dom. Med hänsyn härtill ansåg HovR att ett skattebeslut som vunnit laga kraft var att anse som bindande för bolagsmännen på motsvarande sätt som gällde för en lagakraftvunnen dom av allmän domstol. Härfter hänvisade HovR till förarbetena till HBL och påpekandena där att bolagsmännen med framgång kunde göra gällande vissa invändningar mot en lagakraftvunnen dom genom vilken bolaget ålagts en förpliktelse. Sådana invändningar borde enligt HovR kunna framställas även mot ett lagakraftvunnet skattebeslut. De invändningar som bolagsmännen kunde göra gällande var först sådana som grundades på deras personliga förhållanden till kändanden, t.ex. att kvittningsskylld motfordran förelåg. Vidare torde det bl.a. vara möjligt att invända att bolagets skattskyldighet grundats på en befogenhetsöverskridande åtgärd från någon som haft rätt att företräda bolaget.

Härfter fann HovR att de invändningar som R och L framställt i målet inte var av sådant slag att de inom ramen för den aktuella processen kunde medföra att de befriades från sitt ansvar för bolagets förpliktelser

NJA 1995 s. 654

A, som var registrerad som bolagsman i ett handelsbolag, utträdde ur bolaget. Innan hans avgång blivit registrerad upptog handelsbolaget en kredit. A blev betalningsansvarig för krediten trots att borgenären då krediten beviljades saknade faktisk kännedom om att A överhuvudtaget inträtt som bolagsman.

Ett handelsbolag hade i december 1988 ansökt om och beviljats en bankkredit om 300 000 kr. I denna och tidigare kontakter med banken hade bolaget företrätts av bolagsmannen T. I samband med kreditansökningen beställde banken ett registreringsbevis för bolaget. Beviset erhöles några dagar efter att krediten beviljats. Enligt beviset fanns det två bolagsmän, T och A.

Senare förde banken talan mot A och yrkade att denne i egenkap av bolagsman i handelsbolaget skulle förpliktas att betala 274 000 kr jämte ränta. A uppgav att han inträtt i bolaget när T var ensam bolagsman, för att undvika likvidation. Inträdet registrerades i handelsregistret den 26 september 1988. Kort

därefter, den 30 september 1988, dvs. före banklånet, utträdde A ur bolaget. Utträdet anmäldes till handelsregistret samma dag. Utträdet kom dock att registreras i registret först den 28 december 1988. A hävdade att han inte var ansvarig för bankkrediten. Denna hade beviljats när han inte längre var bolagsman. Banken kände då inte till varken hans inträde eller utträde ur bolaget och hade grundat sin kreditgivning enbart på affärsrelationen med T. En förutsättning för att banken enligt 2 kap. 22 § HBL skulle kunna åberopa god tro om utträdet var att banken vid kreditens upptagande känt till att han varit bolagsman. I andra hand åberopade A att det vore obilligt om banken skulle få tillgodogöra sig en betalningsförmåga som banken vid kreditgivningen inte räknade med. Det skulle i så fall kunna ge banken en obehörig vinst. I tredje hand anförde A att ansvaret skulle begränsas till 97 648 kr, motsvarande den del av krediten som kommit bolaget till del. I övrig del hade den nämligen använts för att reglera T:s privata åtaganden mot banken.

Både TR och HovR ogillade bankens talan. HovR uttalade att något sådant skyddsintresse för banken som anges i 2 kap. 22 § HBL inte fanns.

HD biföll däremot bankens talan. HD anförde att det i 2 kap. 22 § HBL inte uppställts något undantag från regeln om avgående bolagsmans ansvar för det fall han varit registrerad som bolagsman, men tredje man saknat faktisk kännedom om hans existens. Inte heller hade denna situation berörts i förarbetena till lagrummet eller dess tidigare motsvarighet. Denna frånvaro av särskilt uttalande kunde enligt HD ses mot bakgrund av det synsätt som kommit till uttryck i 19 § handelsregisterlagen, nämligen att det saknar betydelse huruvida tredje man i ett särskilt fall haft faktisk kunskap om det förhållande som registrerats eller inte, eftersom han då en uppgift influiter i handelsregistret och kungjorts – med det speciella undantag som anges i bestämmelsen – ska anses ha kännedom härom. HD anförde att stadgandet i 19 § är avsett att tillämpas i de situationer, där tredje mans goda eller onda tro avseende en registrerad och kungjord uppgift ska bedömas, och anger vilken betydelse registreringen och kungörelsen har i civilrättsligt hänseende. Bestämmelsen kan åberopas såväl till tredje mans nackdel som till hans fördel. En central tanke bakom regeln är att det, för att berörda transaktioner ska fungera säkert och smidigt i affärlivet, är nödvändigt att kunna utgå från de uppgifter som registrerats och kungjorts

och att det överhuvudtaget inte ska vara erforderligt att säkra bevisning beträffande ond eller god tro avseende en sådan uppgift. På grund härav fann HD att det inte fanns utrymme för att i 2 kap. 22 § HBL inläsa ett krav på att medkontrahenten skulle ha haft faktisk kännedom om en registrerad bolagsmans existens, för att bolagsmannen skulle kunna göras ansvarig i det fall som avsågs i bestämmelsen. Eftersom A var registrerad som bolagsman när låneförbindelsen ingicks och banken inte var i ond tro beträffande hans avgång, kunde A således inte undgå betalningsansvar på grund av att banken vid den tidpunkt då lånet beviljades saknade faktisk kännedom om hans inträde i bolaget.

I fråga om andrahandsinvändningen konstaterade HD – med hänvisning till NJA 1989 s. 519 – att någon laglig möjlighet att jämka betalningsskyldigheten inte förelåg.

Beträffande tredjehandsinvändningen anförde HD att det i målet inte framkommit några omständigheter som föranledde att kreditavtalet på grund av det sätt på vilket bolaget använt lånesumman till någon del skulle anses ogiltigt enligt 2 kap. 18 § HBL.

**HovR SoB,
1996-12-20,
T 546-95,
DT 4328
(RIC 3/97)**

Bolagsman i handelsbolag ansågs inte kunna göras personligen ansvarig för sådana handelsbolagets skatte- och avgiftsskulder som uppkommit efter det att bolagsmannen utträtt ur bolaget. Detta gällde trots att utträdet inte var registrerat i handelsregistret och trots att staten som skatteborgenär saknade kännedom om utträdet.

K var bolagsman i ett handelsbolag. Genom ansökan om betalningsföreläggande yrkade KFM att K skulle förpliktas att betala mervärdesskatt, reklamskatt och felparkeringsavgifter som påförts handelsbolaget. Mervärdesskatterna (3 restförda skuldposter) hade ordinarie förfallodag den 4 december 1992 eller senare. Reklamskatterna (11 skuldposter) hade ordinarie förfallodag den 25 september 1992 eller senare. Felparkeringsavgifterna (26 poster om totalt 12 850 kr) hade förfallodag den 7 augusti 1992 eller senare.

K invände att han utträtt ur bolaget den 27 augusti 1992. Anmälan om utträdet gavs in till handelsregistret den 30 november 1993. Utträdet registrerades den 11 januari 1994.

TR ålade K betalningsskyldighet i enlighet med statens yrkande, totalt 521 455 kr jämte dröjsmålsavgift.

HovR ändrade TR:s dom såtillvida att K ålades betalningsskyldighet med 3 300 kr. Beträffande tillämpligheten av 2 kap. 22 § HBL uttalade HovR att vad K anfört angående omständigheterna kring undertecknandet av handelsbolagets deklara-tionsblanketter inte kunde föranleda att skattemyndigheten bort känna till hans utträde ur bolaget. Frågan var emellertid om bestämmelsen i 2 kap. 22 § HBL kunde tillämpas beträffande sådana förpliktelser som målet gällde. HovR angav härvid att statens krav avsåg skulder som handelsbolaget ådragit sig därför att det inte hade följt i lag stadgade förpliktelser att betala skatt respektive avgift till staten. Kraven kunde inte liknas vid de anspråk som godtroende medkontrahent i ett förmögenhetsrätligt mellanhavande kunde ha att ställa på fullgörandet av avtalsförpliktelser. Det framstod enligt HovR inte som meningsfullt att vid den rättsliga bedömningen ställa frågan om staten varit i god tro eller ej. HovR kunde inte finna att bestämmelsen i 2 kap. 22 § HBL om avgående bolagsmans ansvar syftade till att reglera frågor om betalningsskyldighet för skatter eller offentligrättsliga avgifter. Enligt HovR fick i ett fall som det förevarande frågan om en bolagsmans betalningsskyldighet avgöras med tillämpning av den allmänna ansvarsbestämmelsen i 2 kap. 20 § HBL, enligt vilken bolags-männen svarar solidariskt för bolagets förpliktelser. Avgörande borde då, såsom RR anfört i RÅ 1990 ref. 50, vara huruvida bolagsmännen faktiskt burit ansvaret för bolagets ekonomiska förpliktelser under den tid då skulderna uppkom eller därefter inträtt i detta ansvar. I det förevarande målet hade staten inte ifrågasatt K:s uppgift att han trätt ur bolaget redan den 27 augusti 1992 och inte heller gjort gällande att han därefter faktiskt företrätt bolaget. Vid sådant förhållande kunde K, oaktat att hans utträde ur bolaget inte registrerats i handelsregistret förrän den 11 januari 1994, inte åläggas betalningsansvar för de skatter och avgifter som uppkommit efter den 27 augusti 1992. Efter vad utredningen utvisade hade tre skulder avseende felparkeringsavgifter uppkommit före det att K utträdde ur bolaget den 27 augusti 1992. För dessa avgifter jämte grundavgifter hos KFM var K ansvarig.

NJA 1997 s. 591

Bolagsman i handelsbolag ansågs berättigad att gentemot konkursansökan invända att borgenären hade betryggande säkerhet i bolagets egendom

I ett handelsbolag fanns tre bolagsmän, A, B och C. Bolaget försattes i konkurs i oktober 1995. Bland skulderna ingick olika lån på totalt ca 80 000 000 kr mot säkerhet i pantbrev i en

tomträtt. V var borgenär beträffande ett av dessa lån, med ett kapitalbelopp på 8 292 000 kr. Det fanns två pantbrev med bättre förmånsrätt än V:s pantbrev, ett på 23 216 000 kr och ett på 68 492 000 kr. Tomträttens marknadsvärde kunde beräknas till 66 000 000 kr.

Borgenären V ansökte om att bolagsmannen C skulle försättas i konkurs. Som grund anfördes att C inte efter anmaning betalat klar och förfallen skuld, avseende personligt ansvar för den skuld som handelsbolaget hade till V. C bestred ansökningen bl.a. på den grunden att V hade betryggande säkerhet för sin fordran i bolagets egendom. På grund härav förelåg konkurshinder enligt 2 kap. 10 § första stycket punkt 1 KL, där det anges att en borgenär inte har rätt att få gäldenären försatt i konkurs om borgenären har betryggande pant eller därmed jämförlig säkerhet i egendom som tillhör gäldenären.

Både TR och HovR beslutade att C skulle försättas i konkurs. Domstolarna fann att bestämmelsen i 2 kap. 10 § första stycket punkt 1 KL inte var tillämplig eftersom den egendom i vilken den betryggande säkerheten fanns tillhörde handelsbolaget och inte C.

Ej heller HD fann att konkurshinder förelåg, dock på annan grund är underinstanserna. HD ansåg nämligen att bestämmelsen i 2 kap. 10 § första stycket punkt 1 KL i och för sig var tillämplig på den aktuella situationen men att värdet på tomträkten inte var så högt att V genom sitt pantbrev hade betryggande säkerhet för sin fordran. Beträffande tillämpligheten av den aktuella bestämmelsen uttalade HD, att när det gällde ett krav som riktades mot bolagsman i handelsbolag måste bestämmelserna om konkurshinder ses i ljuset av handelsbolagsrättsliga principer. En sådan princip var att bolagsmannen var berättigad att gentemot kravet göra alla de invändningar som handelsbolaget självt hade kunnat göra. En annan viktig grundsats, som hade kommit till uttryck i 2 kap. 20 § andra stycket HBL, innebar att den som var borgenär i förhållande till ett handelsbolag kunde i en bolagsmans konkurs bevaka endast den del av fordringsbeloppet som han inte kunde få ut från handelsbolaget. Tillämpade på det aktuella fallet innebar dessa principer dels att C var berättigad att gentemot V:s konkursansökan invända att V hade säkerhet i pantbrevet, dels att det, under förutsättning att denna säkerhet var betryggande, av fordringen inte återstod något belopp som V skulle kunna göra gällande i C:s konkurs. I ett sådant fall hade V – på samma sätt som om konkursansökningen hade

riktats mot handelsbolaget – inte något intresse av att C försattes i konkurs.

**KRNS
2001-11-29
8146-2000**

Den i punkt 9 i övergångsbestämmelserna till SBL föreskrivna möjligheten att tillämpa 12 kap. 8 a SBL beträffande skatt som tagits ut enligt UBL, USAL och 1968 och 1994 års ML samt avgiftstillägg, skattetillägg, ränta och dröjsmålsavgift enligt dessa lagar, ansågs inte strida mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket RF.

Aktiebolaget C var bolagsman i ett handelsbolag, som i december 1994 påförts tillkommande mervärdesskatt samt skattetillägg, avseende redovisningsperioden november–december 1993. SKM beslutade i december 1999, med stöd av 12 kap. 8 a § SBL, om personligt betalningsansvar för C för dessa skatter och avgifter, jämte tillkommande dröjsmålsavgift.

C överklagade och invände att SKM:s beslut skulle undanröjas eftersom beslutet stod i strid med förbudet mot retroaktiv skattelag i 2 kap. 10 § andra stycket RF. A yrkade även att LR skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen huruvida det överklagade beslutet var författningsenligt.

LR, som inte fann skäl att bifalla yrkandet om förhandsavgörande, avslog överklagandet. I retroaktivitetsfrågan hänvisade LR inledningsvis till ett doktrinuttalande om att förfaranderegler i regel inte träffas av retroaktivitetsförbudet men att undantagsvis vissa sådana regler, t.ex. bevisbörderegler, kan falla under förbudet. LR gjorde bedömningen att handelsbolagets skuld inte uppkommit på grund av någon retroaktiv tillämpning av skattelag samt att bolagsmans solidariska ansvar för skatteskuld inte förändrats genom införandet av SBL. Att SKM fått befogenhet att besluta i ansvarsfrågan kunde enligt LR inte anses innebära att ansvar gjordes gällande mot bolagsman i vidare mån än vad som följde av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatte- eller avgiftsskyldigheten.

C klagade vidare till KR, som gjorde samma bedömning som LR.

**KRNG
2004-01-27
5542-2002**

SKM ansågs kunna fatta medansvarsbeslut enligt 12 kap. 8 a § SBL även beträffande sådan skatt som påförts bolaget enligt ML (jfr KRNS 2001-11-29). Bolagsmannen O ansågs betalningsansvarig trots att skatten härrörde

från brottslig verksamhet som utan O:s vetskap företagits av medbolagsmannen F.

SKM beslutade i januari 2002, med stöd av 12 kap. 8 a § SBL, om betalningsskyldighet för O för mervärdesskatt som påförts ett handelsbolag i vilket O varit bolagsman. Skatten hade påförts bolaget i ett omprövningsbeslut i september 2001 och avsåg redovisningsperioder under tiden september 1996–oktober 1997. Genom omprövningsbeslutet hade handelsbolaget vägrats avdrag för ingående mervärdesskatt och ålagts betalningsskyldighet för tidigare utbetalda belopp.

O överklagade medansvarsbeslutet och anförde att bolagets skatteskuld hade sin grund i brottslig verksamhet som var rörelsefrämmande för bolaget och som företagits av tidigare maken och medbolagsmannen F. Enligt O måste frågan om personligt ansvar prövas vid allmän domstol. O angav bl.a. att handelsbolaget bedrivit bokföringsverksamhet åt olika kunder, att F förestått kontoret och att O skött sina bokföringsuppdrag från hemmet. F hade skött all administration och även fakturerat O:s kunder. O hade inte haft någon kännedom om F:s brottsliga handlande med luftfakturer avseende marknadsföring och hade inte vid något tillfälle fått del av pengar från den brottsliga verksamheten. Den återbetalning av mervärdesskatt som F mottagit via uttagsavier hade aldrig förts in i handelsbolagets bokföring. När O blev varse den brottsliga verksamheten begärde hon sitt utträde ur handelsbolaget och ansökte om äktenskapsskillnad. Eftersom F:s brottsliga handlande inte haft med handelsbolaget att göra fick endast F anses svara för skulderna.

LR avslog överklagandet. Beträffande SKM:s behörighet att besluta om medansvar konstaterade LR att bestämmelsen i 12 kap. 8 a § SBL trädde i kraft den 1 januari 1998 och skulle enligt övergångsbestämmelserna till SBL tillämpas från ikraftträdandet även i fråga om mervärdesskatt som tagits ut enligt ML samt skattetillägg, ränta och dröjsmålsavgift enligt nämnda lag. Vidare konstaterade LR att bolagsmans solidariska ansvar för handelsbolagets förpliktelser inte hade förändrats genom den nya beslutsordningen i 12 kap. 8 a § SBL. Detta innebar enligt LR att SKM hade rätt att besluta om ansvar enligt HBL avseende de ifrågavarande mervärdesskatteskulderna.

Beträffande O:s invändningar i övrigt uttalade LR, att enligt vad utredningen i målet visade hade i handelsbolaget bokförts

osanna fakturor, på grundval av vilka handelsbolaget yrkat och medgivits avdrag för ingående mervärdesskatt. Handelsbolaget var därmed ansvarigt för den utbetalning av mervärdesskatt som förfarandet föranlett och som efter omprövning krävts åter av SKM. Att F genom förfarandet uppsåtligen lämnat oriktiga uppgifter kunde inte medföra annan bedömning. Av 2 kap. 20 § HBL följde att O var ansvarig för de handelsbolagets skulder som målet rörde. Det förhållandet att O inte känt till makens förehavanden med osanna fakturor och att intäkterna därav inte kommit henne till del föranledde mot bakgrund av syftet med ansvarighetsregeln inte annan bedömning.

O klagade vidare till KR, som instämde i LR:s bedömning.

Tillägg:

O ansökte senare hos Skatteverket om befrielse från betalningsskyldigheten enligt 22 kap. 9 § ML (se numera 13 kap. 1 § SBL)

Ansökningen avslogs i beslut den 19 oktober 2004. Vad som anförts i ansökningen och vad som i övrigt framkommit i ärendet ansågs inte utgöra synnerliga skäl för befrielse eller nedsättning av betalningsskyldigheten.

**HovR VS
2005-03-23
ÖÄ 4207-04**

Ett medansvar som utdömts av TR dels på grund av 2 kap. 20 § HBL, dels på grund av borgensåtagande, ansågs vara föremål för accessorisk preskription. På grund härav förelåg hinder mot verkställighet av domen.

E hade varit komplementär i ett kommanditbolag, som ådragit sig en banklåneskuld. Vid sidan om medansvaret enligt 2 kap. 20 § HBL hade E även tecknat borgen för banklånet. Banken yrkade i TR att E skulle förpliktas att betala låneskulden. Yrkandet bifölls genom dom i januari 2001.

Banken begärde verkställighet av domen i december 2003. E invände, att såvitt han kände till hade banken inte bevakat sin fordran hos kommanditbolaget någon gång under de senaste tio åren, varför han hade anledning tro att huvudfordringen var preskriberad. Därmed hade också hans ansvar preskriberats accessoriskt.

KFM lämnade E:s invändning utan avseende.

E överklagade till TR, som biföll dennes talan. TR fann att E:s invändning om att huvudförpliktelsen var preskriberad inte kunde lämnas utan avseende. TR noterade att denna fråga var föremål för domstolsprövning vid annan TR. Beträffande

frågan om E:s ansvar preskriberats accessoriskt i förhållande till huvudförpliktelsen anförde TR att huvudprincipen inom svensk rätt är att borgen är föremål för accessorisk preskription och att accessoriteten inte påverkas av att borgenären vunnit en lagakraftägande dom mot borgensmannen. Även beträffande handelsbolagsmäns och komplementärers medansvar får huvudprincipen anses vara att ansvaret är föremål för accessorisk preskription. Beträffande den situationen att huvudförpliktelsen preskriberas under tiden borgenären för talan mot bolagsmannen konstaterade TR att det i litteraturen framförts delvis olika uppfattning om principens räckvidd, se Nial, s.196 och Lindskog, s. 567. Vidare hänvisade TR till vad HD anført i rättsfallet NJA 2004 s. 3 angående medansvar enligt 13 kap. 2 § i 1975 års ABL (numera 25 kap. 18 § ABL), nämligen att om en fordran genom preskriptionsavbrott hålls vid liv gentemot bolaget, så består styrelseledamöternas ansvar, även om några preskriptionsavbrytande åtgärder inte företagits i förhållande till dem.

Härefter fann TR att det saknades skäl att avvika från principen om accessorisk preskription i en situation där borgenären vunnit en lagakraftägande dom mot komplementären och huvudförpliktelsen preskriberats efter det att domen vunnit laga kraft.

Banken överklagade till HovR, som i likhet med TR fann att E:s invändning om att huvudförpliktelsen var preskriberad inte kunde lämnas utan avseende. Enligt HovR:s mening kunde inte heller E:s invändning om att hans ansvar hade preskriberats accessorisk lämnas utan avseende. HovR delade i denna fråga TR:s uppfattning att det i målet saknades skäl att avvika från principen om accessorisk preskription med avseende både på E:s ansvar som borgensman och som komplementär.

NJA 2005 s. 438

En bolagsmans ansvar för ett handelsbolags förpliktelser ansågs inte bli föremål för särskild preskription ens efter bolagsmannens utträde ur handelsbolaget.

V väckte talan mot A, B och C i deras egenskap av bolagsmän i ett handelsbolag, som försatts i konkurs 1995. V hade en fordran mot handelsbolaget, avseende bostadslån som upptagits under 1984 och 1985. V hade inte erhållit utdelning i handelsbolagets konkurs.

A och B, som utträtt ur handelsbolaget 1986 respektive 1990, gjorde gällande att fordringarna mot dem preskriberats enligt

de allmänna reglerna om tioårig preskription. V hade framställt krav mot dem först sent på hösten 2000.

TR hänsköt frågan till HD.

HD anförde att den fråga som skulle besvaras var om V:s fordran mot A och B blivit föremål för särskild preskription efter deras utträde ur handelsbolaget. Det ansvar som V åberopat i målet var bolagsmäns s.k. medansvar enligt 2 kap. 20 § första stycket HBL. HD konstaterade att detta medansvar i litteraturen ansetts vara föremål för accessorisk preskription. Det innebär att ett preskriptionsavbrott mot bolaget medför att preskription avbryts även mot bolagsmännen. Det betyder också att, om ett krav preskriberas i förhållande till bolaget, detta förhållande kan åberopas av bolagsmännen som grund för preskription av deras ansvar för kravet. Däremot anses bolagsmännens ansvar för bolagets förpliktelse inte kunna preskriberas särskilt (se NJA 2004 s. 3, Håkan Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3 uppl. s. 196, Stefan Lindskog, Preskription, 2 uppl. s. 82 f. samt Stefan Lindskog, Lagen om handelsbolag och enkla bolag, s. 563 och 567).

I målet hade gjorts gällande att dessa regler om preskription inte skulle tillämpas på det ansvar för ett handelsbolags förpliktelser som åvilade en bolagsman efter det att han har avgått ur handelsbolaget. Denna ståndpunkt byggde på tanken att det för denna situation skulle finnas ett undantag, innebärande att förpliktelserna preskriberas tio år efter avgången – eller efter det att avgången registrerats i handelsregistret, jfr 19 § handelsregisterlagen (1974:157) – om inte preskription avbrutits i förhållande till bolagsmannen.

HD anförde att det kunde anföras skäl för en sådan ordning. Något rättsligt stöd för att hävda att en preskriptionsregel av den angivna innebörden skulle vara gällande rätt förelåg emellertid inte. Om en sådan regel skulle införas, borde det ske genom lagstiftning. Den hänskjutna frågan besvarades alltså så att V:s fordran mot A och B inte blivit föremål för särskild preskription efter deras utträde ur handelsbolaget.

Tillägg:

I NJA 2005 N s.43 fann HD att den i NJA 2005 s. 438 fastslagna principen gällde även i fråga om en komplementärs ansvar för ett kommanditbolags förpliktelser.

Fråga var om ett kommanditbolag som under 1986 beviljats bostadslån. Vid denna tidpunkt var A komplementär i bolaget.

Preskriptionsavbrott avseende fordringarna gjordes genom att fordringarna bevakades i kommanditbolagets konkurs år 1994. Sedan borgenären väckt talan mot A gjorde denne gällande att preskription inträtt, eftersom A utträtt ur kommanditbolaget i januari 1987, vilket kungjorts i november 1987. Borgenärens krav mot A framställdes först i februari 1998.

Borgenären hävdade att den preskriptionsavbrytande åtgärden mot kommanditbolaget år 1994 gällde även mot A.

TR förpliktade A att betala lånebeloppet. HovR däremot ogillade borgenärens talan, med motiveringen att preskriptionslagens regler borde för den handelsbolagsman som utträtt ur bolaget utgöra den bortre gräns bortom vilken han skulle kunna känna sig trygg gentemot överraskande betalningskrav.

HD förpliktade A att betala. HD uttalade, att enligt den rättsgrundsats som följer av NJA 2005 s. 438 blir en bolagsmans ansvar för ett handelsbolags förpliktelser inte föremål för särskild preskription efter bolagsmannens utträde ur handelsbolaget. Motsvarande princip måste gälla även i fråga om en komplementärs ansvar för ett kommanditbolags förpliktelser. Av detta följde att den preskriptionsavbrytande åtgärd som vidtagits gentemot kommanditbolaget genom bevakning av fordran i dess konkurs även kunde åberopas mot A. Borgenärens fordran var således inte preskriberad.

**HovR SoB
2005-06-15
FT 1296-04**

Vid invändning från en bolagsman att uppgifterna i handelsregistret var felaktiga ansågs det åvila bolagsmannen att i vart fall göra antagligt att så var fallet.

L var, enligt uppgift i handelsregistret, tillsammans med sin make bolagsman i ett kommanditbolag. Vid bildandet i november 2002 var L registrerad som kommanditdelägare och maken som komplementär. Den 20 maj 2003 registrerades L som komplementär och maken som kommanditdelägare.

En borgenär yrkade att L skulle förpliktas att betala för varor som inköpts av kommanditbolaget i april 2003. L invände att hon aldrig varit inblandad i företaget och att hon inte skrivit på några handlingar för dess räkning. Hennes man, som drev företaget, hade utnyttjat hennes namn och personnummer utan hennes vetskap och hade själv anmält sig till polisen för urkundsförfalskning.

TR biföll borgenärens talan.

HovR fastställde TR:s domslut. HovR anförde att borgenärens talan byggde på att uppgifterna i registret om vem som varit komplementär i bolaget vid den aktuella tidpunkten var riktiga. Frågan var då vilka krav på bevisning som skulle ställas på den som hävdar att ett registreringsbevis och i bolagsregistret antecknade uppgifter är felaktiga. HovR konstaterade att uppgifter i bolagsregistret används i många olika sammanhang för att styrka t.ex. ett bolags sammansättning, firmateckningsrätt eller verksamhetsinriktning. En borgenär som återopar sådana uppgifter måste kunna förutsätta att uppgifterna är riktiga och svarar mot de verkliga förhållandena. Borgenären kan för sin del inte förväntas ha någon närmare kännedom om omständigheterna kring olika avtal som legat bakom de registrerade uppgifterna. Sådan kunskap innehas oftast bara av bolagsmännen. HovR ansåg mot denna bakgrund att den som påstår att innehållet i ett registreringsbevis och de i bolagsregistret till grund för detta antecknade uppgifterna är felaktiga måste i vart fall göra antagligt att så är fallet. Det får därefter ankomma på borgenären att förebbringa motbevisning som innebär att registreringsbeviset ändå ska äga vitsord. Vid sin bedömning hänvisade HovR till rättsfallet NJA 1992 s. 263, rörande beviskrav vid påstådd förfalskning av inköpsnota vid användning av kontokort.

I det aktuella fallet konstaterade HovR att den bevisning L återopat gav visst stöd åt hennes invändning att hon inte varit komplementär i bolaget. De uppgifter hon lämnat var emellertid mycket kortfattade och det hade t.ex. inte framkommit något som skulle kunna förklara varför hennes man utan hennes vetskap skulle ha skrivit hennes namnteckning på den aktuella ändringsanmälan. Det syntes heller inte ha förelegat något hinder för henne att redan i TR återopa annan bevisning, t.ex. muntlig sådan, till stöd för sin talan. L hade trots att TR berett henne tillfälle att utveckla sin talan och återopa ytterligare bevisning, inte återopat någon sådan och hade samtidigt uttryckligen undanbett sig fler föreläggande från TR. HovR fann det också vara av betydelse att den aktuella fordringen rörde ett bolag som L från början haft viss del i och inte ett bolag som hon, bortsett från registreringsuppgift, helt saknat anknytning till. Vid en samlad bedömning ansåg HovR att L inte i sådan mån gjort antaglig sin invändning att hon inte varit komplementär i kommanditbolaget att registreringsbeviset därigenom förlorat sin bevisverkan. Borgenären hade således fullgjort sin bevisbörda och hans talan skulle därför bifallas.

KRNG
2006-01-13
1737-05

I ett mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL ansågs det inte föreligga någon laglig möjlighet att tillerkänna bolagsmannen ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen).

O var komplementär i ett KB, som hade påförts skatter och avgifter. Skatteverket beslutade med stöd av 12 kap. 8 a § SBL om betalningsskyldighet för O enligt 2 kap. 20 § HBL för dessa skatter och avgifter. O överklagade beslutet om betalningsansvar till LR och yrkade ersättning för ombudskostnader.

LR avslog överklagandet. Vidare avslogs yrkandet om kostnadsersättning på den grunden att O:s yrkande i huvudfrågan inte vunnit bifall, att målet inte kunde anses avse en fråga som var av betydelse för rättstillämpningen samt att det inte heller fanns några synnerliga skäl för ersättning.

O klagade vidare till KR, som avslog överklagandet i frågan om betalningsansvar.

I ersättningsfrågan avvisades O:s överklagande. KR anförde, att enligt 1 § ersättningslagen gällde lagen ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i bl.a. ärenden och mål om skatt samt i mål enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL. KR hänvisade till specialmotiveringen (prop. 2002/03:128 s. 38) som angav bl.a. att en företrädare i ett mål om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL genom lagförslaget getts samma möjligheter som de som för talan i skattemål att få ersättning enligt lagen. Mot bakgrund av den avgränsning som gjorts i ersättningslagen anslöt sig KR till Skatteverkets uppfattning att det saknades laglig möjlighet att tillerkänna ersättning enligt nämnda lag i ett mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL.

Kommentar: Se avsnitt 2.4.

Manual för hantering av tekniska rutinen

Denna manual är ett hjälpmedel för att hantera ansvarsärenden enligt 12 kap. 8 a § SBL i den tekniska rutinen för solidaransvar. Manualen tar sikte på teknikhanteringen och utgör således endast ett komplement till den beskrivning av ärendehanteringen som lämnats i avsnitt 3. Detta innebär t.ex. att manuella åtgärder kan behöva vidtas jämsides med den tekniska rutinen.

Se även arbetsbeskrivning 1999-09-16, dok-ID LEKN-5QBENG

1. *Manuell utbetalningsspärr*

- 1.1 Bolagsmannens skattekonto öppnas
- 1.2 Genom rullisten tas delytan "Utbetalningsspärrar" fram.
- 1.3 I delområdet "Registrera ny utbetalningsspärr" markeras "Bet. ansvar sol." i rullisten.
- 1.4 Skriv in hur länge spärren ska gälla och med vilket belopp.
- 1.5 Klicka på "Lägg till"

2 *Ansvarsbeslut*

- 2.1 Bolagets skattekonto öppnas.
- 2.2 Genom rullisten tas delytan "Restföring" fram.
- 2.3 I rutan "Restföringar" finns uppgift om alla restförda skattekontobelopp som bolaget haft. Uppgift ges om det ursprungligen restförda beloppet.
- 2.4 Markera en restföringspost och klicka på knappen till höger om förteckningen, benämnd "KFM-uppgifter".
- 2.5 I delområdet "KFM-uppgifter" visas i rutan "Återstående kapitalbel (inkl deb. ränta)" återstående obetalt belopp för det aktuella indrivningsärendet, inklusive ränta som debiterats fram till föregående kontoavstämning. Upplupen ränta efter denna avstämning anges i rutan "Upplupen ränta".

I rutan "Krediterade belopp" anges

- vilka belopp som krediterats,

- krediteringstypen – t.ex. inbetalning till KFM ("Inb KFM") eller nedsättning på grund av avräkning mot senare överskott på kontot ("Neds restf") samt
 - om annan än den huvudansvarige (sidobetalare) gjort inbetalningen till KFM. I så fall anges betalarens person- eller organisationsnummer.
- 2.6 Om ett ansvarsbeslut helt eller delvis ska fattas för det aktuella beloppet, klicka på knappen "Solidarbeslut".
- 2.7 En delyta kommer fram, benämnd "Konto/Person (Restföring för ...bolagets org. nr ..., Nytt beslut)".
- 2.8 Skriv in ärendets diarienummer i rutan "Ärendenummer".
- 2.9 I rutan "Beslutat belopp" visas det återstående kapitalbeloppet, inklusive ränta fram till föregående avstämning. Om ett lägre ansvarsbelopp ska bestämmas skrivs i stället detta belopp in.
- 2.10 I området för "Betalingsskyldiga" skrivs bolagsmännens person- eller organisationsnummer och det belopp som de ska göras ansvariga för.
- 2.11 I rullisten "Beslutstyp" väljs antingen
"Beslut 12 kap. 8 a § SBL" eller
"Beslut deb. åtgärd 12 kap. 8 a § SBL" (det senare om ansvaret, efter överklagande av Skatteverket, påförts genom beslut av högre instans).
- 2.12 En fast beslutstext anges. Om beslut är fattat av Skatteverket anges följande:
"Beslut. Skatteverket beslutar med stöd av 12 kap. 8 a § SBL om betalningsskyldighet för er enligt 2 kap. 20 § HBL för belopp som framgår av uppställningen nedan".
Är beslutet fattat av domstol anges följande:
"Beslut om debiteringsåtgärder. Skatteverket beslutar med stöd av 11 kap. 20 § SBL, på grund av domstols beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL, på sätt framgår av uppställningen nedan".
- 2.13 Klicka på rutan "Beslutsskäl". En ruta för fri text kommer fram. Där anges beslutsmotiveringen.

2.14 Klicka på rutan ”Ränta”. Då anges upplupen ränta på det valda ansvarsbeloppet från föregående avstämning till beslutsdagen samt beräknad ränta från beslutsdagen fram till den förfallodag enligt SBL som inträffar närmast efter det att 30 dagar gått från beslutsdagen.

2.15 Klicka på knappen ”Verkställ”. Beslutet skrivs ut.

Till varje beslut fogas ett inbetalningskort, som anger att betalning ska ske till KFM.

3 **Betalningsuppmaning**

3.1 Bolagets skattekonto hämtas upp.

3.2 Välj ”Solidarer” i rullningslisten.

3.3 Markera det solidarbeslut som ska betalningsuppmanas

3.4 Klicka på knappen ”Bet.uppm...”.

En ny delyta kommer upp.

3.5 Kontroll måste nu göras av att det inte skett några nedsättningar av den restförda skulden på grund av senare överskott på skattekontot. Dessa nedsättningar uppdateras nämligen inte automatiskt mot solidarrutinen.

Den aktuella skulden kan kontrolleras via ”Restföringar” på rullisten samt rutan ”KFM-uppgifter”.

Har nedsättning skett måste en manuell kreditering göras i solidarrutinen, med beteckningen ”Neds KFM”.

Betalningar som gjort till KFM av annan ansvarig bolagsman behöver inte registreras särskilt. De läggs automatiskt in som en kreditering, med angivande av vem som betalat (person- eller organisationsnummer).

3.6 Klicka på knappen ”Ränta”. Ny ränteberäkning görs, med debiterad ränta fram till närmast föregående avstämningsdag och med beräknad ränta fram till den förfallodag enligt SBL som infaller närmast efter betalningsuppmaningen.

3.7 Klicka på knappen ”Verkställ”. Betalningsuppmaning och nytt inbetalningskort skrivs ut.

4 **Anstånd – beviljande**

4.1 Bolagets skattekonto hämtas upp

4.2 Välj ”Solidarer” i rullningslisten.

- 4.3 I rutan ”Solidarbeslut för (*bolagets org. nr*) ...” markeras det solidarbeslut som omfattas av anståndet.
- 4.4 Klicka på rutan ”Kreditering”
- 4.5 Anståndsbeloppet skrivs in i rutan för krediterade belopp.

Som krediteringstyp anges ”Anstånd”. Som ränteberäkningsdag anges dagen efter den ursprungliga förfallodagen (för ansvarsbeloppet).
- 4.6 Klicka på knappen ”Lägg till”.
- 5 ***Anstånd – upphörande***
- 5.1 När anståndet upphör går man in i rutinen på samma sätt som i avsnitt 5.1 – 5.4 och tar bort krediteringen genom knappen ”Ta bort”.
6. ***Restföring***
- 6.1 Bolagets skattekonto hämtas upp.
- 6.2 Välj ”Solidarer” i rullningslisten.
- 6.3 Markera det solidarbeslut som ska restföras
- 6.4 Klicka på knappen ”Restföring” och en ny delyta kommer upp.
- 6.5 Eventuell nedsättning av den restförda skulden kontrolleras. Har nedsättning skett görs en kreditering i solidarrutinen (se ovan under betalningsuppmaning, punkt 3.4).
- 6.6 Klicka på knappen ”Ränta”. Ny ränteberäkning görs. Restfört kapitalbelopp kommer att inkludera debiterad ränta fram till närmast föregående avstämningsdag.
- 6.7 Klicka på knappen ”verkställ”
7. ***Omprövning som innebär ändring av tidigare beslut (även vid s.k. obligatorisk omprövning)***
- 7.1 Bolagets skattekonto hämtas upp.
- 7.2 Välj ”Solidarer” i rullningslisten.
- 7.3 I rutan ”Solidarbeslut för (*bolagets org.nr*) ...” markeras det solidarbeslut som omfattas av omprövningen.
- 7.4 Klicka på rutan ”Omprövning”.

- 7.5 Ange ärendets diarienummer i rutan för "Ärendenummer".
- 7.6 I rutan "Beslutat belopp" skrivs det nya ansvarsbeloppet in. Om ansvaret undanröjs helt skrivs noll.
- 7.7 I rullisten för beslutstyp väljs "Omprövningsbeslut 12 kap. 8 a § SBL".

En fast beslutstext anges:

"Omprövningsbeslut. Skatteverket ändrar med stöd av 21 kap. SBL sitt beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL om betalningsskyldighet för er enligt 2 kap. 20 § HBL på sätt som framgår av uppställningen nedan.

- 7.8 Klicka på rutan "Beslutsskäl". En ruta för fri text kommer fram. Där anges beslutsmotiveringen.
- 7.9 Klicka på rutan "Ränta". Ny ränteberäkning görs.
- 7.10 Klicka på knappen "Verkställ". Beslutet skrivs ut.

8. ***Debiteringsändring efter dom***

- 8.1 Hanteringsmässigt görs på samma sätt som vid ändring efter ett omprövningsbeslut.

I rullisten för beslutstyp (se avsnitt 7.8) väljs dock "Beslut deb. åtgärd 12 kap. 8 a § SBL".

Beslutstexten blir då följande:

"Beslut om debiteringsåtgärder. Skatteverket beslutar med stöd av 11 kap. 20 § SBL, på grund av domstols beslut enligt 12 kap. 8 a § SBL, på sätt som framgår av uppställningen nedan."

Litteraturförteckning

Utredningar

Ds Fi 1971:6, Förslag till lagstiftning om förmånsberättigade skatter m.m.

SOU 1987:10, Indrivningslag m.m.

SOU 1996:100, Ett nytt system för skattebetalningar

Propositioner

Prop. 1971:142, Lag om förmånsberättigade skattefordringar m.m.

Prop. 1979/80:119, Om preskriptionslag, m.m.

Prop. 1979/80:143, Förslag till ny lagstiftning om handelsbolag m.m.

Prop. 1988/89:126, Om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Prop. 1989/90:85, Om ny summarisk process

Prop. 1992/93:137, Om gränsdragning mellan handelsbolag och enkla bolag

Prop. 1994/95:68, Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar (EEIG)

Prop. 1995/96:170, Översyn av skattebrottslagen

Prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar

Prop. 1997/98:33, Utfärdande av F-skattsedel, m.m.

Prop. 2002/03:128, Företrädaransvar, m.m.

Prop. 2002/03:147, Överflyttning av vissa ärenden till Patent- och registreringsverket

Prop. 2005/06:31, Deklarationsombud, m.m.

Prop. 2005/06:96, Elektroniskt kungörande i Post- och Inrikes Tidningar

JO-beslut

Beslut den 27 december 2004 i ärende nr 720-2004 och 2041-2004

Skatteverkets och Kronofogdemyndighetens handledningar

Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2006 års taxering, SKV 301 (utgåva 24), 302 (utgåva 22) och 336 (utgåva 5)

Handledning för betalningssäkring, SKV 601, utgåva 2

Handledning för företrädaransvar, 2005, SKV 443, utgåva 3

Handledning för internationell beskattning 2006, SKV 352, utgåva 10

Handledning för mervärdesskatt 2006, SKV 553 (utgåva 17) och 554 (utgåva 1)

Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2004, SKV 555, utgåva 5

Handledning för punktskatter 2006, SKV 504, utgåva 9

Handledning för skattebetalning 2006, SKV 404, utgåva 4

Handledning för summarisk process, 2005, SKV 928, utgåva 3

Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord, 1997, RSV 900, utgåva 4

Svensk internationell exekutions- och obeståndsrätt, 1997, RSV 942, utgåva 1

Utsökning & Indrivning, 1996, RSV 901, utgåva 4

Skrivelser inom Skatteverket

Arbetsbeskrivning borgenär, 2006-01-01, dnr 131-19100-06/111, dokument-ID CBER-6L7LVV

Definitioner inom borgenärsområdet, 2002-05-28, dnr 4552-02/120, dokument-ID LEKN-5N7AZS

Handbok för INIT Webb, 2005-05-30, dokument-ID HGRN-6CQCBQ

Riktlinjer för diarieföring av Skatteverkets borgenärsarbete, 2005-12-09, dnr 132-635118-05/111, dokument-ID GBLN-6JWBJ7

Rutiner för beslut om ärendefördelning mellan och inom regioner, 2005-07-06, dokument-ID GBLN-6E2DMH

Sidobetalningsansvar (solidaransvar) i skattekontosystemet, 1999-09-16, dokument-ID LEKN-5QBENG

Övrig litteratur

Giertz, Magdalena och Hemström, Carl: Handelsbolag – en lärobok, 2004, Cit: Giertz/Hemström

Lindskog, Stefan: Lagen om handelsbolag och enkla bolag – En kommentar, 2001, Cit: Lindskog

Mattsson, Nils: Beskattning av handelsbolag, 9 uppl, 1994

Nial, Håkan: Om handelsbolag och enkla bolag, 3 uppl, i samverkan med Carl Hemström, 1992, Cit: Nial

Nial, Håkan: Handelsbolagsrätt, 7 uppl, reviderad i samverkan med Carl Hemström, 1994

Sandström, Torsten: Handelsbolag och enkla bolag: en lärobok, 4 uppl, 2002

Sakregister

- Accessoriskt ansvar, 36, 40, 73
- Ackord, 36
- Aktiebolag, 13
- Andel, 23
- Andelsägare, se delägare, 24, 48
- Anmälan av ansvarsärenden, 62
- Anstånd, 49, 55, 69, 73
- Ansvarsidentitet, 34, 36, 61
- Ansökan om registrering, 20
- Antalet bolagsmän, 30, 64
- Arbetsgivaravgift, 79, 80
- Avdragen skatt, 79, 80
- Avförande ur handelsregistret, 30
- Avgång, se utträde, 22, 34
- Avkastningsskatt, 80
- Avregistrering, 21
- Avräkning, 71
- Avstående från kontrollrätt, 19, 24
- Avsättning, till fonder, 83
- Avtalsfrihet, 19
- Avyttring av andel, 85
- Befogenhet, 16, 20, 25
- Befrielse, 49, 55, 56
- Behörig företrädare, se företrädare, 86
- Beskattningsbeslut, 49, 52, 69, 88, 89
- Beskattningsort, 84
- Beskattningsår, 51, 80, 84, 85
- Beslut om betalningsansvar, 45, 46, 47, 49, 50, 51, 61, 68, 70, 79
- Betalning av ansvarsbelopp, 68
- Betalningsföreläggande, 35, 41, 44, 45, 57, 76, 77, 78
- Betalningssäkring, 57, 59
- Betalningsuppläggning, 72
- Bevisverkan, 52
- Bindande avgörande, 37
- Bolagsavtal, 14, 19, 24, 26, 29
- Bolagsman, 23, 48
- Bolagsverket, 18, 20, 21, 22, 28, 30, 41, 64
- Borgenärsarbete, 61
- Byte av bolagsmän, 16, 27, 37
- Deklarationsombud, 86
- Delägarbeskattning, 81, 82, 85
- Delägare, 24, 48
- Diarieföring, 66, 73, 74
- EEIG, 40, 77
- Eftergift från borgenär, 37
- Egen anmälan om avregistrering, 21, 38
- Egna invändningar, 37
- Elektronisk skattedeklaration, 86
- Elektroniskt kungörande, 22
- Enkelt bolag, 13, 14, 15
- Entledigande, 29
- Ersättning för kostnader, 50
- Exekutionstitel, 35, 44, 45, 46, 51, 57, 76, 77
- Fastighetsskatt, 80
- Felaktig registeruppgift, 19, 23
- Firma, 20, 22, 25, 86
- Firmanamn, 16
- Firmatecknare, 16, 21, 25, 26, 31, 86
- Fordonsskatt, 44, 57, 76, 81
- Främmande åtgärder, 25
- F-skatt, 54, 81, 84, 87
- Fullmakt, 26
- Förbindelse, 15, 34, 38, 39
- Förbudet lån, 83
- Företagsrekonstruktion, 22, 53
- Företrädaransvar, 29, 43, 48, 64
- Företrädare, 18, 25, 26, 28, 29, 31, 52

- Förfallen fordran, 32
Förfalldag, 51, 54, 55, 59, 70
Förmånsrätt, 31, 35, 58
Förpliktelse, 15, 34, 35, 36, 38, 89
Förseningsavgift, 54, 55
Förvaltning, förvaltningsrätt, 25, 28, 31
Godtrosregel, 35, 53
Grundbeslut, 70
Handelsregistret, 14, 22, 31, 52
Hävning, 58
Ideell förening, 17
Indirekt ägande, 18
Indrivning, 44, 49, 56, 72, 77
Inlösen av andel, 85
Insatskapital, 32, 83
Inträde som bolagsman, 18, 20, 23, 24, 27, 34, 37, 38
Invändningar mot ansvarighet, 36, 37, 39, 49, 52, 68
Justerad anskaffningsutgift, 82, 85
Jämkning, 36
Kallelse på okända borgenärer, 29
Kapitalförlust, 83, 85
Kapitalvinst, 83, 85
Kommanditbolag, 13, 16, 18, 21, 24, 27, 31, 33, 38, 86
Kommanditdelägare, 16, 17, 19, 24, 27, 31, 33, 38, 48, 86
Kommunikationsskyldighet, 66
Komplementär, 13, 16, 17, 18
Koncessionsavgift, 44
Konkurs, 22, 23, 29, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 39, 52, 53, 55, 58, 86, 87, 88, 89
Konkursbo, 87
Konkursförvaltare, 32, 87
Konkursgäldenär, 31, 88
Konkurshinder, 32
Kontrollavgift, 43
Kontrollrätt, 25
Kontrolluppgift, 88
Korsvist ägande, 18
Kungörelse, 21, 22, 28, 31, 38
Kvittnings, 36
Lagakraft, 36, 52
Legal företrädare, 26
Legal förpliktelse, 34
Likvidation, 21, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 88, 89
Likvidator, 29, 32, 55
Lönegaranti, 88
Löneskatt, 79, 80
Manual, 125
Manuella åtgärder, 62, 71, 72
Medkontrahent, 17, 38, 53
Mervärdesskatt, 54, 55, 79, 88
Miljöavgift, 44
Näringsförbud, 23
Ogiltighet, 19, 23, 37
Ombildning, 16
Omprovning, 49, 51, 55, 69, 74, 75, 89
Omyndig, 23
Partshabilitet, 89
Personligt möte, 68
Preklusion, 36
Preliminär skatt, 79, 80, 82
Preskription, 36, 39, 50, 55, 56
Primärt ansvar, 34
Prokura, prokurist, 17, 26, 86
Punktskatt, 43, 54, 79
Punktskattedeklaration, 79
Ratihabition, 19
Redovisningsperiod, 80, 88
Registrering i handelsregistret, 14, 15, 16, 17, 20, 21, 22, 28, 37, 53, 86
Registrering på skattekotot, 69
Registrering till mervärdesskatt, 88
Regressrätt, 32, 37, 39, 52
Restföring, 61, 72, 74
Rådighet, 87
Räkenskapsår, 84, 88
Ränta, 43, 54, 55, 83
Räntefördelning, 83
Rättshandlingsförpliktelse, 34
Rättskapacitet, 14, 30, 31, 89
Rättssubjekt, 13, 14, 25, 33, 79, 89
Samordningsnummer, 69
Samtidig fastställelse, 35, 49, 59, 61

- SA-skatt, 54, 82
Sidobetalare, 70
Självdeklaration, 80, 82
Skadestånd, 29
Skatt, 56
Skatt enligt SBL, 43, 49
Skattedeklaration, 79, 88
Skattekonto, 49, 61, 65, 67, 79, 125
Skattemässig omfördelning, 83
Skattesubjekt, 24, 79, 89
Skattetillegg, 54, 55, 59
Skattskyldig, 49
Skifte, 28, 30, 32, 33, 88
Skrotningsavgift, 44
Skuldavstämning, 63
Slutlig skatt, 54, 82
Snabbrestföring, 59, 72
Solidariskt ansvar, 13, 15, 30, 33, 34, 40, 49, 54, 72
Spärr mot återbetalning, 65, 70
Stiftelse, 17
Straff, 20, 22
Stämningsansökan, 35, 41, 44, 57
Talerätt, 52, 88, 89
Tekniska rutinen, 61, 68, 73, 125
Tillträde, se inträde, 35
Trängselskatt, 44, 57, 76, 81
Tull, 43
Underrättelse, 22, 58
Underskottsavdrag, 83
Upphörande, 29
Uppkomst av förpliktelse, 34, 38, 53, 64
Upplösning, 21, 24, 28, 29, 30, 31, 32, 52, 85, 88, 89
Uppsägning, 24, 29
Utdelning i konkurs, 32
Uteslutning av bolagsman, 29, 33
Utländsk bolagsman, 21, 69
Utländska handelsbolag, 41, 42
Utmätning, 58
Utträde, 18, 24, 27, 29, 33, 37, 38, 40, 52
Varaktigt avtal, 34, 38
Verkställighet, 35, 57, 58, 77
Vetorätt, 25
Vinst- och förlustberäkning, 85
Vite, 63, 87
Ärendefördelning, 65, 66
Övergångsbestämmelser, 44, 48, 51
Överklagande, 31, 49, 51, 55, 69, 75
Överlåtelse, 15, 24
Övervägande, 66, 67