

14 Befrielse från betalningsskyldighet

13 kap. skattebetalningslagen (1997:483, SBL)
36 § skattebetalningsförordningen (1997:750, SBF)
Prop. 1996/97:100 SBL
Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002 avsnitt 17

14.1 Allmänt

Enligt 13 kap. 1 § SBL får regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer helt eller delvis befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter eller moms om det finns synnerliga skäl. Däremot kan en arbetsgivare inte befrias från skyldigheten att betala in avdragen skatt. Paragrafen gäller även i fråga om skattetillägg, förseningsavgift och ränta på skatten eller avgiften. Av 36 § SBF framgår att beslut om befrielse från betalningsskyldighet ska fattas av RSV.

Bestämmelsen ersätter regler om eftergift som fanns i UBL och USAL enligt vilka skattemyndigheten kunde efterge betalningsskyldigheten när vissa förutsättningar förelåg. Bestämmelsen ersätter också motsvarande regel på momsområdet och har utformats med den som förebild (prop. 1996/97:100 s. 603). Enligt den upphävda bestämmelsen i 22 kap. 9 § ML skulle RSV pröva frågan om nedsättning eller befrielse från skyldigheten att betala moms.

14.2 Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag

Som nämnts ovan kan befrielse inte ges från skyldigheten att betala avdragen skatt. Skälet till detta är att skatteavdraget avser ett belopp som ska tillgodoräknas den som fått vidkännas avdraget. Däremot kan bestämmelsen om betalningsansvar gälla också i fråga om sådana skatteavdrag som arbetsgivaren kan göras betalningsskyldig för enligt bestämmelserna i 11 kap. 19 § SBL och för oredovisade eller obetalda arbetsgivaravgifter. Att

begreppet arbetsgivaravgift omfattar också särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare har att betala framgår av 1 kap. 3 §.

Bestämmelsen har gjorts mer restriktiv än motsvarande äldre regler. En orsak till detta är skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter och göra skatteavdrag numera är kopplad till vilket slag av skattsedel (A- eller F-skattsedel) som betalningsmottagaren innehar och att det därför i normalfallet inte föreligger några svårigheter att avgöra när betalningsskyldighet föreligger.

Att arbetsgivaren har svårigheter att betala den avdragna skatten eller avgifterna anses inte vara ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från skatteavdrag och arbetsgivaravgifter. Att arbetsgivaren har haft så starka skäl att inte uppfatta sig som arbetsgivare att det för det allmänna rättsmedvetandet skulle framstå som stötande att kräva betalning bör däremot kunna medföra befrielse (prop. 1996/97:100 s. 604).

För att bestämmelsen ska kunna tillämpas krävs som nämnts synnerliga skäl, t.ex. att den som betalat ut ersättning för arbete på grund av synnerliga skäl kan anses vara ursäktad för att han inte insåg att han var skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Det torde inte annat än i enstaka undantagsfall inträffa att den som bedriver näringsverksamhet skulle kunna anses vara ursäktad i detta avseende. Inte heller den som ålagts ett betalningsansvar enligt bestämmelserna i 12 kap. 3 § SBL bör kunna medges befrielse från sin betalningsskyldighet med stöd av 13 kap. 1 §. Skälet till detta är att sådant betalningsansvar grundas på att det är uppenbart att den som utfört det arbete som ansvaret avser är att anse som anställd hos den som betalat ut ersättningen.

Subsidiärt betalningsansvar

Exempel på när befrielseinstitutet skulle kunna bli tillämpligt kan hämtas från regeln i 12 kap. 5 § SBL om A-skattsedelsinnehavares ansvar för arbetsgivaravgifter. Regeln om detta, det s.k. subsidiära betalningsansvaret, infördes i samband med F-skattereformen och förutsätter bl.a. att utbetalaren befriats från sin betalningsskyldighet enligt 13 kap. 1 §. Bestämmelsen i 12 kap. 5 § säger i huvudsak att om ersättning har betalats till någon som bedriver näringsverksamhet och som har en A-skattsedel och ersättningen avser arbete inom näringsverksamheten, får skattemyndigheten besluta att mottagaren av ersättningen ska betala arbetsgivaravgifter avgiftsbeloppet. Dock krävs att

1. det måste anses uppenbart för den som bedrivit näringsverksamheten att utbetalaren inte insåg att han var arbetsgivare och rimligen saknade anledning att räkna med det, och

2. utbetalaren har befriats från sin betalningsskyldighet för avgifterna enligt bestämmelserna i 13 kap. 1 §.

I förarbetena (prop. 1991/92:112) till bestämmelsen om subsidiärt betalningsansvar sägs följande på s. 110:

”Jag tänker då på sådana situationer där uppdragsgivaren inte har anledning att räkna med att uppdragstagaren har en A-skattsedel. Det kan exempelvis vara så att uppdragstagaren tidigare haft en F-skattsedel som återkallats men trots detta fortsätter att bedriva en omfattande näringsverksamhet. Ersättningen kan dessutom ha bestämts som om egenavgifter skulle ha betalats för ersättningen. I en sådan situation tyder omständigheterna på att han alltså har en F-skattsedel. I nu aktuella fall kan reglerna om eftergift av arbetsgivaravgifter i 22 d § USAL bli tillämpliga. Uppdragsgivaren befrias då helt från skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter. Om det då måste anses ha varit uppenbart för uppdragstagaren att uppdragsgivaren inte insåg att han var arbetsgivare och med hänsyn till föreliggande omständigheter måste anses ha saknat anledning att räkna med att han var arbetsgivare, bör uppdragstagaren kunna göras ansvarig för avgifterna.”

14.3 Mervärdesskatt

Beträffande frågan när eftergift kan komma i fråga beträffande moms sägs följande i prop. 1996/97:100 s. 604:

”Som ett sådant synnerligt skäl som kan medföra befrielse från betalning av mervärdesskatt kan inte anses fall då den skattskyldige har tagit ut skatten av sina kunder. Däremot bör befrielse kunna ske t.ex. i fall då en utländsk företagare, som inte är registrerad till mervärdesskatt i Sverige, har betalat mervärdesskatt vid import av en vara och varan levererats till ett företag i Sverige som senare försatts i konkurs utan att den utländske företagaren fått ersättning för mervärdesskatten.”

Se vidare om befrielse på momsområdet i Handledning för mervärdesskatteförfarandet 2002 avsnitt 17.

14.4 Överklagande

RSV:s beslut i frågan om befrielse från betalningsskyldighet kan enligt 22 kap. 1 § SBL överklagas hos regeringen.

14.5 Andra bestämmelser om befrielse

Av redaktionella skäl finns det i 13 kap. 2 § SBL en hänvisning till bestämmelserna om befrielse från skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap. 7 och 8 §§ samt befrielse från kostnadsränta i 19 kap. 11 §. Beslut enligt dessa bestämmelser fattas av skattemyndigheten.