

Handledning för betalningssäkring

ISBN 978-91-86525-21-7
SKV 602 utgåva 3

Edita i Västerås 2010

Förord

Denna handledning för betalningssäkring är en omarbetad version av den tidigare handledningen SKV 602 utgåva 2, från 2004. Ett behov av att strukturera om handledningen samt att tydligare beskriva betalningssäkringsprocessen har framkommit.

Handledningen innehåller en redogörelse för de grundläggande reglerna om betalningssäkring och hur sådan process förs i domstol. I handledningen lämnas också en översiktlig beskrivning för hur betalningssäkringsärenden handläggs hos Skatteverket.

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket, men kan även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om området. Handledningen är också avsedd att användas vid utbildning inom verket.

Den rättsliga redovisningen i handledningen tar hänsyn till lagändringar och praxis fram till och med den 1 juni 2010.

Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på Skatteverkets webbplats på Internet, www.skatteverket.se. På webbsidan publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna i juni 2010

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	3
Förkortningslista	9
1 Åtgärder för att säkra framtida betalning	13
1.1 Inledning	13
1.2 När är betalningssäkring en lämplig åtgärd?	16
1.3 Hinder mot betalningssäkring.....	17
1.4 Mot vem får betalningssäkringen riktas?	17
2 Förutsättningar för betalningssäkring	19
2.1 Inledning	19
2.2 Fordran	19
2.2.1 När uppkommer en fordran?	19
2.2.2 Vilka slags fordringar får betalningssäkras?	20
2.2.3 Fastställd fordran.....	22
2.2.4 Fordran som ännu inte är fastställd	22
2.3 Påtaglig risk	24
2.4 Betydande belopp	26
2.5 Tidsperioden till ända	26
2.6 Proportionalitetsregeln	28
2.7 Särskilt om betalningssäkring för skattetillägg.....	29
2.7.1 Skattetillägg och Europakonventionen.....	29
2.7.2 Betalningssäkring för skattetillägg.....	30
3 Betalningssäkring mot sidoansvarig	33
3.1 Inledning	33
3.2 Betalningssäkring för företrädaransvar	33

6 Innehåll

3.3	Betalningssäkring mot en delägare i ett handels- eller kommanditbolag	37
4	Skatteverkets ansökan	39
4.1	Utredningen	39
4.2	Ansökan.....	40
4.3	Forumregler.....	42
4.3.1	Inledning	42
4.3.2	Forumregler för fysiska personer	43
4.3.3	Forumregler för juridiska personer	44
4.3.4	Forumregler avseende punktskatter m.m.	45
4.3.5	Samordning av ärenden med stöd av SBL	45
4.3.6	Forum saknas enligt SBL	47
4.3.7	Överlämning av mål enligt LAFD	47
4.3.8	Ansökan till fel förvaltningsrätt	49
5	Domstolens handläggning.....	51
5.1	Inledning	51
5.1.1	Rättens sammansättning.....	51
5.1.2	Processen.....	51
5.2	Kommunicering med part	53
5.3	Muntlig förhandling.....	55
5.3.1	Allmänna regler i FPL.....	55
5.3.2	Särskild regel i BtSL	55
5.3.3	Medverkan via telefon eller video.....	56
5.3.4	Förfarandet i rätten	57
5.4	Delgivning av beslut	61
5.5	Handläggningstider.....	62
5.6	Hävning av beslut.....	64
5.7	Överklagande.....	67
5.8	Inhibition.....	68
6	Verkställighet.....	73
6.1	Ansökan.....	73
6.2	Inhibition och hävning.....	73
6.3	Förfarandet hos KFM.....	74
6.4	Rättsverkningar.....	78
6.5	Överklagande.....	80

6.6	Förrättningskostnader	80
6.7	Åtgärder för ordinarie verkställighet/indrivning.....	80
7	Granskningsledares förvarstagande.....	83
7.1	Inledning	83
7.2	Förutsättningar	84
7.3	Biträde av KFM.....	85
7.4	Befogenheter	85
7.5	Olika tillgångar.....	86
7.6	Förvaring av egendom	87
7.7	Praktiska frågor	87
7.8	Efter ett förvarstagande.....	88
7.9	Beslut om förvarstagande.....	89
7.10	Överklagande av GRL:s beslut.....	89
8	Frågor om anstånd i samband med betalningssäkring	91
9	Skadestånd och ersättning för kostnader enligt ErsL	93
9.1	Inledning	93
9.2	Skadestånd.....	93
9.2.1	Bestämmelser i både BtSL och SkL.....	93
9.2.2	Ersättning för skada enligt BtSL	94
9.2.3	Ersättning för skada enligt SkL	97
9.3	Ersättning för kostnader enligt ErsL.....	97
10	Sekretess i betalningssäkringsärenden.....	99
10.1	Inledning	99
10.2	Sekretess till skydd för det allmänna.....	99
10.3	Sekretess till skydd för den enskilde.....	100
11	Internationella frågor	103
11.1	Inledning	103
11.2	Rapport från IOTA.....	103
11.3	Svensk lagstiftning	104
11.4	Internationella överenskommelser	104
11.4.1	EU:s indrivningsdirektiv	104

8 *Innehåll*

11.4.2	Bi- eller multilaterala avtal.....	105
11.4.3	Europaråds- och OECD-konventionen.....	105
11.5	Säkerställande av utländska skatter i Sverige.....	105
11.6	Säkerställande av svenska skatter i utlandet.....	106
11.7	Förfarandefrågor.....	106
	Rättsfallsregister.....	109
	Sakregister.....	110

Förkortningslista

Myndighetsförkortningar

FR	Förvaltningsrätten
Göta HovR	Göta hovrätt i Jönköping
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten
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
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsmannen
KFM	Kronofogdemyndigheten
KR	Kammarrätten
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
LR	Länsrätten
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
Svea HovR	Svea hovrätt i Stockholm
TR	Tingsrätten

Författningsförkortningar

BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BorgL	Lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter
BrB	Brottsbalken

10 Förkortningslista

BtSF	Förordningen (1978:881) om betalningssäkring för skatter tullar och avgifter
BtSL	Lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter tullar och avgifter
ErsL	Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FRL	Förmånsrättslag (1970:979)
IndF	Indrivningsförordningen (1993:1229)
IndL	Lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m.
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
KonkL	Konkurslagen (1987:672)
LAFD	Lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
OSL	Offentlighets- och sekretesslag (2009:400)
RB	Rättegångsbalken
SBF	Skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SkL	Skadeståndslagen (1972:207)
SPL	Lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TVL	Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
UB	Utsökningsbalken
UF	Utsökningsförordningen (1981:981)

Övrigt

Dnr	Diarienummer
GRL	Granskningsledare
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv I
Prop.	Proposition
RH	Rättsfall från hovrätterna
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SKD	Skattedeklaration
SN	SkatteNytt
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Åtgärder för att säkra framtida betalning

1.1 Inledning

Snabbrestföring m.m.

Skatteverket ska inom sitt verksamhetsområde fastställa vilka skatter och avgifter som ska betalas samt vidta åtgärder för att få betalt. Som regel förflyter det lång tid från det att en skatte- eller avgiftsfordran uppkommer till dess att betalning ska ske. När KFM ska driva in en obetald skattefordran har det ibland visat sig att skattskyldiga genom olika dispositioner gjort sina tillgångar oåtkomliga för verkställighet. Det finns bestämmelser i skattebetalningslagen (1997:483), SBL, som ger Skatteverket vissa möjligheter att motverka detta genom att påskynda betalnings- och indrivningsförfarandet. Skatteverket kan dels tidigarelägga förfallodagen (16 kap. 6 § fjärde stycket SBL), dels lämna över skattefordringen till KFM för indrivning innan så normalt ska ske, s.k. snabbrestföring (20 kap. 2 och 3 §§ SBL). Läs vidare om dessa åtgärder i Handledningen för skattebetalning 2008, SKV 404 utgåva 5, avsnitt 22.4.

Betalningssäkring

En mer ingripande åtgärd för att stärka Skatteverkets ställning som borgenär är betalningssäkring. Betalningssäkring är en tvångsåtgärd som verket får tillgripa när vissa förutsättningar är uppfyllda. Regelverket, som infördes den 1 januari 1979, återfinns i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, BtSL. Till lagen finns en förordning, förordningen (1978:81) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, BtSF.

Betalningssäkring liknar säkringsåtgärden kvarstad som finns inom civil- och brottsprocessen. Syftet med betalningssäkring är att i en risksituation tillfälligt säkerställa det allmännas fordringsanspråk till dess att fordringen frivilligt betalas eller kan bli föremål för indrivning. Det är således fråga om en provisorisk åtgärd, vid sidan av det ordinarie förfarandet att bestämma och debitera skatter och avgifter, avsedd att trygga en kommande verkställighet av en dom eller ett beslut. Betalningssäkring är en säkerhetsåtgärd och inte något substitut för

14 Åtgärder för att säkra framtida betalning, *Avsnitt 1*

utmätning. Detta förhållande kommer till uttryck bl.a. i att egendom som omfattas av betalningssäkring i princip måste bli föremål för utmätning innan det allmänna kan få betalning ur egendomen. Efter en betalningssäkring kan den slutliga regleringen av en fordran snabbas upp av Skatteverket genom att tidigarelägga förfallodagen för betalningen samt att snabbrestföra. Läs vidare om detta i avsnitt 6.7.

Beslut om betalningssäkring meddelas av allmän förvaltningsdomstol. Ansökan till domstolen om betalningssäkring görs av Skatteverket genom en särskilt utsedd handläggare i betalningssäkringsärenden, fortsättningsvis benämnd processföraren. Domstolens beslut om betalningssäkring verkställs därefter av KFM.

Vad får betalningssäkras?

Betalningssäkring kan ske för det allmännas fordran på skatt, tull eller avgift. I fråga om avgifter krävs att det är särskilt föreskrivet att betalningssäkring får ske för den aktuella avgiften. Läs vidare avsnitt 2.2.2.

Behörig myndighet

Som huvudregel gäller att Skatteverket för det allmännas talan (3 § första stycket BtSL). Detta gäller även när det blir aktuellt att betalningssäkra en avgift som debiterats av annan myndighet än Skatteverket. Det är således Skatteverket som i förekommande fall ska ansöka om betalningssäkring för miljöavgift som påförts av Naturvårdsverket samt koncessionsavgift som påförts av Radio- och TV-verket. Angående möjligheten att betalningssäkra dessa avgifter, se 22 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider respektive 17 § lagen (1992:72) om koncessionsavgift på televisionens och radions område.

Skatteverket ansvarar däremot inte för betalningssäkring av tull eller annan skatt som tas ut för varor vid import enligt tullagen (2000:1281) eller för transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter. I dessa fall är det den debiterande myndigheten, dvs. Tullverket, som är behörig att föra det allmännas talan (3 § andra stycket BtSL). Denna handledning tar inte upp speciella rättsliga frågeställningar som kan uppkomma i fråga om sådan betalningssäkring för tull m.m. som handhas av Tullverket.

Betalningssäkring inte bara vid skatterevision

Betalningssäkringar aktualiseras oftast i samband med skatterevisioner när det kan konstateras att utredningen kommer att resultera i betydande skattehöjningar. Enligt BtSL uppställs det dock inte något krav på revision för att betalningssäkring ska komma ifråga. Betalningssäkring kan och ska användas som en

säkringsåtgärd i hela skatte- och avgiftsprocessen, när det finns behov för det allmänna att säkra betalningen av ett fordringsanspråk.

Reglerna om betalningssäkring har genom åren ändrats vid några tillfällen.

För att skapa bättre garantier för att enskilda inte drabbas av felaktiga domstolsbeslut och i övrigt stärka den enskildes ställning infördes den 1 januari 1990 en särskild proportionalitetsregel. Domstolen fick då också en skyldighet att kontinuerligt övervaka att de förutsättningar som legat till grund för beslutet om betalningssäkring kvarstår. Vidare infördes en ökad skyldighet för staten att ersätta skada (prop. 1989/90:3).

Den 1 juli 1994 togs bl.a. möjligheten att betalningssäkra vid befarad betalningsoförmåga bort. Vidare slopades den särskilda förmånsrätten för betalningssäkrade fordringar (prop. 1993/94:151).

På senare år har möjligheterna att säkerställa betalningen av utländska skatter i Sverige och av svenska skatter i utlandet successivt ökat. Läs vidare i avsnitt 11.

Ny skatteförfarandelag

I SOU 2009:58 "Skatteförfarandet", föreslås en ny skatteförfarandelag. Tanken med den nya lagen är att det ska finnas en gemensam lag för i stort sett hela skatteförfarandet. Även betalningssäkringsförfarandet föreslås ingå i den nya lagen. Lagen är tänkt att träda i kraft tidigast den 1 januari 2012.

Skatteverkets utökade borgenärsroll

Efter den 1 januari 2008 ankommer det på Skatteverket att för statens räkning hantera ett flertal s.k. borgenärsuppgifter, i enlighet med vad som närmare anges i lagen (2007:324) om Skatteverkets hantering av vissa borgenärsuppgifter, BorgL. I den utökade borgenärsrollen ingår ett generellt samordningsansvar, dvs. Skatteverket ska även företräda och bevaka sådana fordringar som debiterats av annan myndighet. Verket ska således för statens räkning, för alla debiterande myndigheter utom Centrala studiestödsnämnden ansöka om likvidation och konkurs samt bevaka det allmännas fordran i konkurs, ansöka om företagsrekonstruktion och företräda det allmänna vid rekonstruktion. Läs vidare i Handledningen för borgenärsarbetet 2008, SKV 237 utgåva 1.

1.2 När är betalningssäkring en lämplig åtgärd?

Som tidigare sagts kan och ska betalningssäkring användas i allt beskattningsarbete, så snart det finns behov av att tillförsäkra det allmänna betalning för ett fordringsanspråk.

Skatteverket brukar i sitt borgenärsarbete översiktligt dela in gäldenärskollektivet i fyra kategorier med utgångspunkt från den enskildes ekonomiska förhållanden samt dennes vilja och förmåga att göra rätt för sig. Beroende på vilken kategori gäldenären tillhör aktualiseras olika åtgärder från Skatteverkets sida. De fyra kategorierna är följande.

1. De som vill och kan betala.
2. De som vill men inte kan betala – tillfälligtvis eller mera bestående.
3. De som varken vill eller kan betala.
4. De som kan men inte vill betala.

Betalningssäkring är normalt sett en lämplig åtgärd för att säkra betalning från sådana skattskyldiga som kan men av någon anledning inte vill betala (punkten 4 ovan). Med uttrycket kan betala menas att den skattskyldige har, eller kan antas ha, tillgångar som kan betalningssäkras. Vanligtvis handlar det också om skatter eller avgifter som avsiktligt undanhållits från att redovisas och betalas.

Betalningssäkring är en ingripande åtgärd för den som blir utsatt för den. Proportionalitetsregeln måste därför alltid beaktas (4 § BtSL). Läs vidare i avsnitt 2.6.

Betalningssäkring är normalt sett inte en lämplig åtgärd om det handlar om en skattskyldig som inte kan betala skatten (punkterna 2 och 3 ovan), dvs. saknar utmättningsbara tillgångar. Här bör i stället Skatteverket överväga annan åtgärd. Läs vidare i Handledningen för borgenärsarbetet 2008 bl.a. avsnitt 1.7.2.

För att upprätthålla en effektiv skatteuppbörd är det således viktigt att i allt beskattningsarbete ha reglerna om betalningssäkring i åtanke och överväga om det i det enskilda fallet kan vara en lämplig åtgärd.

Betalningssäkring ska alltid övervägas om

1. en betydande skattefordran finns eller kan förväntas uppkomma för skattskyldig eller sidoansvarig,
2. tillgångar finns som kan betalningssäkras och senare utmätas av KFM samt
3. en påtaglig risk finns att betalning inte kommer att erläggas. Läs vidare i avsnitt 2.3.

1.3 Hinder mot betalningssäkring

Företagsrekonstruktion

Beslut om betalningssäkring får inte meddelas under tiden en företagsrekonstruktion pågår (2 kap. 17 § lagen [1996:764] om företagsrekonstruktion). Skatteverket ska således inte ansöka om betalningssäkring om verket har kännedom om att en skattskyldig är föremål för företagsrekonstruktion.

Konkurs

Är skattskyldig i konkurs ska Skatteverket inte ansöka om betalningssäkring. Om skattskyldig försätts i konkurs efter det att betalningssäkringen är beslutad och konkursbeslutet vunnit laga kraft ska säkringen hävas. Läs vidare i avsnitt 5.6

Redan restförd för skattefordran

Om Skatteverket avser att ansöka om betalningssäkring för en fordran men denna hinner bli restförd innan ansökan lämnats in ska verket inte fullfölja ansökningsförfarandet. I stället kan verket, om den har kännedom om att skattskyldig har tillgångar som kan utmätas för betalning av den restförda fordran, informera KFM om sådan egendom (anvisa egendom). Läs vidare i Kronofogdemyndighetens handbok ”Utmätning”, KFM 901, utgåva 5 s. 64 f.

1.4 Mot vem får betalningssäkringen riktas?

I BtSL sägs att betalningssäkring får fattas mot *gäldenären* (4 §). I förarbetena sägs att vem som ska ses som gäldenär framgår av den skatte-, tull- eller avgiftsförfattning som är tillämplig beträffande den fordran som ska betalningssäkras (prop. 1978/79:28 s. 142). Som gäldenär avses i första hand den fysiske eller juridiske person som enligt normal debiteringsrutin direkt på grund av bestämmelserna i skatte-, tull-, eller avgiftsförfattningarna ska betala den fordran som säkringsåtgärden avser att skydda. Inom beskattningsverksamheten används begreppet *skattskyldig*. För att skapa enhetlighet i den fortsatta skrivningen i denna handledning används därför detta begrepp för att beteckna den person,

18 *Åtgärder för att säkra framtida betalning, Avsnitt 1*

juridisk såväl som fysisk, gentemot vilken betalningssäkringsåtgärden riktas. Detta gäller även vid betalningssäkring mot annan person än den som är huvudansvarig för skatten/avgiften, ofta benämnd sidoansvarig. Betalningssäkring mot sidoansvarig person behandlas i avsnitt 3.

2 Förutsättningar för betalningssäkring

2.1 Inledning

För att betalningssäkring ska kunna beslutas krävs det att följande fem förutsättningar är uppfyllda (4 § BtSL):

- en fordran ska finnas
- påtaglig risk
- betydande belopp
- tidsperiod till ända
- proportionalitetsregeln

De olika förutsättningarna kommenteras närmare nedan.

2.2 Fordran

2.2.1 När uppkommer en fordran?

Ett första krav för att betalningssäkring ska kunna komma ifråga är att det finns en fordran. I förarbetena uttrycks detta som att betalningssäkring får tillgripas från den tidpunkt när fordringen har uppkommit (prop. 1978/79:28 s. 64 och 119). Det är däremot inte nödvändigt att fordringen är fastställd. För att betalningssäkring ska kunna ske av en ännu inte fastställd fordran krävs dock att det finns sannolika skäl för att den senare kommer att fastställas, se nedan avsnitt 2.2.4.

Det är inte reglerat vid vilken tidpunkt en skatte- eller avgiftsfordran uppkommer. Det går inte heller att ange någon allmän giltig princip för att bestämma tidpunkten för en fordrans uppkomst. Frågan får avgöras med utgångspunkt från vilken slags skatt eller avgift det är fråga om och vilka omständigheter som kan sägas ha grundat skatt- eller avgiftsskyldigheten.

Uppkomsten av mervärdesskatt och punktskatt kan i princip knytas till tidpunkten för den enskilda transaktion som grundat skattskyldigheten. En fordran mot en arbetsgivare avseende

avdragen skatt och arbetsgivaravgifter får anses uppkommen vid tidpunkten för löneutbetalningen. Fordran på debiterad preliminär skatt får anses uppkomma löpande, innebärande att det i förekommande fall får göras en proportionering med utgångspunkt från hur stor del av den aktuella perioden som löpt ut. Som regel får en fordran på slutlig skatt anses ha uppkommit vid beskattningsårets utgång. I fråga om juridiska personer som på grund av konkurs inte längre bedriver någon verksamhet bör emellertid kunna hävdas att skattefordringen uppkommit senast vid tidpunkten för verksamhetens upphörande. En fordran på skattetillägg eller förseningsavgift får anses uppkomma när den handling eller underlåtenhet som ligger till grund för fordringen ägde rum. Detsamma gäller beträffande en s.k. sidoansvarsfordran enligt 12 kap. SBL. Ränta får anses uppkomma löpande från och med den dag då ränta ska börja beräknas enligt aktuell lagbestämmelse.

Även om en skattefordran är uppkommen krävs för betalningssäkring av sådana fordringar, som är att hänföra till en viss tidsperiod, att den tidsperiod till vilken fordringen är hänförlig har gått till ända eller att fordringen dessförinnan förfallit till betalning (4 § första stycket andra meningen BtSL). Läs vidare i avsnitt 2.5 om när tidsperioden ska anses ha gått till ända för olika slags skatter och avgifter.

Beträffande sådana fordringar som inte är hänförliga till någon viss tidsperiod, såsom skattetilläggsfordringar och sidoansvarsfordringar, måste uppkomstfrågan beaktas. Det går alltså inte att betalningssäkra för skattetillägg förrän deklARATIONSTIDPUNKTEN inträtt och ett anspråk på skattetillägg uppkommit till följd en konstaterad oriktighet, bristfällighet eller underlåtenhet. På motsvarande sätt går det inte att betalningssäkra en företrädaransvarsfordran förrän den tidpunkt till vilken företrädaransvaret är knutet har infallit, dvs. som regel skattens eller avgiftens ursprungliga förfallodag. Se även avsnitt 3.

2.2.2 Vilka slags fordringar får betalningssäkras?

Skatt

Alla fordringar som betecknas som skatt får betalningssäkras (2 § första stycket 1 BtSL).

Skatteverket anser att ett belopp som inte utgör mervärdesskatt enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML, men likställs med skatt enligt 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL, får betalningssäkras (Skatteverket 2008-12-15, dnr 131 755756-08/111).

- Avgifter** När det gäller avgifter till det allmänna krävs för betalningssäkring att det är särskilt föreskrivet att BtSL är tillämplig (2 § första stycket 1 BtSL). I avsnitt 1 har nämnts att sådan särskild föreskrift finns i vissa avgiftslagar utanför Skatteverkets verksamhetsområde. Beträffande sådana avgifter som debiteras av Skatteverket är möjligheten till betalningssäkring särskilt föreskriven i t.ex. 4 kap. 2 § socialavgiftslagen (2000:980) beträffande arbetsgivaravgifter och egenavgifter, i 8 § lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift beträffande allmän pensionsavgift samt fastighetsavgift enligt (2007:1398) om kommunal fastighetsavgift).
- Det kan särskilt noteras att begravningsavgift som tas ut enligt begravningslagen (1990:1144) samt avgift som tas ut med stöd av lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund visserligen ingår i skattekontosystemet (se 1 kap. 1 § SBL) men inte kan betalningssäkras.
- Skattetillägg, ränta m.m.** Betalningssäkring kan även ske för skattetillägg, ränta, dröjningsavgift, förseningsavgift eller liknade avgift, om den bakomliggande fordringen kan bli föremål för betalningssäkring (2 § första stycket 2 BtSL). Läs vidare om skattetillägg i avsnitt 2.7.
- Sidoansvarsfordringar** Betalningssäkring får även användas beträffande fordringar som innebär att annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig, om det är så att huvudfordringen är av sådant slag att den kan betalningssäkras (2 § andra stycket 1 BtSL). Betalningssäkring mot en sådan s.k. sidoansvarig person behandlas närmare i avsnitt 3.
- Utländsk skatt m.m.** Betalningssäkring kan också användas beträffande utländsk skatt, tull eller avgift som enligt överenskommelse med annan stat får säkerställas i Sverige (2 § andra stycket 2 BtSL). Se vidare avsnitt 11 angående möjligheten att säkra betalning för utländska skatter.
- Kontrollavgifter** Skatteverket ska i vissa fall ta ut kontrollavgifter. En säljare av investeringsguld som inte fullgjort sin skyldighet att anteckna en köparens identitet ska påföras kontrollavgift (15 kap. 9 § SBL). Vidare ska verket med stöd av lagen (1998:514) om särskild skattekontroll av torg- och marknadshandel m.m., lagen (2006:575) om särskild skattekontroll i vissa branscher och lagen (2007:592) om kassaregister m.m. ta ut kontrollavgift. Kontrollavgifter täcks inte av 2 § första stycket 2 BtSL varför dessa avgifter inte kan betalningssäkras.

Vite Ett fordringslag som inte omfattas av BtSL och som därmed inte kan betalningssäkras är vite.

Återbetalning av skattereduktion Betalningssäkring kan inte heller ske av fordran på återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete (s.k. RUT- och ROT-avdrag).

2.2.3 Fastställd fordran

Betalningssäkring kan beslutas i fråga om fordringar som är fastställda men som ännu inte blivit överlämnade till KFM för indrivning.

En fordran anses vara fastställd när den inom det ordinarie förfarandets ram genom ett uttryckligt beslut eller på annat sätt har bestämts till det belopp som den skattskyldige ska betala.

För fastställda fordringar behövs endast en formell kontroll av fastställelsebeslutet när domstolen ska pröva ansökan (prop. 1978/79:28 s. 146 och prop. 1989/90:3 s. 18). Det krävs alltså inte att domstolen prövar det underlag som utgör grund för fordringen eller dess storlek, men en prövning måste ändå göras av bevisvärdet av den utredning som ligger till grund för Skatteverkets krav (RÅ 2006 ref. 50). Detta innebär att det ändå kan finnas anledning att låta t.ex. omständigheter eller uppgifter som tillkommit efter fastställelsebeslutet påverka hur stort belopp som ansökan om betalningssäkring ska avse. Ett typexempel är när ett beslut som innebär skönstaxering/skönsbeskattning eller som i övrigt innehåller moment av skälighetsbedömning överklagas och den skattskyldige kommer in med nytt eller kompletterande underlag. I sådana fall är det naturligt att beakta principerna om beviskrav för ännu inte fastställd fordran enligt 1 § andra stycket BtSL. Även andra omständigheter kan föreligga som medför att betalningssäkring inte ska begäras för hela fordringen. Så är fallet om den skattskyldige självmant ställer säkerhet för en del av fordringen.

Den omständigheten att taxerings- eller beskattningsbeslutet överklagats inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som överklagandet avser. Det finns därmed heller inte något krav på att beslutet ska ha vunnit laga kraft för att betalningssäkring ska kunna ske.

2.2.4 Fordran som ännu inte är fastställd

I praktiken har betalningssäkring nästan uteslutande kommit att användas beträffande fordringar som ännu inte blivit fastställda.

Betalningssäkring får endast ske om det finns sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas (1 § andra stycket BtSL). För att komma fram till om så är fallet måste en prövning i två led göras. Först ska det avgöras om det finns sannolika skäl för att det allmänna har en fordran. Därefter ska det bedömas till vilket belopp fordringen, med hänsyn till föreliggande omständigheter, sannolikt kommer att bli fastställd (prop. 1978/79:28 s. 146 och prop. 1989/90:3 s. 18 ff.).

Frågan om det är sannolikt att det allmänna har en fordran får avgöras med ledning av de materiella och processuella bestämmelser som gäller för fastställelse av fordringen. Vid prövningen ska det alltså framstå som sannolikt att den fysiska eller juridiska person mot vilken betalningssäkringen riktas, kommer att kunna beskattas på angivet sätt i ett framtida grundläggande beslut eller omprövningsbeslut.

Det andra bedömningsledet, dvs. fordringens storlek, bör präglas av försiktighet (prop. 1989/90:3 s. 20). En betalningssäkring ska avse det fordringsbelopp som sannolikt kommer att fastställas. Alla relevanta omständigheter som i någon riktning kan påverka beräkningen av fordringsbeloppet ska beaktas.

Har beslutsunderlaget för fordringsanspråket tagits fram i samband med en skatterevision är det ofta av betydelse för prövningen hur långt revisionen kommit. I ett inledande skede av revisionen kan beslutsunderlaget i vissa fall vara relativt ofullständigt.

Vid betalningssäkring i ärenden där skatteutredningen inte är slutförd och där det finns ett intervall inom vilket fordringen kan komma att fastställas bör betalningssäkringen avse det lägsta beloppet inom intervallet. Försiktighet bör också iaktas när det gäller skönstaxering/skönsbeskattning. Framkommer det senare skäl för ytterligare höjning kan en ny ansökan göras beträffande det tillkommande fordringsbeloppet.

Tidsperioder

Det kan i ett inledande skede av en utredning vara lätt att konstatera att ett omfattande skatteundrandragande ägt rum som minst uppgått till ett visst belopp, men svårare att hänföra denna skatt till en bestämd tidsperiod. Särskilt gäller detta i fråga om arbetsgivaravgifter som normalt fastställs månadsvis. Även mervärdesskatt kan vara svårt att hänföra till bestämd tidsperiod. Vid sådant förhållande torde det inte möta några hinder att ansöka om betalningssäkring för en längre tidsperiod utan att beloppet specificeras på varje enskild redovisningsperiod. Naturligtvis måste hela perioden ha gått till ända, se avsnitt 2.5. Skulle ett beslut i ett inledande skede av utredningen visa sig

vara felaktigt på det sättet att tidsperioden ändras vid den fortsatta utredningen måste ett nytt beslut fattas av förvaltningsdomstolen och det gamla beslutet hävas helt eller delvis.

2.3 Påtaglig risk

För att betalningssäkring ska kunna beslutas måste Skatteverket kunna påvisa att det föreligger en påtaglig risk för att den skattskyldige försöker undandra sig att betala fordringen. Denna risk ska vara av konkret natur, dvs. kunna beläggas i det enskilda fallet (prop. 1978/79:28 s. 141 och prop. 1989/90:3 s. 17). Lydelsen av 4 § första stycket BtSL ändrades den 1 juli 1994. Ändringen innebar att betalningsoförmåga inte längre skulle utgöra grund för betalningssäkring. Det måste vara fråga om betalningsovilja eller s.k. betalningssabotage och detta måste, i varje enskilt fall, baseras på en kvalificerad riskbedömning och med en helhetssyn på den skattskyldiges förhållanden. Något direkt s.k. betalningssabotage behöver dock inte vara för handen för att risk i lagrummets mening ska föreligga. Det är tillräckligt att någon omständighet påvisas som enskilt eller tillsammans med andra omständigheter indikerar att det föreligger en risk för att fordringen inte kommer att betalas (prop. 1993/94:151 s. 143 och 171).

Betalningsovilja

Omständigheter som kan lyftas fram som indikation på att det föreligger en påtaglig risk för att en skattskyldig försöker undandra sig att betala en fordring är att han eller hon tidigare visat betalningsovilja eller försökt undgå sina betalningsförpliktelser. Underlåtenhet att deklarerera eller på annat sätt fullgöra sin uppgiftsskyldighet talar också för betalningsovilja. Särskilt gäller detta om förhållandena tyder på att den skattskyldige medvetet har försökt att undgå beskattning avseende inkomst, mervärdesskatt, preliminärskatt eller arbetsgivaravgifter. Den skattskyldiges sätt att sköta sin bokföring eller annan anteckningsskyldighet kan vara av betydelse för riskbedömningen. Något som också kan tyda på att betalningsskyldigheten inte kommer att fullgöras är om den skattskyldige vidtagit åtgärder för att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet, genom att tillgångar överlåtits på exempelvis familjemedlemmar eller andra närstående eller att förberedelser gjorts för att flytta utomlands.

Skattskyldig juridisk person

Vid bedömning av riskrekvisitet för en juridisk person ska hänsyn också tas till omständigheter som avser företrädaren. Det har betydelse hur denne skött sina åligganden i andra betalningssammanhang (prop. 1978/79:28 s. 142).

Omständigheter som pekar på påtaglig risk

Omständigheter som enskilt eller tillsammans med andra omständigheter kan visa på en påtaglig risk är t.ex.

- Verksamhet eller verksamhetsgren har inte redovisats eller deklarerats.
- Verksamheten har inte registrerats för mervärdesskatt, punktskatter och/eller som arbetsgivare. Verksamheten kan även ha registrerats med uppenbart felaktiga uppgifter rörande omfattning m.m.
- Verksamheten har krympts i betydande omfattning.
- Betydande belopp har undanhållits från redovisning och deklaration.
- Falsa eller osanna handlingar, t.ex. fakturor, har använts.
- ”Svarta” löner har betalats ut.
- Tillvägagångssättet har varit sofistikerat, t.ex. genom användande av bulvaner.
- Deklarationer har inte lämnats.
- Kontrolluppgifter har inte lämnats eller är felaktiga.
- Bokföring saknas eller är bristfällig.
- Skatte- eller avgiftsundandragandet har pågått under en längre tid och/eller har gjorts både avsiktligt och systematiskt.
- Den skattskyldige är eller har tidigare varit föremål för indrivning hos KFM.
- Betalningsovilja har kunnat konstateras/förekommit.
- Betydande tillgångar som inte redovisats har påträffats under utredningen.
- Egendom har gjorts eller försökt göras oåtkomlig för verkställighet hos Kronofogdemyndigheten, t.ex. genom att den överlåts till närstående eller undanskaffats.
- Den skattskyldige har medvetet försvårat utredningen.
- Försök har gjorts att göra sig oåtkomlig för verkställighetsåtgärder, t.ex. genom att den skattskyldige flyttat utomlands.
- Den skattskyldige har tidigare dömts för ekonomisk brottslighet.

2.4 Betydande belopp

Ett ytterligare villkor för betalningssäkring är att fordringen, oavsett om den är fastställd eller inte, uppgår till ett betydande belopp. Vad som avses med betydande belopp klargörs inte i BtSL. Det har överlåtits på rättstillämpningen att närmare precisera vad uttrycket innebär. Viss ledning kan fås från den praxis som utbildats vid tillämpningen av motsvarande uttryck i SkBrL, jfr NJA 1984 s. 520 (prop. 1978/79:28 s. 143). I SkBrL har betydande belopp ansetts innebära ett belopp som i vart fall uppgår till ett prisbasbelopp (år 2010 uppgår det till 42 400 kr).

Om det finns flera fordringar mot samma skattskyldig ska fordringarna tillsammans uppgå till betydande belopp. Underlåtenhet att betala ett flertal mindre skatte- eller avgiftsbelopp kan således medföra betalningssäkring trots att de enskilda fordringarna är av mindre omfattning.

2.5 Tidsperioden till ända

Som tidigare sagts uppställs det i 4 § första stycket andra meningen BtSL ett villkor för att betalningssäkra en uppkommen men ännu inte fastställd fordran, nämligen att tidsperioden till vilken skatten eller avgiften kan anses hänförlig har gått till ända. Nedan lämnas en redovisning av när olika skatters tidsperioder kan anses ha gått till ända.

Slutlig skatt

För slutlig skatt måste beskattningsåret ha gått till ända. Om deklaration har lämnats eller om taxering och debitering har skett saknar däremot betydelse. Om preliminär skatt har betalats in ska denna avräknas.

F-skatt och SA-skatt

F-skatt och särskild A-skatt (SA-skatt) ska beräknas på årsbasis och debiteras i en post som ska betalas med lika stora belopp varje månad under tiden februari–januari. Dessa skatter kan betalningssäkras först efter utgången av den månad som närmast föregår förfallodagen. Om betalningssäkring blir aktuell den 1 juli kan betalningssäkring således ske dels för debiterad och obetald F-skatt/SA-skatt för månaderna januari–maj, dels för debiterad F-skatt/SA-skatt för juni månad.

Avdragen skatt

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag vid varje utbetalningstillfälle. När det gäller skatteavdrag måste den månad då lönen betalats ut ha gått till ända innan betalningssäkring kan ske. Avdragen skatt som ska betalas in t.ex. den 13 april 2010 och som avser

utbetalda löner under tiden 1–31 mars kan därför betalningssäkras tidigast den 1 april.

Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter betalas månadsvis på grundval av de löneutbetalningar som gjorts under närmast föregående månad. För arbetsgivaravgifter gäller samma regler som för avdragen skatt ovan, dvs. betalningssäkring kan ske först då den månad då lönen betalats ut gått till ända.

Mervärdesskatt

Redovisningsperioden, som kan vara en månad eller tre månader, måste ha gått till ända innan betalningssäkring kan beslutas. Vid helårsredovisning, dvs. om mervärdesskatt ska redovisas i inkomstdeklarationen, blir reglerna för slutlig inkomstskatt tillämpliga. Läs vidare i Handledningen för skattebetalning 2008 avsnitt 10.2.3–10.2.6 och 10.3.

Om särskilda skäl föreligger får Skatteverket besluta att skattskyldig som registrerat sig för helårsredovisning av mervärdesskatt i stället ska redovisa skatten i en skattedeclaration. Normalt ska då redovisningsperioden vara en eller tre kalendermånader (Skatteverket 2007-12-20, dnr 131 746676-07/111). Trots att beskattningsåret (=perioden) inte gått till ända kan det i en sådan situation vara möjligt att besluta om betalningssäkring. Förutsättningen är att det ursprungliga beslutet om helårsredovisning baserats på en medvetet felaktig uppgift om omsättningens storlek. Beslutet om betalningssäkring kan då omfatta de perioder som skulle ha gått till ända om myndighetens beslut angående redovisningsperiodens längd hade grundats på den faktiska omsättningens storlek. Skatteverkets uppfattning stöds av ett kammarrättsavgörande (KRNS 2002-04-19, mål nr 2263-2002).

Punktskatt

För punktskatter gäller att redovisningsperioden, som normalt är en månad, måste ha gått till ända. Vid skattskyldighet för reklamskatt kan redovisningsperioden i vissa fall omfatta två månader medan de som är skattskyldiga för avfallsskatt ska redovisa en gång per kvartal. I dessa fall måste två- respektive tremånadersperioden ha avslutats innan en betalningssäkring kan aktualiseras. Längre redovisningsperioder kan också förekomma. För den som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp om högst 20 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår (10 kap. 16 a § SBL).

Vissa skattskyldiga har inte en bestämd redovisningsperiod utan är i stället s.k. händelseskattskyldiga. Detta gäller för bl.a. tobaksskatt, alkoholskatt och energiskatt där vissa skatt-

Import från tredje land

skyldiga ska redovisa skatten i särskild skattedeklaration för varje skattepliktig händelse (10 kap. 32 a § SBL). I dessa fall får anses gälla att betalningssäkring är möjlig så snart fordringen uppkommit, dvs. när den händelse som utlöser skattskyldigheten har inträffat.

Den som importerar varor från tredje land blir s.k. händelse-skattekyldig för mervärdesskatt och punktskatt. Betalningssäkring är därför möjlig så snart den händelse som utlöst skattskyldigheten har inträffat.

På motsvarande sätt kan en fordran på skattetillägg eller förseningsavgift betalningssäkras så snart det agerande eller den underlåtenhet som föranlett fordringen har inträffat. Angående skattetillägg, se även avsnitt 2.7.

2.6 Proportionalitetsregeln

Proportionalitetsprincipen är en hävdvunnen princip i svensk rätt. Inom förvaltningsrätten anses principen gälla som en allmän rättsgrundsats och den har också kodifierats på olika håll i lagstiftningen.

Proportionalitetsprincipen har också åberopats av Europadomstolen i ett flertal avgöranden vid tillämpning av Europakonventionen, lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, som sedan den 1 januari 1995 har ställning som svensk lag. Enligt Europadomstolens praxis gäller att åtgärder som i och för sig till sin karaktär är konventionsenliga trots allt bara kan godtas om de är proportionerliga. Är de oproportionerliga, dvs. mer långtgående än som framstår som rimligt med hänsyn till ändamålet, kan åtgärden innebära brott mot konventionen.

I fråga om betalningssäkring har proportionalitetsprincipen ansetts så väsentlig att den uttryckligen införts i 4 § andra stycket BtSL. Bestämmelsen ger uttryck för att vikten av att uppnå syftet med säkringsåtgärden måste ställas i relation till de olägenheter åtgärden förorsakar den skattskyldige eller något annat motstående intresse. Om det exempelvis står klart att en betalningssäkring skulle orsaka att ett företag måste läggas ned med allvarliga konsekvenser för de anställda kan avvägningen någon gång få till följd att betalningssäkring inte bör ske även om förutsättningar i övrigt föreligger. Bestämmelsen ger således ett visst utrymme för lämplighetsbedömning med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Med vikten av att åtgärden vidtas avses även vikten av att upprätthålla effektiviteten i indrivningen av skatter och avgifter. Det är således bl.a. allmänpreventiva synpunkter som ska vägas mot det motstående intresset (prop. 1989/90:3 s. 20 f och 43).

Skatteverkets slutsats är att myndigheten ska avstå från att ansöka om betalningssäkring om de negativa konsekvenserna för den enskilde eller annan inte står i rimlig proportion till den nytta det allmänna kan ha av att få säkrat sin rätt till betalning.

2.7 Särskilt om betalningssäkring för skattetillägg

2.7.1 Skattetillägg och Europakonventionen

I Europakonventionens artikel 6.1 anges att var och en som anklagas för brott ska vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. I artikel 6.2 anges att var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts (oskuldspresumtionen).

Genom rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige klargjordes att ett påförande av skattetillägg visserligen utgör en anklagelse för brott i den mening som avses i Europakonventionens artikel 6 men att det svenska skattetilläggsystemet inte är oförenligt med de krav som uppställs i artikel 6. Vidare konstaterades att skattetilläggslagstiftningen inte bryter mot den allmänt gällande proportionalitetsprincipen (se avsnitt 2.6).

Dubbel- besträffning (Ne bis in idem)

I ett tilläggsprotokoll till Europakonventionen finns ett förbud mot dubbla förfaranden i brottmål (ne bis in idem), artikel 4 punkt 1 sjunde tilläggsprotokollet. Enligt bestämmelsen får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott som han redan blivit slutligt frikänd eller dömd för i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Fråga har uppkommit om det svenska systemet, som innebär att det för samma oriktiga uppgift kan påföras flera sanktioner (skattetillägg respektive brottspåföljd) i två skilda förfaranden, är förenligt med artikel 4 punkt 1 sjunde tilläggsprotokollet till konventionen. Högsta domstolen och Regeringsrätten har tidigare i ett flertal vägledande avgöranden kommit fram till att de svenska bestämmelserna inte strider

mot konventionen, se NJA 2000 s. 622, NJA 2005 s. 856 och RÅ 2002 ref. 79. Sedan Europadomstolen meddelat nya avgöranden år 2009 har Regeringsrätten och Högsta domstolen ånyo tagit upp frågan till prövning, se RÅ 2009 ref. 94 respektive beslut meddelat den 31 mars 2010 i mål nr B 2509-09. Båda domstolarna menar alltså att det svenska systemet med dubbla förfaranden inte strider mot konventionen, dock med något olika motiveringar. Grunden för Högsta domstolen avgörande är att det enligt Europadomstolens praxis lämnats ett visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” och att dessa sanktioner kan beslutas av olika organ vid skilda tillfällen. Domstolen uttalar vidare att något klart stöd för att det svenska systemet med skattetillägg kan anses vara konventionsenligt kan vara föremål för olika bedömningar men att något klart stöd för att det skulle stå i strid med konventionen inte framgår av den aktuella artikeln eller av Europadomstolens praxis. Högsta domstolen fann således att det saknas underlag för att generellt underkänna systemet med dubbla förfaranden.

Samordning mellan skattetillägg och brottspåföljd

Regeringsrätten fann i sitt avgörande att ett kännetecken för det svenska systemet i fråga om påförande av sanktioner för en och samma oriktiga uppgift är reglerna för samordning av påföljder. Av prop. 2002/03:106 s. 154 framgår att befrielse från skattetillägg ska kunna komma ifråga i de fall skattskyldig dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff. Även i brottsbalken finns det regler om samordning av påföljder. Domstolen ska vid straffmätningen i skälig omfattning beakta vissa omständigheter i mildrande riktning (29 kap. 5 § första stycket BrB). Enligt praxis gäller därvid att om det utgått en administrativ sanktionsavgift, t.ex. skattetillägg ska sådan avgift i princip alltid beaktas vid påföljdsbestämningen.

Befrielse från skattetillägg

I Handledningarna Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen SKV 241 utgåva 1 avsnitt 9.4.4 och Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, SKV 231 utgåva 2 avsnitt 9.4.4 beskrivs i vilka situationer befrielse, hel- eller delvis, kan komma ifråga för skattetillägg.

2.7.2 Betalningssäkring för skattetillägg

När kan skattetillägg betalningssäkras?

En fordran på skattetillägg får anses uppkommen när det agerande eller den underlåtenhet som grundar avgiften ägt rum. Först efter denna tidpunkt finns det en fordran att betalningssäkra. Detta innebär att den inskränkande bestämmelsen i 4 § första stycket andra meningen BtSL om att

Europakonventionen och betalningssäkring för skattetillägg

perioden måste ha gått till ända innan betalningssäkring får ske inte har någon praktisk betydelse i fråga om skattetilläggsfordringar.

Läs i avsnitt 3.2. om betalningssäkring för den juridiska personens skattetillägg vid s.k. företrädaransvar.

Fråga har uppkommit om det är förenligt med Europakonventionen att betalningssäkra en skattetilläggsfordran, särskilt om skattetilläggsfordringen ännu inte blivit fastställd. Förutom vad som stadgas i artikel 6 gäller enligt artikel 1 i det första tilläggsprotokollet till Europakonventionen att varje fysisk eller juridisk person har rätt till respekt för sin egendom och att ingen får berövas sin egendom annat än i det allmännas intresse och under de förutsättningar som anges i lag. Dock anmärks särskilt att rätten till egendom inte inskränker en stats rätt att genomföra sådan lagstiftning som staten finner nödvändig för att reglera nyttjandet av egendom bl.a. för att säkerställa betalningen av skatter eller andra pålagor eller av böter och viten.

Regeringsrätten har anfört att syftet med betalningssäkringslagen är att tillfälligt trygga det allmännas fordringsanspråk till dess fordringen betalas på sedvanligt sätt under förfallotiden, eller till dess den kan bli föremål för indrivning. Vidare har Regeringsrätten konstaterat att förutsättningarna för betalningssäkring i princip motsvarar den straffprocessuella säkringsåtgärden kvarstad i 26 kap. RB och att stöd för säkringsåtgärder av detta slag finns i artikel 1 i första tilläggsprotokollet till Europakonventionen (RÅ 2004 ref. 68).

Regeringsrätten har i samma avgörande förklarat att betalningssäkring av skattetillägg, såväl fastställda som ännu inte fastställda, inte kommer i konflikt med Europakonventionens artikel 6.2 (oskuldspresumtionen) eller den allmänna proportionalitetsprincipen detta dock under förutsättning att åtgärderna vidtas i enlighet med de regler som uppställs i BtSL. Vidare måste prövningen i varje enskilt fall göras med beaktande av proportionalitetsprincipen och med hänsynstagande till de begränsningar som ställs upp i BtSL.

Enligt Regeringsrätten bör särskilt höga krav ställas på proportionalitetsprövningen vid betalningssäkring av skattetilläggsfordringar. En skattetilläggsfordran får inte utan särskild prövning betalningssäkras även om betalningssäkring konstaterats kunna ske för den skattefordran som skattetillägget hänför sig till. Vad som exakt krävs för att detta högre

proportionalitetskrav ska vara uppfyllt anges inte i domen. Regeringsrätten konstaterar dock i sina domskäl att såväl den fastställda fordringen som skattetillägsfordringen uppgår till betydande belopp och att omständigheterna i målet visade att det fanns en betydande risk för att den skattskyldige försökte undandra sig att betala. Därmed ansåg Regeringsrätten att proportionalitetsprincipen var uppfylld.

Med ledning av Regeringsrättens uttalanden bör enligt Skatteverket följande krav i normalfallet vara uppfyllda vid den särskilda prövningen för att betalningssäkring ska få ske även för skattetillägg;

- Skattetillägsfordringen i sig bör uppgå till ett betydande belopp, dvs. till minst ett prisbasbelopp.
- Omständigheter bör föreligga som var för sig eller tillsammans visar eller indikerar att skatteundandragandet har skett eller kan antas ha skett medvetet eller avsiktligt för att risken för betalningsundandragande ska vara betydande. Sådana omständigheter kan t.ex. vara
 - falska eller osanna handlingar har utnyttjats,
 - undandragandet har varit omfattande, har pågått frekvent under längre tid, har iscensatts systematiskt eller genomförts på ett sofistikerat sätt, t.ex. genom att bulvaner har anlitats,
 - den skattskyldige har gjort eller försökt göra sin egendom eller sig själv oåtkomlig för exekutiva åtgärder.

Med hänsyn till i vilka situationer Skatteverket aktualiserar betalningssäkring torde omständigheterna i normalfallet vara sådana att skälen för betalningssäkring är av sådan tyngd att de uppväger det intrång eller men som betalningssäkringen medför även i den del som fordringen avser skattetillägg.

Beakta förbudet mot dubbelbestraffning

För den händelse det är aktuellt att betalningssäkra ett skattetillägg hos skattskyldig först efter det att en allmän domstol dömt honom eller henne till ett bötes- eller fängelsestraff bör vid betalningssäkringen beaktas att befrielse helt eller delvis, från skattetillägg kan komma ifråga. Läs vidare i Handledningarna "Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen" SKV 241 utgåva 1 avsnitt 9.4.4 och "Särskilda avgifter enligt taxeringslagen", SKV 231 utgåva 2 avsnitt 9.4.4. Läs vidare i avsnitt 3.2 om betalningssäkring av företrädaransvar när huvudfordringen i viss mån avser skattetillägg.

3 Betalningssäkring mot sidoansvarig

3.1 Inledning

Betalningssäkring får också användas om annan än den skattskyldige är betalningsskyldig för ett belopp (skatt eller avgift) som får betalningssäkras, s.k. sidoansvarig person (2 § andra stycket 1 BtSL)

Före den 1 juli 1996 hänvisade lagtexten bara till då gällande regler om företrädaransvar (se prop. 1978/79:28 s. 138). Dagens mera generella bestämmelse får anses innebära att betalningssäkring kan komma ifråga för alla sidoansvar som i dag regleras i 12 kap. SBL. Nedan kommer de två mest frekventa sidoansvaren enligt 12 kap. SBL att redovisas särskilt, med tyngdpunkt på sådana frågeställningar som rör betalningssäkring.

3.2 Betalningssäkring för företrädaransvar

Det s.k. företrädaransvaret för skatter och avgifter regleras i 12 kap. 6–7 e §§ SBL. Betalningsskyldigheten för företrädarkaren fastställs, efter ansökan av Skatteverket, av allmän förvaltningsdomstol, med förvaltningsrätten som första instans. I Handledningen för företrädaransvar, SKV 443 utgåva 4, finns en utförlig beskrivning av de materiella reglerna för företrädaransvar. I handledningen finns också ett avsnitt (7) som behandlar betalningssäkring.

Som tidigare nämnts i avsnitt 1 har Skatteverket fr.o.m. den 1 januari 2008 fått en utökad borgenärsroll. Skatteverket har i samband härmed blivit ensam behörig myndighet att föra talan om företrädaransvar (8 § BorgL). Detta innebär att det ankommer på Skatteverket att väcka talan om företrädaransvar även för sådana fordringar som debiteras av andra myndigheter och som hanteras utanför skattekontosystemet. Möjligheten att göra gällande företrädaransvar för ”externa” fordringar är lag-

tekniskt anordnad på så sätt att det i den lag som reglerar huvudfordringen hänvisas till bestämmelserna om företrädaransvar i SBL. En fordran som på detta vis omfattas av företrädaransvar är tull och annan skatt som tas ut enligt tullagen (2000:1281), se 5 kap. 24 § i den lagen. Debiterande myndighet är Tullverket. För ytterligare läsning om företrädaransvar för tull hänvisas tillHandledningen för företrädaransvar avsnitt 11.

I samband med att det blir aktuellt att göra gällande företrädaransvar för tull m.m. enligt tullagen kan det finnas skäl att betalningssäkra en sådan fordran. Det är för närvarande oklart om det är Skatteverket eller Tullverket som är behörig att ansöka om detta. Eftersom det ankommer på Skatteverket att föra talan i fråga om den fordran som begärs betalningssäkrad finns det praktiska skäl som talar för att Skatteverket handhar även betalningssäkringen. Samtidigt anges i 3 § andra stycket BtSL att det är Tullverket som för talan om betalningssäkring för tull eller annan skatt som tas ut med stöd av tullagen. Med hänsyn till den särskilda bestämmelsen i 2 § andra stycket 1 BtSL, som har sin grund i att en företrädaransvarsfordran i rättspraxis inte ansetts utgöra skatt i vedertagen bemärkelse (se prop. 1978/79:28 s. 138 n), är det dock osäkert om företrädaransvaret är att likställa med en sådan fordran på tull eller annan skatt som omfattas av behörighetsregeln i 3 andra stycket BtSL. Oavsett hur behörighetsfrågan slutligen bedöms är det viktigt att myndigheterna i varje enskilt fall tar kontakt med varandra på ett tidigt stadium och att samsyn råder kring den fortsatta hanteringen såväl vad gäller betalningssäkringen som företrädaransvarsprocessen.

Betalningssäkring mot den juridiska personen och företrädarken

I samband med att Skatteverket genomför en skatteutredning mot en juridisk person kan det också bli aktuellt att betalningssäkra det ansvar som kan anses åligga företrädarken enligt bestämmelserna om företrädarkansvar. Om betalningssäkring riktas mot både den juridiska personen och företrädarken ska betalningssäkringen mot företrädarken avse den del av skattebeloppet som inte kan säkras genom ianspråktagande av tillgångar hos den juridiska personen. Om den juridiska personen vid skatteutredningen konstateras sakna tillgångar ska betalningssäkringen riktas endast mot företrädarken och dennes tillgångar.

Sannolika skäl

För att företrädarkens tillgångar ska kunna betalningssäkras måste det finnas sannolika skäl för att dels skatterna kommer att fastställas mot den juridiska personen, dels domstolen kommer att utdöma ett företrädarkansvar.

Skatteverket ska i ansökan om betalningssäkring mot företrädaren redogöra för grunderna för betalningsskyldigheten enligt 12 kap. 6–6 a §§ SBL.

Vid ansvar enligt 12 kap. 6 § första stycket andra meningen SBL krävs således att Skatteverket redovisar de omständigheter som gör att t.ex. uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger för den som var företrädare på den för företrädaransvaret relevanta förfallodagen.

För ansvar enligt 12 kap. 6 a § SBL krävs i stället att verket redovisar på vilket sätt företrädaren för en juridisk person uppsåtligt eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktigt uppgift som lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med ett för stort belopp.

Befrielsegrund

Vid prövningen måste även beaktas om det finns särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsansvaret (12 kap. 6 b § SBL). Endast om det framstår som sannolikt att någon befrielse av betalningsskyldigheten inte kommer att beviljas får betalningssäkring beslutas (prop. 1978/79:28 s. 147 n). Detta gör att Skatteverket i sin ansökan måste visa på att det inte framkommit någon grund för befrielse.

Skattetillägg

Till den del huvudfordringen utgörs av skattetillägg finns det ingen ursprunglig förfallodag att knyta ansvarigheten till. Här måste i stället företrädaransvaret knytas till den förfallodag som bestäms vid beslutet om skattetillägg (Skatteverket 2004-06-15, dnr 130 405300-04/113 och Handledningen för företrädaransvar 2009, avsnitt 2.3.2). Först vid en underlåten betalning på denna förfallodag kan ett företrädaransvar för skattetillägget anses ha uppkommit och först härefter kan en betalningssäkring mot företrädaren för skattetillägget initieras.

Beaktande av brottspåföljd

Vid betalningssäkring av företrädaransvar för skattetillägg bör beaktas om företrädaren till följd av sitt företräderskap hos den juridiska personen fällt till ansvar för brott begångna i företaget. I sådant fall kan det i analogi med bestämmelserna om befrielse från skattetillägg när en och samma skattskyldig drabbats av såväl skattetillägg som straff enligt skattebrottslagen (1971:69) finnas grund för hel eller delvis befrielse från betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 b § SBL. Se rättsfallsreferat 2010-04-08 ”Befrielse från betalningsskyldighet avseende skattetillägg vid företrädaransvar” och läs avsnitt 2.7 ”Särskilt om betalningssäkring för skattetillägg”.

Förfallna skatter betalas inte av den juridiska personen	Det kan finnas behov av att begära betalningssäkring mot företrädaren även när det finns en fastställd och förfallen fordran mot den juridiska personen. Betalningssäkring kan ske dels mot den juridiska personen, dels mot den företrädare som Skatteverket har för avsikt att rikta en företrädaransvarstalan mot.
Löpande kontroll av huvudfordringen m.m.	Skatteverket måste fortlöpande kontrollera att inte grunden för företrädarens betalningsskyldighet har ändrats. Har huvudfordringen ändrats påverkat detta också företrädarens ansvar. Det kan också ha framkommit nya uppgifter som innebär att uppsåt eller grov oaktsamhet inte längre kan påvisas eller att det finns skäl för befrielse från betalningsansvaret.
Tidsfrist för ansökan om företrädaransvar	Har inte ansökan om företrädaransvar och betalningssäkring mot företrädaren lämnats in samtidigt ska ansökan om företrädaransvar inges inom sex månader från dagen för beslutet om betalningssäkring (7 § BtSL). Förvaltningsrätten får medge förlängning av den tiden med tre månader i taget. Det förutsätter i så fall att det finns särskilda skäl för en förlängning. Se vidare avsnitt 5.5.
Fastställt företrädaransvar	Sedan domstolen beslutat om företrädaransvar ska Skatteverket, med stöd av 11 kap. 20 § SBL, debitera företrädaren ansvarsbeloppet. Det tar en viss tid innan ett obetalt ansvarsbelopp överlämnas till KFM för indrivning. Under denna tid kan det finnas en risk för att företrädaren avhänder sig tillgångar eller på annat sätt undandrar sig betalning. Det kan därför i vissa situationer finnas behov av att ansöka om betalningssäkring mot företrädaren även när företrädaransvaret är fastställt.
Riskbedömningen	<p>Som tidigare nämnts i avsnitt 2.3 får ett beslut om betalningssäkring endast meddelas om det finns en påtaglig risk att skattskyldig försöker undandra sig att betala fordringen. Det innebär att Skatteverket måste kunna påvisa att det finns omständigheter som talar för att det föreligger en påtaglig risk för att företrädaren inte kommer att betala ett av domstol senare fastställt betalningsansvar.</p> <p>En konkret risk för betalningsovilja ska kunna påvisas. En företrädare torde inte vara särskilt benägen att fullgöra sin egen betalningsskyldighet om han medverkat till att den juridiska personen undanhållit stora inkomster från beskattning. Detsamma gäller om det finns omständigheter som pekar på att företrädaren avser att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet. Han kan t.ex. överlåta tillgångar på familjemedlemmar eller på andra närstående personer. Vidare</p>

kan det framkomma att företrädaren planerar att flytta utomlands. Andra förhållanden som kan vara av betydelse är om företrädaren tidigare visat betalningsovilja och försökt att komma från sina betalningsförpliktelser eller har bristfälliga räkenskaper.

I övrigt måste också övriga förutsättningar som anges i 4 § BtSL, vara uppfyllda för att betalningssäkring mot en företrädare ska få ske. Läs i avsnitt 2.

3.3 Betalningssäkring mot en delägare i ett handels- eller kommanditbolag

Delägare i ett HB/KB

Enligt 12 kap. 8 a § SBL beslutar Skatteverket om delägares ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL avseende skatt enligt SBL. Bestämmelsen i HBL innebär att samtliga bolagsmän i ett vanligt handelsbolag (HB) svarar solidariskt för bolagets förpliktelser. I ett kommanditbolag (KB) är det endast komplementärerna som omfattas av det solidariska ansvaret. Ansvaret är inte bara solidariskt utan även primärt, dvs. borgenärerna kan vända sig direkt till en ansvarig bolagsman och kräva betalning av denne, utan att först rikta något krav mot bolaget. För en närmare beskrivning av de materiella reglerna hänvisas till Handledningen för solidariskt ansvar i handelsbolag, SKV 444, utgåva 1.

I samband med att Skatteverket genomför en skatteutredning av ett HB/KB kan det, oavsett om det är fråga om en skrivbordskontroll eller en skatterevision, bli aktuellt att begära betalningssäkring hos en bolagsman för att tillförsäkra staten betalning för en skattefordran mot bolaget som omfattas av bolagsmannens solidariska ansvar. Om betalningssäkring riktas mot såväl bolaget som bolagsmannen bör betalningssäkringen mot bolagsmannen begränsas till den del av skattebeloppet som inte kan säkras genom ianspråktagande av tillgångar hos den juridiska personen.

Sannolika skäl

För att en bolagsmans tillgångar ska kunna betalningssäkras måste det finnas sannolika skäl för att dels skatterna kommer att fastställas mot bolaget, dels bolagsmannen är solidariskt ansvarig enligt reglerna i HBL. Eftersom det solidariska ansvaret enligt HBL innebär att det föreligger ansvarsidentitet mellan bolaget och bolagsmannen, dvs. bolagsmannens ansvar är strikt och går inte att jämka på grund av omständigheter som inte är hänförliga till bolaget, är det i praktiken främst den

grundläggande beskattningsfrågan som kan behöva sannolikhetsprövas.

Ansvarsidentiteten innebär även att bolagsmannens ansvar uppkommer i samma stund som fordringen mot bolaget uppkommer. Om fordringen är uppkommen men inte fastställd gäller dock att betalningssäkring inte får ske förrän tidsperioden gått till ända (4 § första stycket andra meningen BtSL).

Fastställda skatter betalas inte av den juridiska personen

Det kan finnas behov av att betalningssäkra även när det finns en fastställd och förfallen fordran mot bolaget. Betalningssäkring kan ske dels mot bolaget, dels mot den bolagsman som Skatteverket har för avsikt att rikta ett ansvarsbeslut mot.

Betalningssäkring mot bolagsmannen får endast ske om det finns en påtaglig risk att denne försöker undandra sig att betala fordringen.

Fordringen måste vidare uppgå till ett betydande belopp och proportionalitetsprincipen ska iakttas.

4 Skatteverkets ansökan

4.1 Utredningen

Det är processföraren som ansöker om betalningssäkring i förvaltningsrätten och som därefter för Skatteverkets talan i domstolen.

Hur själva arbetet med att utreda och skaffa fram underlag inför en sådan ansökan ska gå till beror helt på i vilken situation en betalningssäkring övervägs. Ofta måste flera handläggarkategorier samarbeta och bidra med olika delar.

Den vanligaste situationen är att en skatterevision pågår. Det finns dock, som tidigare sagts i avsnitt 1, inget krav på att en revision ska pågå för att betalningssäkring ska kunna komma ifråga. Betalningssäkring kan och ska användas som en säkringsåtgärd under hela skatte- och avgiftsprocessen när ett behov uppkommer att tillförsäkra det allmänna betalning för ett fordringsanspråk.

Följande kategorier av handläggare kan t.ex. vara involverade i utredningen:

- revisorer. Avser ärenden som aktualiserats i samband med en skatterevision.
- handläggare från periodkontrollen. Avser ärenden som aktualiserats vid momsgranskning eller arbetsgivarkontroll.
- handläggare från årskontrollen. Avser ärenden som aktualiserats vid inkomsttaxeringen.
- handläggare som ska besluta om s.k. sidoansvar. Avser ärenden där antingen en bolagsman eller en företrädare kan bli betalningsskyldig för den juridiska personens skatter.
- borgenärshandläggare som utreder betalningsfrågan.

För att processföraren ska kunna bedöma om förutsättningar finns att driva en betalningssäkringsprocess är det nödvändigt att hon eller han erhåller alla relevanta uppgifter och upplysningar i ärendet från alla inblandade handläggarkategorier.

En redovisning av hur fordringen har uppkommit och beräknats är nödvändig. Det måste också klargöras vilka perioder som skatterna eller avgifterna avser. Vidare måste alla omständigheter redovisas som indikerar en påtaglig risk för att den skattskyldige försöker undandra sig att betala. Om skatte-tillägg, räntor etc. kan komma att påföras ska processföraren upplysas även om detta.

Den information processföraren behöver kan efter överenskommelse i det enskilda fallet lämnas både muntligt och skriftligt.

Pågår annan borgenärsåtgärd mot skattskyldig?

Som tidigare redovisats får beslut om betalningssäkring inte meddelas under tiden en företagsrekonstruktion pågår. Det är således viktigt att det inför en betalningssäkring också utreds och beaktas vilka andra åtgärder skattskyldig eventuellt kan vara föremål för.

Förhandspromemoria eller dylikt

Om frågan om betalningssäkring blir aktuell i samband med en revision bör som regel en särskild förhands- eller delpromemoria upprättas till ledning för processförarens ansökan om betalningssäkring. Har GRL i samband med ett förvarstagande av lös egendom upprättat ett beslut kan detta i vissa fall utgöra ett tillräckligt underlag. Någon särskild förhandspromemoria behövs då inte. I övriga fall bör iakttagelser och uppgifter sammanställas och lämnas till processföraren i form av arbetspromemoria, arbetsanteckningar eller motsvarande handling som vid behov kan bifogas ansökan. Promemorian eller anteckningarna måste innehålla alla för betalningssäkringen relevanta omständigheter.

Tidiga kontakter med domstolen, KFM m.fl.

Om förutsättningar för en ansökan om betalningssäkring finns bör processföraren i ett så tidigt skede som möjligt kontakta såväl förvaltningsrätten som KFM för att informera, planlägga och klara ut bl.a. alla praktiska detaljer kring den kommande betalningssäkringen. Syftet är att möjliggöra en så snabb och effektiv handläggning som möjligt. Detta är inte minst viktigt om kommunikation med part inte ska ske före beslut, utan beslutet ska delges av KFM först i samband med verkställighet eller om verkställigheten ska samordnas med t.ex. en husrannsakan.

4.2 Ansökan

Behörig processförare

Vem som har befogenhet att föra en process om betalningssäkring i domstolen framgår av Skatteverkets arbetsordning och av respektive regions handläggningsordning.

Inga geografiska begränsningar	En processförare har befogenhet att företräda Skatteverket i samtliga förvaltnings- och kammarrätter. Beträffande punkt-skatter är befogenheten förbehållen storföretagsregionen, Ludvikakontoret. Processer i Regeringsrätten handläggs av Skatteverkets huvudkontor. Huvudkontoret kan dock delegera handläggningen av ett visst ärende, t.ex. till den tidigare processföraren.
Skriftlig ansökan	<p>Hur en ansökan om betalningssäkring ska utformas och vad den ska innehålla regleras inte i BtSL. En ansökan om betalningssäkring ska dock vara skriftlig (3 § första stycket FPL). För att förenkla ansökningsförfarandet har Skatteverket tagit fram en blankett, SKV 6202.</p> <p>Ansökan ska diarieföras hos Skatteverket (Diarätt eller BORIS).</p> <p>I sin ansökan om betalningssäkring ska Skatteverket yrka att domstolen ska besluta om betalningssäkring av ett visst belopp mot en viss fysisk eller juridisk person samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet (4 § första stycket FPL).</p>
Ändrat yrkande	Vad som gäller om Skatteverket i ett senare skede vill ändra sitt yrkande behandlas i avsnitt 5.1.2.
Kommunicering under handläggningen i domstol	Processföraren måste i sin ansökan också ta ställning till om Skatteverket ska yrka att någon kommunikering inte ska äga rum före beslutet. I annat fall kommunicerar domstolen ansökan med den skattskyldige på sedvanligt sätt. Föreligger det fara i dröjsmål ska processföraren i ansökan redovisa grunderna för detta och yrka att handlingarna i ärendet inte tillställs den skattskyldige före beslut (5 § andra meningen BtSL). Läs vidare i avsnitt 5.2.
Delgivning av beslut	Processföraren måste också ta ställning till när domstolens beslut ska delges den skattskyldige. Huvudregeln är att beslut om betalningssäkring ska delges den skattskyldige (9 § första stycket BtSL). Om det kan befaras att verkställigheten av beslutet riskerar att avsevärt försvåras eller t.o.m. omintetgöras om delgivning sker före förrättning för verkställighet äger rum behöver delgivningen inte ske före förrättningen (andra stycket samma lagrum). Processföraren bör så gott som alltid yrka att delgivning inte ska ske före KFM:s förrättning. Läs vidare i avsnitt 5.4
Egendom i förvar	Om egendom har tagits i förvar ska detta anges i ansökningen. Processföraren ska också yrka att förvarstagen egendom får bli kvar i förvar till dess betalningssäkringsbeslutet verkställs. Till

	ansökan ska fogas såväl beslut som bevis om att egendom tagits i förvar. Läs vidare i avsnitt 7.
Behörig domstol	I sin ansökan ska processföraren lämna uppgift som visar att domstolen är behörig att pröva Skatteverkets ansökan. Läs vidare i avsnitt 4.3.
Fordran	I ansökan ska anges vilken eller vilka fordringar som avses och om fordran är fastställd eller inte. Rör ansökan en fordran för ansvar för annans skatt ska en beräkning av sidoansvarsfordran och grunden härför specificeras och redovisas.
Fastställd fordran	Om fordran är fastställd av Skatteverket bör, utöver belopp, uppgift lämnas om besluts- och förfalldatum. Om förfalldatum har passerats bör uppgift också lämnas om vad som därefter har hänt med fordringen. Det kan vara lämpligt att bifoga en kopia av taxerings- eller beskattningsbeslutet.
Inte fastställd fordran	Om fordringen inte är fastställd är det viktigt att specifikation av fordringsbeloppet sker och att grunderna för och hur beloppet har beräknats framgår. Det är också viktigt att det framgår att tidsperioden har gått till ända. Fordringar för vilka ansökan om betalningssäkring görs ska specificeras noga med avseende på skatte- eller avgiftsslag, år och belopp.
Betydande belopp	Av sammanställningen av fordran ska framgå att Skatteverket anser att den uppgår till ett betydande belopp.
Påtaglig risk	Processföraren måste utförligt redovisa varför kriteriet påtaglig risk bedöms föreligga. Samtliga omständigheter som konstituerar den påtagliga risken för att den skattskyldige försöker undandra sig att betala statens fordran ska redovisas.
Proportionalitetsregeln	Processföraren måste också ange att ett beslut om betalningssäkring inte kan anses bryta mot den s.k. proportionalitetsregeln.

4.3 Forumregler

4.3.1 Inledning

Förvaltningsrätten första instans	Förvaltningsrätten är enda behöriga första instans för prövning av ärenden om betalningssäkring (3 § BtSL). Domstolens prövning kan samtidigt avse säkringsåtgärder beträffande fordringar inom olika beskattningsområden mot en
--	---

och samma skattskyldig. Behovet av att vid ett och samma tillfälle säkerställa betalning för flera olika typer av fordringar har ökat under senare år i och med att det blivit vanligare med integrerade revisioner.

Behörig förvaltningsrätt

Skattskyldigs *överklagande* av Skatteverkets taxerings- eller beskattningsbeslut ska prövas av den förvaltningsrätt som anges i 22 kap. SBL (22 kap. 1 a–1 d §§). Olika regler gäller om det överklagade beslutet rör en juridisk eller en fysisk person.

Vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva en *ansökan om betalningssäkring* ska bestämmas med stöd av reglerna i 22 kap. SBL (20 § BtSL hänvisar till 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL). Lagstiftarens intentioner med denna ordning är att en betalningssäkring som regel ska handläggas av samma förvaltningsrätt som i ett senare skede ska pröva ett överklagande rörande den materiella fråga som den betalningssäkrade fordringen avser (prop. 2002/03:99 s. 270–271). Detta innebär att det endast i undantagsfall kommer att bli så att betalningssäkringsärendet och ett senare överklagande av den materiella taxerings- eller beskattningsfrågan handläggs av olika förvaltningsrätter. Undantagsfallen förutsätter att taxerings- eller beskattningsbesluten i den materiella frågan inte meddelas samma år som ansökan om betalningssäkring ges in för prövning i förvaltningsrätten och att den skattskyldiges hemort under tiden har ändrats så att den ligger inom en annan förvaltningsrätts domkrets. Skulle en sådan flyttning medföra problem när den materiella frågan ska prövas av en annan förvaltningsrätt finns det möjlighet för denna att överlämna den vidare hanteringen till den förvaltningsrätt som handlägger eller har handlagt betalningssäkringsärendet. Vad som gäller vid sådant överlämnade behandlas i avsnitt 4.3.7.

4.3.2 Forumregler för fysiska personer

Bestämmelsen om vilken förvaltningsrätt som ska pröva en fysisk persons överklagande av ett taxerings- eller beskattningsbeslut meddelat av Skatteverket finns i SBL (22 kap. 1 a §). En ansökan om betalningssäkring avseende en fysisk person ska därmed ges in till och prövas av den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen har sin hemortskommun det år ansökan ges in (20 § BtSL och 22 kap. 1 a § SBL). Med hemortskommun avses som huvudregel den kommun där personen var folkbokförd den 1 november året före det år då ansökan ges in.

Forumregler vid företrädaransvar

Det är förvaltningsrätten som är första instans att pröva frågan om företrädaransvar. Vilken förvaltningsdomstol som är behörig att pröva om sådant ansvar ska utdömas regleras i SBL (12 kap. 7 §). Där framgår att företrädaransvar väcks genom en ansökan till den förvaltningsrätt där den juridiska personen kan föra talan om den grundläggande skattefordran. Läs vidare i prop. 2002/03:128 s. 31 och Handledningen för företrädaransvar avsnitt 6.2.

I anledning av detta uppkommer spørsmålet om vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva frågan om *betalningssäkring* för ett framtida företrädaransvar. I förarbetena har lagstiftaren visserligen uttalat intentionen att mål om betalningssäkring ska prövas av den domstol som har att materiellt pröva ett överklagande rörande den taxerings- eller beskattningsfråga som betalningssäkringen är sammankopplad med (prop. 2002/03:99 s. 270 f.). Frågan om behörig domstol är emellertid entydigt reglerad i 20 § första stycket BtSL, vilken bestämmelse hänvisar till 22 kap. 1 a–1 d §§ SBL. I fråga om fysisk person återfinns uttömmande regler om behörig domstol i 1 a §. En ansökan om betalningssäkring för ett framtida företrädaransvar ska således prövas av den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen har sin hemortskommun det år ansökan ges in.

Härav följer att prövningen av såväl ansökan om betalningssäkring som den materiella prövningen i skattefrågan mot den juridiska personen liksom den materiella prövningen av om företrädaransvar ska utdömas mot en företrädare i vissa fall kan tillkomma en annan förvaltningsrätt än den som prövar frågan om betalningssäkring för ett framtida företrädaransvar. Eftersom ärendena om betalningssäkring mot den juridiska personen och företrädaren för ett framtida företrädaransvar har ett nära samband med varandra bör Skatteverket överväga att i ett särskilt yrkande i ansökningarna aktualisera frågan om överlämning eller sammanläggning av betalningssäkringsärendena. Läs vidare i avsnitt 4.3.7.

För det fall en fysisk person saknar hemortskommun och inte heller har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige eller har väsentlig anknytning hit får behörig domstol bestämmas med stöd av den allmänna forumregeln i 14 § andra stycket LAFD. Läs vidare i avsnitt 4.3.6.

4.3.3 Forumregler för juridiska personer

En ansökan om betalningssäkring avseende en juridisk person ska i normalfallet ges in till och prövas av den förvaltningsrätt

inom vars domkrets den juridiska personen har sitt huvudkontor, sitt säte eller varifrån förvaltningen sköttes den 1 november året före det år ansökan ges in (20 § BtSL och 22 kap. 1 b § SBL). För en juridisk person, exklusive dödsbo, som har bildats efter den 1 november året före det år ansökan ges in, bestäms behörig förvaltningsrätt med utgångspunkt från huvudkontorets respektive sätets belägenhet eller varifrån förvaltningen sköttes då den juridiska personen bildades. För en juridisk person som har upplösts är den förvaltningsrätt behörig som senast var behörig att pröva ett överklagande rörande den juridiska personen.

Utländsk juridisk person

För en utländsk juridisk person ska ansökan handläggas av den förvaltningsrätt inom vars domkrets förvaltningen sköttes den 1 november året före det år då ansökan ges in.

Dödsbo

För dödsbo ska ansökan handläggas av den förvaltningsrätt som senast var behörig att pröva ett överklagande som rörde den avlidne. För ett dödsbo som har upplösts är den förvaltningsrätt behörig som senast var behörig att pröva ett överklagande rörande dödsboet.

4.3.4 Forumregler avseende punktskatter m.m.

Beträffande punktskatter, kupongskatt, skatt på ränta på skogskontomedel, särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister, ersättning för viss mervärdesskatt för kommuner och landsting samt den som är mervärdesskatteskyldig endast på grund av vissa gemenskapsinterna förvärv (2 a kap. 3 § första stycket 1 och 2 ML), ges ansökan om betalningssäkring in till och prövas av Förvaltningsrätten i Falun (20 § BtSL som hänvisar till 1 d § SBL jämfört med 7 a § förordningen [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.). Dessa bestämmelser tar i förekommande fall över den behörighet som annars följer av SBL (22 kap. 1 a–1 c §§).

4.3.5 Samordning av ärenden med stöd av SBL

Överklaganden avseende olika personer kan samordnas till en och samma förvaltningsdomstol även om detta inte följer av bestämmelserna i 22 kap. 1 a–1 b §§ SBL (22 kap. 1 c § SBL, prop. 2002/03:99 s. 277 ff.).

Med hänsyn till att det i 20 § BtSL hänvisas till 22 kap. 1 c § SBL kan även *ansökningar om betalningssäkring* i vissa fall samordnas och prövas av en och samma förvaltningsrätt. Bestämmelsen innebär att betalningssäkringar som annars skulle handläggas av olika förvaltningsrätter i vissa fall kan

samordnas till en och samma domstol. Det möjliggör en mer praktisk och effektiv hantering hos såväl Skatteverket som domstolen. Förutsättningen för samordning är att ansökningarna ges in samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund. Föreligger dessa förutsättningar kan ansökningar för;

1. företag eller annan näringsidkare inom en koncern och moderföretaget i koncernen,
2. två eller flera företag eller andra näringsidkare inom en koncern,
3. delägare i en juridisk person och den juridiska personen, eller
4. två eller flera delägare i en juridisk person,

ges in till den förvaltningsrätt som har att pröva ansökan avseende moderföretaget respektive den juridiska personen. Bestämmelserna innebär t.ex. att ansökningar avseende ett aktiebolag med säte i Stockholms kommun och två delägare med hemortskommuner i Malmö respektive Jönköping kan samordnas genom att handläggas av Förvaltningsrätten i Stockholm. Förutsättningen är att de ges in samtidigt och stöder sig på väsentligen samma grund. I en sådan situation behöver Skatteverket således inte begära att förvaltningsrätterna samordnar handläggningen av ärendena med tillämpning av de allmänna bestämmelserna i LAFD (14 § tredje eller fjärde styckena). Läs vidare om detta i avsnitt 4.3.7.

**Väsentligen
samma grund**

Med väsentligen samma grund menas att ansökningarna i allt väsentligt måste grunda sig på samma omständigheter eller händelseförlopp. Vad som i detta sammanhang menas med väsentligt framgår inte av lagtext eller förarbeten. Till ledning för tolkningen kan jämförelse göras med begreppets kvantifierade innebörd. Inom skatterätten motsvarar väsentligt således från cirka 40 % till drygt 50 % (SN 1999 s. 617 f och SN 2000 s. 482). Detta får anses innebära att saken i det stora hela ska vara identisk. Exempel på situationer där bestämmelsen med fördel kan användas är betalningssäkringar beträffande fåmansföretag. Det är relativt vanligt att företagsledaren lönebeskattas för oredovisade inkomster i bolaget samtidigt som bolaget påförs arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt på de undanhållna beloppen. Finns företagsledaren och bolaget inte inom samma domstols domkrets föreligger förutsättningar för en samordning.

Inte obligatoriskt

Samordningsbestämmelserna är inte obligatoriska eller tvingande utan kan tillämpas när effektivitetsskäl motiverar

det. Skatteverket bör i förekommande fall i sin ansökan särskilt ange när bestämmelserna åberopas.

4.3.6 Forum saknas enligt SBL

Forumreglerna i SBL är inte heltäckande. Förhållandena kan vara sådana att det inte finns någon förvaltningsrätt som med stöd av bestämmelserna i 22 kap. SBL kan anses vara behörig att pröva en ansökan om betalningssäkring. Detta kan t.ex. inträffa för en fysisk person som saknar hemortskommun i Sverige eller för en juridisk person som saknar huvudkontor, säte eller förvaltning här i landet. Vid sådant förhållande ska behörig förvaltningsrätt prövas enligt den allmänna forumregeln i LAFD (14 § andra stycket LAFD, prop. 2002/03:99 s. 265 och 306). Enligt denna regel är den förvaltningsrätt behörig inom vars domkrets ärendet först prövats.

Kammarrätten har i ett avgörande kommit fram till att när det gäller en ansökan om betalningssäkring har oftast ännu inget ärende prövats. Bedömning av vilken förvaltningsrätt som är behörig får då göras med utgångspunkt från inom vilken domkrets det är antagligt att det första taxerings- eller beskattningsbeslutet kommer att fattas (KRNG 2009-02-19, mål nr 1029-09).

4.3.7 Överlämning av mål enligt LAFD

När samordning enligt SBL inte är möjlig

Finns ärenden med nära samband med varandra vid mer än en förvaltningsrätt får ärendena överlämnas till och handläggas vid en av förvaltningsrätterna om det kan ske utan avsevärd olägenhet för part (14 § tredje stycket LAFD). Bestämmelsen är tillämplig även i ärenden om betalningssäkring som har nära samband med varandra och där samordning inte kan ske enligt SBL:s regler (22 kap. 1 c §, läs avsnitt 4.3.5). Överlämning kan exempelvis ske i mål där saken (händelseförloppet) är identisk, när betalningssäkring ska ske för samma fordran hos flera personer eller på grund av ägarförhållanden och där målen annars skulle handläggas av olika domstolar. Enligt förarbetena (prop. 1997/98:101 s. 101) bör regeln inte ges en alltför vid tillämpning och det bör inte vara möjligt att föra samman mål enbart av det skälet att de handlar om ett och samma skatteupplägg som använts av flera personer.

Även ärenden som inte har samband med andra får överlämnas om det finns särskilda skäl och kan göras utan avsevärd olägenhet för någon part (14 § fjärde stycket LAFD). Ett sådant överlämnande kan enligt förarbetena exempelvis ske om det ska hållas muntlig förhandling och det framstår som

processekonomiskt fördelaktigt för både domstolarna och parterna att detta ärende handläggs vid en annan förvaltningsrätt. Av förarbetena framgår också att överlämning vid särskilda skäl är avsedd för enskilda fall och att det inte kan komma ifråga att tillämpa regeln systematiskt i ett antal typsituationer för att eventuellt korrigera det resultat forumreglerna ger i allmänhet. Inte heller bör regeln utnyttjas för att åstadkomma en utjämning av arbetsbördan mellan olika domstolar (prop. 1997/98:101 s. 101–102).

Berörda förvaltningsrätter ska självmant beakta möjligheterna att överlämna och lägga samman ärenden. Om Skatteverket gör bedömningen att överlämning och sammanläggning bör ske, bör verket i förekommande fall genom särskilt yrkande aktualisera frågan om överlämning av ärendena hos förvaltningsrätterna i samband med att ansökningarna ges in. Det är dock upp till domstolarna att bestämma om överlämning ska ske. Av förarbetena framgår att det inte bör komma ifråga att låta en part mera allmänt styra över vid vilken domstol ett mål ska prövas. Möjligheten att besluta om undantag från forumreglerna bör i stället vara förbehållen domstolarna med beaktande av parternas berättigade intressen (prop. 1997/98:101 s. 100).

Motsvarande bestämmelser om överlämning och sammanläggning finns också beträffande handläggningen i kammarrätt (8 a § LAFD).

Överlämningen

Innan ett ärende överlämnas till en annan domstol ska domstolarna samråda med varandra på lämpligt sätt. Om det råder delade meningar om ärendet ska överlämnas faller frågan. Om enighet inte kan nås vilken domstol som ska handlägga ärenden som har nära samband med varandra ska de handläggas vid den domstol där ett överklagande först gavs in (8 § förordningen [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.).

Kommunicering

Överlämning av ärenden får endast beslutas om det kan ske utan avsevärd olägenhet för part. Detta innebär att domstolen i vissa fall kan behöva kommunicera parterna före beslut.

Beslut om överlämning

Parterna ska underrättas om att ett ärende överlämnas till annan domstol (9 § förordningen [1977:937] om allmänna domstolars behörighet m.m.). Ett beslut om överlämnande får endast överklagas i samband med att beslutet i själva ärendet överklagas (34 § FPL).

Fara i dröjsmål

Förvaltningsrätts beslut att överlämna ett ärende till en annan förvaltningsrätt för handläggning är offentligt och expedieras därför också normalt omedelbart till parterna. Om Skatteverket på grund av fara i dröjsmål yrkar att kommunikering inte ska ske och att betalningssäkringsbeslutet inte ska delges förrän i samband med verkställighetsförrättningen (se avsnitt 6.3), får dessa yrkanden även anses omfatta domstolens handläggning av överlämnandet. Detta för att beslutet om överlämning är ett beslut inom ramen för handläggningen av betalningssäkringen. Om förvaltningsrätten bedömer att det finns fara i dröjsmål innebär detta att kommunikering inte ska ske och beslutet om överlämnande inte ska delges den skattskyldige omedelbart utan tillsammans med betalningssäkringsbeslutet först i samband med verkställighetsförrättningen. I annat fall riskerar kommunikeringen och expedieringen av överlämningsbeslutet att helt omintetgöra den kommande betalningssäkringens verkställighet och syfte. Om det finns fara i dröjsmål och Skatteverket även tar initiativet till överlämnade och sammanläggning av ärenden är det viktigt att Skatteverket i sin ansökan särskilt framhåller att yrkandet baserat på fara i dröjsmål även omfattar kommunikering och delgivning av beslutet om överlämnande av ärendet till annan förvaltningsrätt.

4.3.8 Ansökan till fel förvaltningsrätt

Om en ansökan om betalningssäkring ges in till en förvaltningsrätt som inte är behörig att pröva den, ska rätten lämna över Skatteverkets ansökan till behörig domstol. Ansökningen ska anses ha kommit in till den behöriga förvaltningsrätten samma dag den kom in till den inte behöriga domstolen (7 § FPL).

5 Domstolens handläggning

5.1 Inledning

5.1.1 Rättens sammansättning

Förvaltningsrätt är i normalfallet domför med en lagfaren domare och tre nämndemän (17 § LAFD). För bl.a. beslut som inte innefattar slutligt avgörande av målet liksom för mål enligt BtSL är förvaltningsrätten domför med en lagfaren domare ensam. Om det finns särskilda skäl får mål om betalningssäkring prövas av fullsuttet rätt (18 § LAFD). I förvaltningsrätten är det normalt att betalningssäkringar i allmänhet och interimistiska beslut i synnerhet avgörs av en ensam lagfaren domare. Undantag med nämndemän närvarande kan förekomma i mer komplicerade betalningssäkringsmål med t.ex. muntlig förhandling och muntlig bevisning.

Kammarrätt är domför med tre lagfarna ledamöter. Fler ledamöter än fyra lagfarna ledamöter får inte sitta i rätten (12 § LAFD). Betalningssäkringsmål avgörs därför normalt med tre lagfarna ledamöter.

5.1.2 Processen

Ramen för processen

Det är viktigt att yrkandet anges tydligt eftersom det utgör ramen för processen. Domstolen får inte gå utöver vad som yrkas i processen (29 § FPL). I mål om betalningssäkring gäller detta särskilt fordrans storlek, vilka skatter och avgifter fordran avser och vilken tidsperiod som berörs.

Ändrat yrkande

Ett yrkande kan inte ändras hur som helst efter att ett beslut om betalningssäkring har meddelats. Det är således inte möjligt att senare hänföra ett yrkande till ett annat taxeringsår än det som har angetts i ansökan (RÅ 1981 1:81). Samma sak torde analogt gälla det beskattningsår eller den redovisningsperiod som har angetts i ansökan. I övrigt måste rättsläget bedömas som osäkert. Inom ramen för fordringsbeloppet och saken i processen, dvs. inom det aktuella händelseförloppet, torde det dock vara möjligt att kvitta ett skatte- eller avgiftsslag mot ett annat skatte- eller avgiftsslag. Kammarrätten (KRNG 2007-08-

28, mål nr 2649-07) har således funnit att Skatteverkets ansökan har kvarstått principiellt oförändrad även om fördelningen mellan mervärdesskatt och inkomstskatt senare har ändrats. Enligt kammarrättens mening innebar den ändrade fördelningen inte att Skatteverkets ansökan hade ändrats på ett sådant sätt att det fanns anledning att undanröja beslutet om betalningssäkring. Att det är saken eller händelseförloppet som bestämmer processramen bekräftas även av en annan dom (RÅ 1984 2:97). För samma slutsats talar de regler som gäller för en ny ansökan efter att ett tidigare beslut har hävts på grund av att Skatteverket inte har fastställt fordran eller underlaget för den i tid (7 § andra stycket BtSL). Se avsnitt 5.5.

Om ett betalningssäkringsbeslut måste ändras och detta inte kan ske endast inom ramen för processen avseende det tidigare meddelade beslutet i analogi med den i föregående stycke nämnda domen, måste Skatteverkets talan justeras. Detta kan innebära att Skatteverket till förvaltningsrätten måste ge in dels ett yrkande om hävning helt eller delvis av det tidigare meddelade beslutet, dels ansöka om betalningssäkring för ytterligare fordringar. Hävning av det tidigare meddelade beslutet ska endast begäras för den del av beslutet som är felaktigt.

Domstolens utredningsskyldighet

Till skillnad mot vad är fallet i allmän domstol kan förvaltningsdomstol även beakta omständigheter som inte åberopas i processen. Domstolen har enligt den s.k. officialprincipen ett visst eget ansvar för att målet blir tillräckligt utrett (8 § FPL).

Officialprincipen gör i sig ingen skillnad mellan enskild och allmän part, men i praktiken kan det allmänna mera sällan räkna med att domstolen agerar på eget initiativ till fördel för det allmänna. Detta innebär att Skatteverket normalt måste åberopa en omständighet för att den ska beaktas av domstolen. Däremot kan domstolen på eget initiativ tänkas agera till fördel för den skattskyldige för att utreda sådana omständigheter som kan tala för denne. Detta senare gäller företrädesvis skattskyldiga som inte biträds av ett kvalificerat ombud eller biträde.

Företagsrekonstruktion

Som tidigare sagts i avsnitt 1.3 får beslut om betalningssäkring inte meddelas under tid en företagsrekonstruktion (2 kap. 17 § lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion) pågår. Detta innebär att beslut om betalningssäkring inte får meddelas av förvaltningsrätten efter det att tingsrätten har beslutat om företagsrekonstruktion. Såväl Skatteverket som förvaltningsrätten måste således före ansökan ges in respektive beslut meddelas förvissa sig om att företagsrekonstruktion inte pågår. Om

tingsrätten beslutar om företagsrekonstruktion efter det att ett betalningssäkringsbeslut har meddelats, utgör detta inte grund för att häva betalningssäkringen. Läs vidare under avsnitt 5.6.

Bevisning

I dispositiva tvistemål i allmän domstol anges uttryckligen att det är parterna som ska sörja för bevisningen (35 kap. 6 § RB). I förvaltningsprocessen är det ytterst domstolen som ska se till att ett målet blir tillräckligt utrett. Vid behov talar domstolen om hur utredningen bör kompletteras. Domstolen kan även avvisa överflödigt bevisning (8 § FPL). Ny bevisning kan ges in under hela processen fram till dess att beslut eller dom meddelas och expedieras. Ytterligare omständigheter eller bevis kan således återropas även efter en muntlig förhandling.

Beträffande vittne och sakkunnig i förvaltningsprocessen hänvisar FPL till bestämmelserna i RB i tillämpliga delar (25 § första stycket FPL jämfört med 36 kap. 1–18 och 20–23 §§ samt 40 kap. 9–11, 14, 16 och 20 §§ RB).

Fri bevisprövning

Domstolens avgörande ska grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit i målet (30 § FPL). I allmän domstol ska rätten efter samvetsgrann prövning av allt som förekommit avgöra vad som är bevisat i målet (35 kap. 1 § RB). Denna princip om fri bevisprövning gäller även inom förvaltningsprocessen även om det saknas en uttrycklig regel i FPL.

5.2 Kommunicering med part

Den skattskyldiges rätt

Enligt förvaltningsprocessens allmänna regler ska motpart få del av ansöknings- eller besvärshandling eller annan handling genom vilken handläggningen av ett ärende inleds. Motparten ska föreläggas att svara inom viss tid. Undantag från denna regel får ske bl.a. om underrättelsen avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslutet (10 § FPL). Motparten ska i svaret ange om han medger eller motsätter sig yrkandena (11 § FPL).

Innan ett mål avgörs ska part vidare ha fått kännedom om vad som tillförts målet genom annan än parten själv och ha fått tillfälle att yttra sig över det. Undantag från denna regel kan göras bl.a. om underrättelsen avsevärt skulle försvåra genomförandet av beslutet (18 § FPL). Den skattskyldige har således redan enligt dessa bestämmelser en rätt att även i mål om betalningssäkring få kännedom om vad som tillförts genom annan än honom eller henne själv och också få tillfälle att yttra sig.

Genom en särskild bestämmelse har den skattskyldige i mål om betalningssäkring en ovillkorlig rätt att yttra sig före beslut om det inte är fara i dröjsmål (5 § BtSL). Om det finns en fara i dröjsmål ska kommunikering inte ske före förvaltningsrättens beslut. Bestämmelserna har utformats efter mönster från motsvarande bestämmelser beträffande kvarstad (jfr 15 kap. 5 § respektive 26 kap. 2 § RB).

Fara i dröjsmål

Med fara i dröjsmål menas att det finns omständigheter som avsevärt kan försvåra eller t.o.m. riskera att helt omintetgöra en senare verkställighet (prop. 1978/79:28 s. 148). Vad som måste bedömas är risken för att den skattskyldige försöker sabotera eller omöjliggöra en kommande verkställighet om kommunikation sker före beslut.

Liksom när det gäller möjligheten att bestämma att beslutet ska delges först i samband med KFM:s verkställighetsförrättning (9 § BtSL) är det risken för att den skattskyldige undanskaffar egendom som är avgörande för bedömningen av om det finns en fara (prop. 1978/79:28 s. 148). Det ligger i sakens natur att undantagsreglerna ofta måste tillämpas beträffande betalningssäkring på grund av risken för att den skattskyldige ska undanskaffa egendom. Redan den omständigheten att fara finns för att en viss del av den egendom som kan komma att tas i anspråk genom betalningssäkring undanskaffas, utgör tillräckligt skäl för att underlåta kommunikation. I de fall säkringsåtgärden bedöms förfela sitt syfte om beslutet föregås av kommunikation med den skattskyldige, ska kommunikation inte ske.

Egendom motsvarande skattekravet har tagits i förvar

Om egendom till ett värde motsvarande hela skattekravet har tagits i förvar kan verkställigheten av beslutet om betalningssäkring inte äventyras genom att egendom undanskaffas. Någon fara i dröjsmål finns då inte. Den skattskyldige ska i sådana fall kommuniceras. Detta bör också normalt bli fallet om det framstår som uppenbart att den skattskyldige inte äger ytterligare egendom utöver den som redan har tagits i förvar. Skatteverket ska i dessa situationer naturligtvis inte yrka att kommunikering inte ska ske. Genom förfarandet får den skattskyldige möjlighet att i ett tidigt skede ställa säkerhet för fordringen och kan på så vis också undvika den offentlighet som annars uppkommer i samband med ett beslut om betalningssäkring.

I alla andra fall bör normalt fara i dröjsmål anses finnas.

**Skatteverket
måste yrka**

Förvaltningsrätten underlåter inte kommunikering annat än på yrkande av Skatteverket. Skatteverket måste därför i sin ansökan om betalningssäkring yrka att den skattskyldige inte ska kommuniceras. Yrkandet ska motiveras. Se avsnitt 4.2.

**Kommunicering
vid fara i dröjsmål**

Om förvaltningsrätten meddelar beslut utan föregående kommunikering (interimistiskt beslut), ska förvaltningsrätten ge den skattskyldige tillfälle att yttra sig över beslutet inom viss tid från det han har delgetts beslutet. Detta görs oftast i form av ett föreläggande i det interimistiska beslutet. I den aktuella situationen har som regel beslutet också redan verkställts (jfr avsnitt 5.4 om delgivning av beslut).

5.3 Muntlig förhandling

5.3.1 Allmänna regler i FPL

Huvudregeln i allmän förvaltningsdomstol är att handläggningen är skriftlig och detta gäller även i betalningssäkringsmål. Den muntliga förhandlingen i en förvaltningsprocess ska ses som ett komplement till den skriftliga handläggningen. I fråga om muntlighet vid förvaltningsdomstolar gäller de allmänna reglerna i FPL. Muntlig förhandling får enligt dessa allmänna regler ingå i handläggningen när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande. Vidare gäller i förvaltningsrätt och kammarrätt att muntlig förhandling ska hållas om enskild som för talan i målet begär det samt muntlig förhandling inte är obehövlig och inte heller särskilda skäl talar emot det (9 § FPL).

5.3.2 Särskild regel i BtSL

Muntliga förhandlingar kan många gånger vara till fördel för utredningen och förbättra förutsättningarna för att domstolens beslut blir riktiga och därmed stärka rättssäkerheten. Rättssäkerheten är särskilt viktig i en så ingripande åtgärd som betalningssäkring. I en betalningssäkringsprocess finns därför behov av regler som i större utsträckning säkerställer den skattskyldiges rättigheter. Av denna anledning finns en särskild bestämmelse i BtSL som i princip ger den skattskyldige rätt att på begäran få muntlig förhandling i mål om betalningssäkring. Detta gäller dock bara i förvaltningsrätten och kammarrätten men inte i Regeringsrätten (8 § BtSL). Muntliga förhandlingar är därför vanligtvis mer frekventa i betalningssäkringsprocesser än i andra skatte- eller avgiftsprocesser. Muntliga förhandlingar är dock resurskrävande. Domstolen har därför getts möjlighet att gå emot den skattskyldiges önskemål om en

förhandling är uppenbart obehövlig och inte bedöms fylla något syfte (8 § BtSL). Detta kan vara aktuellt t.ex. om ansökan om betalningssäkring inte kommer att bifallas eller om den skattskyldige utan tillräckliga skäl begär att muntliga förhandlingar ska hållas vid upprepade tillfällen (prop. 1989/90:3 s. 23 och 45).

Det är bara den skattskyldige som har en i princip ovillkorlig rätt till muntlig förhandling i betalningssäkringsmål och denne ska alltid upplysas om sin rätt att begära sådan (8 § BtSL).

Motsvarande rätt saknas för Skatteverket. Det finns dock inte något som hindrar Skatteverket från att också yrka på muntlig förhandling. Ett sådant yrkande ska enligt de allmänna reglerna i FPL (9 §) bifallas om muntlig förhandling är till fördel för utredningen eller främjar ett snabbt avgörande. På Skatteverkets initiativ torde det främst vara aktuellt med muntlig förhandling när muntlig bevisning åberopas.

5.3.3 Medverkan via telefon eller video

RB:s regler gäller

Parterna i en betalningssäkringsprocess får delta i en muntlig förhandling genom ljudöverföring eller ljud- och bildöverföring under samma förutsättningar som gäller i allmän domstol enligt RB (14 § andra stycket FPL jämfört med 5 kap. 10 § RB). Samma sak gäller vittne och sakkunnig (25 § andra stycket FPL jämfört med 5 kap. 10 § RB). Med ljud- och bildöverföring avses videokonferens. Bestämmelsen i FPL om användning av telefon eller videokonferens är precis som i RB generellt utformad. Det innebär att det är möjligt att använda telefon eller videokonferens i alla typer av mål och förhandlingar även i förvaltningsdomstol och av såväl parter som alla andra deltagare i förhandlingen. Frågan om en person ska delta genom telefon eller videokonferens ska avgöras i det enskilda fallet. Domstolen ska vid bedömningen av om det finns skäl för sådant deltagande särskilt beakta dels de kostnader eller olägenheter som en inställelse i domstolen annars skulle medföra, dels om personen känner påtaglig rädsla för att vara närvarande i rättssalen. Det sist nämnda gäller naturligtvis i första hand vittnen. Ett deltagande via telefon eller videokonferens får inte ske om det är olämpligt med hänsyn till ändamålet med personens inställelse och övriga omständigheter (prop. 2004/05:131 och prop. 2007/08:139). Förutom telefonförhör med vittnen har det hittills varit sparsamt med medverkan via telefon eller videokonferens i betalningssäkringsprocesser.

**Skatteverket
kan begära**

Skatteverket kan som part begära att få delta i en muntlig förhandling via telefon eller videokonferens. Som skäl för en sådan begäran kan Skatteverket åberopa kostnader eller olägenheter i de fall domstolens lokaler ligger långt från processförarens tjänsteställe. Skatteverket måste dock noga väga kostnader och olägenheter mot nyttan av att vara på plats och träffa motpart, ombud, vittnen eller sakkunniga. Betalningssäkringsmål kan ofta innebära en omfattande muntlig förhandling och då kan det vara befogat och t.o.m. nödvändigt för myndighetens företrädare att vara på plats i rättsalen. Speciellt gäller detta om vittnen eller sakkunniga ska höras under förhandlingen. Se även Skatteverkets skrivelse 2008-12-16, dnr 131 760743-08/111.

5.3.4 Förfarandet i rätten

Några regler för hur en muntlig förhandling ska gå till i förvaltningsdomstol finns inte i FPL. I praktiken kan den därför komma att genomföras på olika sätt. Ytterst är det rättens ordförande som bestämmer hur förhandlingen ska gå till. Bestämmelserna i RB kan komma att tillämpas som hjälpregler.

Vanligtvis inleds förhandlingen med att Skatteverket får upprepa det yrkande som tidigare getts in skriftligen. Den skattskyldige lämnar härefter sin inställning till yrkandet, dvs. om han medger eller motsätter sig Skatteverkets yrkande. Därefter lämnar Skatteverket en redogörelse för de omständigheter eller rättsfakta som ligger till grund för ansökan, dvs. gör en sakframställning på samma sätt som i en brottsprocess i allmän domstol. Efter sakframställningen får dock parterna normalt, i var sin ordning, utveckla grunderna för sin talan och yttra sig över vad motparten anför. I stället för att begära en sakframställning av Skatteverket kan dock rättens ordförande välja att själv redogöra för vilka yrkanden och grunder som föreligger enligt ingivna handlingar, vad som är tvistigt och vid behov be Skatteverket komplettera.

**Förhör med den
skattskyldige**

Den skattskyldige eller hans ställföreträdare kan höras vid förhandlingen. Dock finns inte någon möjlighet att i allmän förvaltningsdomstol höra denne under ed eller sanningsförsäkran.

**Förhör med vittne
eller sakkunnig**

Domstolen får besluta om förhör med vittne eller sakkunnig. Förhöret får hållas under ed (25 § FPL). Detta gäller även om vittnet eller den sakkunnige hörs via telefon eller videokonferens. Till skillnad från vad som gäller i allmän domstol (36 kap. 11 § RB) är ed inte obligatorisk vid vittnesförhör i

allmän förvaltningsdomstol. I allmän domstol ska således vittnet avlägga ed innan han eller hon vittnar, medan vittnesförhör i allmän förvaltningsdomstol får hållas under ed. Främst är det naturligen ändamålet med vittnesförhöret som måste beaktas. Ska vittnet höras om fakta som är av betydelse ur bevissynpunkt och är behovet av tillförlitlighet till uppgifterna framträdande, bör vittnet naturligtvis höras under ed. Yrkar en part att ett vittne ska höras under ed bör detta normalt ske om inte särskilda skäl talar emot det eller det är uppenbart obehövligt. Ytterst är det dock domstolen som bestämmer om vittnesförhöret ska hållas under ed. Möjlighet saknas att särskilt klaga på rättens beslut i frågan om ed, utan domstolens beslut får i så fall överklagas i samband med överklagande av själva beslutet i målet (34 § FPL).

Om inte ed avläggs kan inte reglerna om mened i BrB (15 kap. 1 §) aktualiseras. Oavsett om ed avläggs eller inte föreligger dock sanningsplikt. Ett vittne har rätt att vägra att yttra sig om en omständighet som skulle röja att vittnet har begått brottslig eller vanärande handling och vittnet ska, när det finns skäl till det, av rätten upplysas om denna rättighet (36 kap. 6 och 14 §§ RB). Ett sådant skäl kan t.ex. vara misstanke om att oriktig uppgift kan komma att lämnas under vittnesförhöret, dvs. att risk finns att vittnet kan komma att röja brottslig gärning i form av mened. Om domstolen inte upplyser vittnet om hans eller hennes rättighet, men Skatteverket är medveten om risken att oriktig uppgift kan komma att lämnas, är det inte något som hindrar att verket under förhöret upplyser vittnet om hans eller hennes rättighet. I sammanhanget kan nämnas att oriktig uppgift som tas tillbaka senast innan vittnesförhöret avslutas inte är straffbar som mened.

Beträffande vittnesförhör gäller som tidigare nämnts RB (36 kap. 1–18 och 20–23 §§) i tillämpliga delar. Samma sak gäller vid sakkunnigförhör (40 kap. 9–11, 14, 16 och 20 §§ RB).

Omförhör i överrätt

I allmän domstol gäller att muntlig bevisning som har tagits upp i tingsrätten genom en ljud- och bildupptagning (video-upptagning) endast får tas upp i hovrätten på nytt om ytterligare frågor behöver ställas. Muntlig bevisning i hovrätten ska således som huvudregel läggas fram genom den video-upptagning som har gjorts av förhöret i tingsrätten (35 kap. 13 § RB). Motsvarande bestämmelser saknas i allmän förvaltningsdomstol. Med hänsyn till att fri bevisprövning gäller och enligt allmänna rättsgrundsatser föreligger dock inte något

hinder för överrätten att lägga muntlig bevisning i underrätten i form av ljud- eller videoupptagning till grund för bedömningen utan att ta upp bevisningen på nytt i överrätten. Även om rättegångsbalkens s.k. tilltrosparafer (50 kap. 23 §, 51 kap. 23 § och 55 kap. 14 § RB) inte är direkt tillämpliga i förvaltningsprocessen, ligger det dock i sakens natur att en överrätt inte utan starka skäl kan frångå en underrätts bedömning av ett vittnes trovärdighet utan att höra om vittnet. Däremot är överrätten oförhindrad att göra en annan värdering av vittnesmålets tyngd i förhållande till annan bevisning och därmed dess betydelse för utgången i målet (RÅ 2006 ref. 82).

**Huvudförhör
och motförhör**

Vid vittnesförhör är det normalt den part som har åberopat vittnet som inleder förhöret (36 kap. 17 § RB). Detta kallas huvudförhör. Vid huvudförhör är inte ledande frågor tillåtna. Motparten får sedan också tillfälle att ställa frågor. Detta kallas motförhör. Vid motförhör är ledande frågor tillåtna beträffande frågor som har behandlats vid huvudförhöret. För andra frågor är ledande frågor inte heller tillåtna vid motförhör. Den åberopande parten får slutligen tillfälle att återkomma i ett s.k. återförhör. Även här gäller att ledande frågor inte får ställas. Undantag gäller om vittnet har lämnat motstridiga uppgifter i huvudförhöret, motförhöret, polisförhör eller motsvarande.

Den som inleder ett vittnesförhör bör försöka få fram en spontan sammanhängande berättelse och sedan genom frågor leda vittnet vidare.

Vid förhör med sakkunnig är det formellt domstolen som företar förhöret. Med rättens tillstånd får dock den sakkunnige höras av parterna. Både rätten och parterna får ställa frågor till den sakkunnige (40 kap. 10 § RB).

**Särskild
sakkunskap**

Domstolen får begära yttrande i fråga som kräver särskild sakkunskap från myndighet, tjänsteman eller annan sakkunnig (24 § första stycket FPL). Innan domstolen anlitar sakkunnig bör parterna lämnas tillfälle att yttra sig i frågan (40 kap. 3 § RB). Vid förhör med av domstolen anlita person med särskild sakkunskap gäller bl.a. vad som ovan anförts beträffande förhör med sakkunnig.

Biträde

Skatteverkets processförare kan behöva assistans vid en muntlig förhandling. Det kan vara skatterevisorn, en expert eller en specialist inom ett skatteområde. Det är då lämpligt att tjänstemannen i egenskap av biträde får uttala sin uppfattning. Detta kan ske helt formlost och innebär inte att tjänstemannen

uppträder som vittne eller sakkunnig. Biträdet kan delta under hela förhandlingen.

**Skatterevisorn
som vittne**

Om t.ex. skatterevisorn behöver höras om någon speciell omständighet under revisionen som ställer speciella krav på hans eller hennes iakttagelser eller trovärdighet är det lämpligt att skatterevisorn kallas som vittne i stället för att biträda Skatteverkets processförare vid förhandlingen. Förhöret kan då hållas under ed. Några hinder att höra skatterevisorn som vittne finns normalt inte. Var och en som inte är part i målet får höras som vittne (36 kap. 1 § RB). Med part jämställs den som är eller kan vara ställföreträdare för part. Eftersom skatterevisorn inte är ställföreträdare för Skatteverket utan endast företräder verket eller biträder processföraren, finns det inte några formella hinder att höra denne som vittne. Om skatterevisorn kallas som vittne kan denne dock inte räkna med att få närvara vid förhandlingen innan vittnesförhöret om det inte finns särskilda skäl (36 kap. 9 § RB). Ett särskilt skäl skulle kunna vara att skatterevisorn redan känner till allt material. Det är dock tveksamt om detta i alla situationer utgör ett särskilt skäl som domstolen godtar. I praktiken bör därför Skatteverket inte räkna med att en skatterevisor får närvara vid förhandlingen innan vittnesförhöret om inte den skattskyldige samtycker till detta. Om skatterevisorn inte får närvara före vittnesförhöret bör Skatteverket verka för att förhöret hålls så tidigt som möjligt under förhandlingen.

Slutanförande

En muntlig förhandling avslutas normalt med ett slutanförande eller s.k. plädering. Pläderingen är ett helt oreglerat institut och en mycket omskriven form av framställning i domstol. Det är således inte säkert att en muntlig förhandling avslutas med en plädering, men Skatteverkets processförare måste alltid räkna med och förbereda sig för denna möjlighet. Normalt är det den som klagat som håller sin plädering först. I betalningssäkringsmål får Skatteverket därför normalt hålla sin plädering före motparten. Under pläderingen bör Skatteverket sammanfatta och särskilt poängtera eller framhålla rätts- eller bevisfrågor som är viktiga för domstolens bedömning och utgången i ärendet. Speciellt gäller detta nya omständigheter som har framkommit under förhandlingen, t.ex. genom muntlig bevisning. Om inte Skatteverket ges möjlighet att plädера, bör Skatteverket dock alltid se till att få möjlighet att framföra en sammanfattande värdering av eventuell muntlig bevisning som presenterats under förhandlingen.

Efter pläderingen kan målet överlämnas till domstolens avgörande. Beslutet ska grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit i målet (30 § FPL). Det finns dock inte något som hindrar att processen fortsätter efter den muntliga förhandlingen och då i skriftlig form eller genom ytterligare muntlig förhandling. Detta kan ske ända fram till att beslut eller dom meddelas och expedieras. Om Skatteverket har för avsikt att fortsätta den skriftliga handläggningen efter en muntlig förhandling bör domstolen snarast informeras om detta.

5.4 Delgivning av beslut

Den skattskyldige ska delges

Bestämmelser om hur part ska få del av förvaltningsdomstols beslut finns i FPL (31 och 47 §§). Delgivning är inte obligatorisk enligt dessa bestämmelser. Beslut om betalningssäkring ska emellertid alltid delges den skattskyldige (9 § första stycket BtSL). Anledningen är att fråga är om en särskilt ingripande åtgärd och förvaltningsrätten behöver bevis om att beslutet verkligen har nått den skattskyldige och om den tidpunkt detta har skett. Delgivning är också nödvändig bl.a. för att kunna avgöra om ett överklagande har kommit in i rätt tid. Hur delgivning verkställs regleras i delgivningslagen (1970:428) och delgivningsförordningen (1979:101). Något krav på att beslut om betalningssäkring ska delges Skatteverket finns inte och detta görs normalt heller inte med hänsyn till bestämmelserna i FPL (47 §).

Tidpunkt för delgivning

På grund av betalningssäkringens speciella karaktär och syfte finns bestämmelser om att delgivning i vissa fall inte behöver ske innan beslutet verkställs. Om risk finns att beslutet blir avsevärt svårare att genomföra om det delges före verkställighet behöver delgivning inte ske före verkställighetsförrättningen (9 § andra stycket BtSL). Vad som måste bedömas är risken för att den skattskyldige saboterar eller helt omintetgör den kommande verkställigheten om delgivning sker före förrättningen. Precis som beträffande kommunikation med part (5 § BtSL) är det fara i dröjsmål, dvs. risken för att den skattskyldige undanskaffar egendom, som är avgörande för bedömningen (prop. 1978/79:28 s. 148 och 150). Skatteverket bör i sin ansökan begära att förvaltningsrätten tillämpar bestämmelsen om inte all den skattskyldiges kända egendom som svarar mot fordran redan har tagits i förvar.

KFM ska anlitas

Vid delgivning i samband med verkställighetsförrättning ska KFM anlitas för delgivningen (9 § BtSF). Om förvaltningsrätten inte bifaller Skatteverkets ansökan ska avslagsbeslutet

alltid delges den skattskyldige enligt huvudregeln (9 § första stycket BtSL).

5.5 Handläggningstider

Skyndsam handläggning

Ett beslut om betalningssäkring är en ingripande åtgärd i den enskildes ekonomiska förhållanden. Verkningarna av det ingrepp i den skattskyldiges egendom som betalningssäkring utgör bör därför begränsas i möjligaste mån. Det ställs därför generellt stora krav på att mål om betalningssäkring handläggs snabbt. Detta gäller även den underliggande utredningen, t.ex. revisionen, för att beräkna korrekta belopp i de fall betalningssäkringen avser en inte fastställd fordran.

Om betalning inte sker efter det att fordringen fastställts bör fordringen överlämnas för indrivning och utmätning så snabbt som möjligt i syfte att snarast kunna häva betalningssäkringen. I samband med att fordringen fastställs bör alltid tidigareläggning av förfallodagen och snabbrestföreläggning övervägas. Se avsnitt 6.7.

I BtSL finns bestämmelser som avser att garantera tillfredsställande handläggningstider beträffande den underliggande utredningen i de fall betalningssäkringen avser en ännu inte fastställd fordran (7 § BtSL).

Beslut inom sex månader

Fordran eller underlag för fordran som fastställs genom beslut av Skatteverket, t.ex. taxerings- eller beskattningsbeslut eller solidaransvar för delägare i handelsbolag, måste ha meddelats inom sex månader från betalningssäkringsbeslutet. För fordran eller underlag som fastställs av domstol, t.ex. företrädaransvar, måste ansökan om fastställelse av fordringen eller underlaget för den ha getts in till domstolen inom samma tid. I ansökan måste inte bara yrkandet ha angetts utan också grunden, dvs. de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet (4 § FPL och prop. 1989/90:3 s. 45). Tidsfristen räknas från det första och i förekommande fall interimistiska beslutet.

Förlängning av tidsfristen

Förvaltningsrätten kan medge förlängning av tidsfristen med tre månader i taget om det finns särskilda skäl. Med särskilda skäl menas att den skattskyldige fördröjer processen, att utredningsmaterialet är mycket omfattande eller att utredningen är omfattande eller komplicerad (prop. 1989/90:3 s. 25 och prop. 1993/94:151 s. 146). Det ska vara fråga om omständigheter som Skatteverket eller i förekommande fall samverkande myndigheter som t.ex. polis eller åklagare inte kan lastas för eller råda över. Exempelvis att svar på begäran om hand-

räkning eller internationell rättshjälp dröjer. Samma sak torde gälla betalningssäkring avseende ett löpande taxeringsår där taxeringsbeslutet helt enkelt inte hinner meddelas före tidsfristens utgång på grund av deklARATIONSTIDPUNKTEN och skälig utredningstid efter denna. Det är Skatteverket som måste kunna visa de skäl som motiverar fristens förlängning. Enligt författningskommentaren (prop. 1993/94:151 s. 172) torde det vara svårare att motivera en förlängning ju längre tid som gått sedan betalningssäkring beslutades om det inte är den skattskyldige som är orsak till att utredningen drar ut på tiden.

Tidpunkt för ansökan om förlängning

En ansökan om förlängning måste ges in innan tidsfristen har gått ut (prop. 1989/90:3 s. 45). Förvaltningsrättens beslut beträffande förlängning av tidsfrist får överklagas särskilt (34 § första stycket 9 FPL). Ett sådant överklagande kan bli aktuellt om tidsfristen inte har löpt ut vid tidpunkten för beslutet och rätten därför inte samtidigt häver betalningssäkringen. Om förvaltningsrätten inte medger förlängning av tidsfristen och samtidigt häver betalningssäkringen kan beslutet överklagas med stöd av de vanliga bestämmelserna (33 § FPL). I en sådan situation kan det vara aktuellt att begära inhibition (se avsnitt 5.8).

Hävning om sexmånadersfristen har gått ut

Om tidsfristen har gått ut ska förvaltningsrätten häva betalningssäkringen. Det innebär att vidtagna åtgärder genast ska återgå, dvs. den egendom som KFM kan ha säkrat måste lämnas tillbaka. Förvaltningsrätten kan i den aktuella situationen inte heller besluta att de ursprungliga åtgärderna ska bestå till hävningsbeslutet har vunnit laga kraft (10 § tredje stycket BtSL). Konsekvenserna blir desamma om sexmånadersfristen har passerats och förvaltningsrätten trots ansökan inte medger Skatteverket förlängning. En verkställd betalningssäkring riskerar således att spolieras om Skatteverket inte kan eller hinner vidta nödvändiga åtgärder inom sexmånadersperioden eller eventuell förlängd tidsfrist. Det är därför självfallet av största vikt att utredningar i den aktuella situationen bedrivs på sådant sätt att tidsfristerna för att fastställa de underliggande fordringarna kan hållas.

Nytt beslut efter hävning

Om ett beslut om betalningssäkring har hävts för att tidsfristen har löpt ut, får förvaltningsrätten meddela ett nytt beslut om betalningssäkring på samma grund först efter det att fordringen eller underlaget för den antingen har fastställts genom beslut av Skatteverket eller ansökan om företrädaransvar har getts in till domstol. Bestämmelsen har tillkommit för att inte syftet med en tidsfrist ska kunna förfelas genom att Skatteverket

omedelbart ger in en ny ansökan om betalningssäkring avseende samma nyligen hävda betalningssäkring. Hinder mot en ny betalningssäkring finns dock enbart när det är full identitet mellan den fordring som hävts och den ännu inte fastställda fordringen. För att full identitet ska finnas ska det inte bara vara fråga om samma fordringslag och samma tidsperiod utan också om att fordringsanspråket grundar sig på samma omständigheter eller händelseförlopp. Saken ska med andra ord vara identisk (prop. 1989/90:3 s. 25). Avser exempelvis den hävda betalningssäkringen en fordran på skatt som baseras på att vissa intäkter inte har redovisats i den skattskyldiges näringsverksamhet, kan ett nytt beslut om betalningssäkring meddelas avseende en fordran som har uppkommit till följd av att osanna fakturor har kostnadsförts i näringsverksamheten.

Delpromemoria

Om utredningen drar ut i tiden och möjligheten till förlängning av tidsfristen är tveksam bör möjligheten att upprätta delpromemoria och meddela delbeslut i stället övervägas. Delpromemorian och delbeslutet måste i så fall omfatta samma perioder och samma skatte- och avgiftsslag som beslutet om betalningssäkring.

5.6 Hävning av beslut

Betalningssäkringsmål avviker från vad som normalt gäller i förvaltningsprocessen. Främst gäller detta handläggningen i förvaltningsrätten. I förvaltningsrätten är således betalningssäkringsmål öppna genom att besluten inte står fast när de har vunnit laga kraft (prop. 1989/90:3 s. 44). Domstolen ska fortsätta handläggningen ända fram till beslutet hävs. Domstolen får inte skilja sig från målet förrän betalningssäkringen är hävd.

Bestämmelser om hävning

Beslut om betalningssäkring ska hävas helt eller delvis om skäl för beslutet inte längre föreligger eller om beslutet av någon annan anledning inte bör kvarstå. Förvaltningsrätten ska pröva frågan om hävning om någon av parterna begär det eller om det annars finns skäl för det. Rätten ska således pröva frågan om hävning även på eget initiativ. Förvaltningsrätten ska upplysa den skattskyldige om rätten att begära hävning (6 § första stycket BtSL).

Hävning medför återgång av verkställighetsåtgärder

Hävs ett beslut om betalningssäkring ska vidtagna åtgärder genast återgå. Rätten kan dock besluta att vidtagna åtgärder ska bestå till beslutet om hävning har vunnit laga kraft. Detta gäller dock inte vid hävning av beslut på grund av att Skatteverket inte har fastställt fordran eller motsvarande inom

sexmånadersperioden eller eventuell förlängd tidsfrist (10 § tredje stycket jämfört med 7 § första stycket BtSL). Ett beslut om hävning gäller således omedelbart om inte domstolen bestämmer annat.

Beslut att verkställighetsåtgärder ska bestå

Ett beslut att vidtagna åtgärder ska bestå till beslutet har vunnit laga kraft kan endast meddelas om saken gäller en svårbedömd rättsfråga och det finns en påtaglig risk för att en omedelbar återgång av verkställigheten skulle medföra att en prövning i högre instans annars i praktiken skulle sakna betydelse. Det är således endast vid svårbedömda rättsfrågor i de situationer där det också kan befaras att den skattskyldige undanskaffar egendom om han får tillfälle som bestämmelsen är tillämplig (prop. 1989/90:3 s. 34 och 46). Bestämmelsen är inte tillämplig i mål som endast rör bevisfrågor. Uppfattningen bekräftas av en dom i kammarrätten (KRNS 2001-10-31, mål nr 5546-2001). Skatteverket kan inte utgå från att domstolen utan yrkande meddelar beslut att vidtagna åtgärder ska bestå. Myndigheten måste därför i de fall det är aktuellt särskilt yrka detta. I de fall bestämmelsen inte är tillämplig och Skatteverket vid ett överklagande vill att vidtagna åtgärder ska bestå i avvaktan på ett lagakraftvunnet beslut på grund av risken för att egendom annars undanskaffas, återstår endast för verket att begära inhibition. Se avsnitt 5.8.

Förvaltningsrättens bevaknings-skyldighet

Bestämmelserna i BtSL innebär att det blir en uppgift för förvaltningsrätten att övervaka att ett beslut om betalningssäkring inte kvarstår till högre belopp eller under längre tid än nödvändigt. Rätten har därför en skyldighet att hålla sig underrättad om den fordran som ett beslut om betalningssäkring avser till dess fordringen får drivas in (5 § BtSF). Det kan även förekomma att den skattskyldige både begär omprövning av och överklagar förvaltningsrättens beslut. Förvaltningsrätten kan häva ett beslut om betalningssäkring även om beslutet har överklagats (6 § andra stycket BtSL). Förvaltningsrätten bör vid sådant förhållande dels försäkra sig om att domstolen har tillgång till akten i ärendet, dels samråda med överinstansen.

Om förvaltningsrätten självmant överväger att helt eller delvis häva ett beslut bör ett yttrande omgående begäras från Skatteverket. Delar inte Skatteverket domstolens uppfattning bör myndigheten i de fall det är möjligt yrka på att vidtagna åtgärder ska bestå till dess beslutet om hävning vunnit laga kraft. Om justering ska ske i samband med att underlaget för fordringen fastställs, t.ex. när dom har meddelats i skatte- eller

avgiftsfrågan, ska uppgift om fordringens storlek (skatteuträkning) också begäras från Skatteverket (prop. 1989/90:3 s. 44).

Om en process pågår i överinstans är det naturligtvis inte något som hindrar att överinstansen i förekommande fall häver betalningssäkringen inom ramen för denna process. Förvaltningsrätten kan då sedan avskriva sitt mål från vidare handläggning.

Skatteverkets skyldigheter

Skatteverket har liksom förvaltningsrätten en skyldighet att hålla sig underrättad om den betalningssäkrade fordringen så länge beslutet om betalningssäkring gäller och till dess fordringen får drivas in. Om ett betalningssäkringsbeslut på grund av resultatet av den fortsatta utredningen bör hävas helt eller delvis ska Skatteverket ansöka om detta hos förvaltningsrätten. Om hävning sker helt eller delvis ska Skatteverket också underrätta KFM om förvaltningsrättens beslut (7 § första stycket BtSF).

Skatteverket har skyldighet att underrätta förvaltningsrätten t.ex. när taxerings- eller beskattningsbeslut eller beslut om ansvar för delägare i handelsbolag har meddelats. Samma sak gäller när ansökan om företräddartalan har getts in (7 § andra stycket BtSF).

Om KFM har tagit emot säkerhet för en inte fastställd fordran ska Skatteverket hålla sig underrättad om fordringen till dess den får drivas in och även upplysa KFM om förhållanden som är av betydelse för säkerheten (7 § tredje stycket BtSF).

Skäl för hel eller delvis hävning

Det finns olika anledningar till att ett beslut om betalningssäkring ska hävas helt eller delvis. Det kan t.ex. vara frågan om att

- omständigheter har inträffat efter beslutstillfället som medför att risken för att den skattskyldige försöker dra sig undan att betala inte längre kvarstår,
- KFM har tagit emot säkerhet för betalning av fordringen,
- det under en pågående utredning har kommit fram material som visar att den betalningssäkrade fordringen är för stor,
- det efterföljande taxerings- eller beskattningsbeslutet medför att beslutet om betalningssäkring kan behöva justeras,
- fordringen har betalats frivilligt,

- de betalningssäkrade medlen efter den skattskyldiges begäran har använts för att betala fordringen,
- den skattskyldige har försatts i konkurs och konkursbeslutet har vunnit laga kraft,
- den betalningssäkrade fordringen har restförts och KFM har gjort utmätning av den betalningssäkrade egendomen för de restförda skulderna,
- KFM har utmätt den betalningssäkrade egendomen för annan fordran med särskild förmånsrätt och den skattskyldige uppenbarligen saknar ytterligare tillgångar eller
- det är uppenbart att den skattskyldige saknar utmätningbara tillgångar.

Som tidigare sagts (avsnitt 5.1.2) utgör dock inte tingsrättens beslut om företagsrekonstruktion efter det att ett betalningssäkringsbeslut har meddelats grund för att häva en betalningssäkring.

Innan Skatteverket helt eller delvis begär hävning av ett beslut om betalningssäkring bör samråd normalt äga rum med KFM.

5.7 Överklagande

Instansordning

Beslut om betalningssäkring överklagas till kammarrätten, vars beslut kan överklagas till Regeringsrätten. Ordningen för överklagande regleras i FPL (33–34 §§). För prövning i Regeringsrätten krävs prövningstillstånd (35 § FPL). Prövningstillstånd meddelas i princip endast om det är av vikt för rättstillämpningen att talan prövas av Regeringsrätten eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning. Synnerliga skäl kan vara att grund för resning föreligger eller att ärendets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag (36 § FPL). I Regeringsrätten får omständighet eller bevis som klaganden åberopar först i Regeringsrätten beaktas endast om det föreligger särskilda skäl (37 § FPL). Bestämmelsen har även ansetts gälla för motparten (RÅ 2000 ref. 54). I Regeringsrätten får således i princip inte några nya sakomständigheter åberopas.

Överklagandet ges in till

Ett överklagande ställs till den domstol som ska pröva överklagandet, men ges in till den domstol som har meddelat det överklagade beslutet. Om överklagandet inom överklagandetiden ges in till den domstol som ska pröva överklagandet ska överklagandet inte avvisas. Denna domstol ska i

stället vidarebefordra överklagandet till den domstol som har meddelat beslutet och samtidigt lämna uppgift om vilken dag överklagandet kom in till den högre instansen (6 a § tredje stycket FPL). Om överklagandet i annat fall ges in till en förvaltnings- eller kammarrätt som inte är behörig att handlägga målet, ska handlingarna i målet lämnas över till behörig domstol. Handlingarna ska anses ha kommit in till den senare domstolen samma dag som de kom in till den domstol som först tog emot handlingarna (7 § FPL).

Tid för överklagande

Tiden för överklagande är tre veckor. För den skattskyldige beräknas tiden från den dag han fick del av beslutet. För Skatteverket gäller tre veckor från den dag beslutet meddelades (6 a § första stycket FPL).

Domstolens förfaranderegler när ett beslut överklagas

Förvaltningsrätten kan häva ett betalningssäkringsbeslut helt eller delvis även om beslutet har överklagats (6 § andra stycket BtSL). I BtSL anges även hur överinstansen ska göra i dessa fall (6 § tredje stycket). Syftet är att tyngdpunkten i betalningssäkringsprocessen ska ligga på förvaltningsrätten. Ordningen kräver att överinstansen håller sig underrättad om eventuella ändringar i betalningssäkringsbeslutet i förvaltningsrätten. Om förvaltningsrätten med anledning av den skattskyldiges överklagande ändrar sitt beslut så som den skattskyldige begär, kan rätten avskryva överklagandet utan att vidarebefordra handlingarna till kammarrätten. Om skäl att ompröva ett beslut framkommer medan akten finns hos kammarrätten eller Regeringsrätten behöver förvaltningsrätten rekvirera handlingarna och akten från överinstansen. När handlingarna och akten återlämnas dit bör en kopia av förvaltningsrättens beslut bifogas. Innehåller överklagandet ett yrkande om att verkställighet inte ska ske (inhibition) måste akten stanna kvar hos överinstansen tills frågan om inhibition är avgjord. Om förvaltningsrätten kan konstatera att betalningssäkringsbeslutet är felaktigt (efter kontakt med Skatteverket) bör domstolens beslut meddelas skyndsamt och helst före överinstansens prövning av yrkandet om inhibition.

5.8 Inhibition

Bestämmelser i FPL

Bestämmelser om inhibition finns bl.a. i FPL (28 §). Inhibition innebär att ett överklagat beslut tills vidare inte ska gälla eller verkställas. Bestämmelserna om inhibition är emellertid inte tillämpliga om verkställighetsfrågan finns reglerad i annan ordning (2 § FPL). En sådan annan ordning kan vara att det finns bestämmelser om betalningsanstånd. Reglerna om

inhibition i FPL gäller emellertid i betalningssäkringsmål eftersom det saknas bestämmelser om betalningsanstånd beträffande betalningssäkring.

**Skatteverket
måste begära**

Om ett beslut om betalningssäkring hävs ska vidtagna åtgärder genast återgå (10 § tredje stycket BtSL). Detta innebär att av KFM säkrad egendom ska lämnas tillbaka, vilket i sin tur innebär att den skattskyldige åter kan disponera över egendomen och t.ex. undanskaffa den. Trots ett senare bifall till Skatteverkets överklagande kan beslutet då bli verkningslöst. Av denna anledning har den domstol som ska pröva ett överklagande möjlighet att bestämma att det överklagade beslutet tills vidare inte ska gälla. För att förhindra att egendom som har tagits i förvar eller har betalningssäkrats måste lämnas tillbaka till den skattskyldige kan Skatteverket således begära inhibition. Domstolen prövar frågan på yrkande av Skatteverket.

**Omedelbart
agerande**

Skatteverkets processförare måste agera omedelbart för att ett yrkande om inhibition ska bli meningsfullt. Ibland kan t.o.m. ett överklagande förenat med en begäran om inhibition behöva förberedas redan innan domstolens beslut har meddelats. Har Skatteverket begärt inhibition ska domstolen också skyndsamt ta ställning till yrkandet. Någon kommunikering av yrkandet med motparten ska t.ex. inte ske (10 § andra stycket 4 FPL). Detta undantag är huvudsakligen av intresse i ärenden angående tvångsåtgärder som t.ex. betalningssäkring. Ett inhibitionsbeslut beträffande en överklagad betalningssäkring måste som regel meddelas utan föregående kommunikation med hänsyn till den fara i dröjsmål som normalt finns i denna typ av mål. Det är också viktigt att KFM informeras om inhibitionsyrkandet samtidigt som det ges in till domstolen. Detta för att undvika att egendom lämnas tillbaka innan Skatteverkets yrkande har prövats av domstolen.

Behörig domstol

Inhibition prövas och beslutas av den domstol som har att pröva överklagandet (28 § FPL). En förutsättning för att en begäran om inhibition ska kunna prövas är således att ett överklagande har getts in och att överklagandet har kommit in i rätt tid.

Begäran ges in till

Som tidigare nämnts ges ett överklagande in till den domstol som har meddelat det överklagade beslutet (6 a § första stycket FPL). Till vilken domstol en begäran om inhibition ska ges in regleras dock vare sig i FPL eller i annan ordning. Formellt råder således osäkerhet vad som gäller. I avsaknad av uttryckliga regler bör en begäran om inhibition hanteras på följande sätt.

Domstolen ska handlägga en begäran om inhibition skyndsamt. Det skulle därför kunna anses ligga i sakens natur att en begäran om inhibition ges in till den domstol som ska pröva överklagandet. Som tidigare nämnts förutsätter dock en prövning av en begäran om inhibition dels att ett överklagande har getts in, dels har rättidsprövats av den domstol som har meddelat det överklagade beslutet. Underinstansens handlingar måste också tillställas överinstansen. Inhibitionsyrkandet kommer därför knappast att prövas snabbare genom att begäran ges in till överinstansen. Normalt begärs inhibition redan i samband med överklagandet och i en och samma handling. Sammantaget talar dessa omständigheter för att en begäran om inhibition i denna situation bör integreras i överklagandet och ges in till den domstol som har meddelat det överklagade beslutet. Eftersom en begäran om inhibition ska handläggas skyndsamt måste underinstansen omedelbart vidarebefordra överklagandet till överinstansen för en snabb prövning av inhibitionsyrkandet. Skatteverket måste därför i överklagandet på ett tydligt sätt markera eller fästa domstolens uppmärksamhet på att överklagandet också innefattar en begäran om inhibition.

Om inhibition aktualiseras först i ett senare skede i en process, dvs. efter det att ett överklagande har getts in och lämnats över till den domstol som ska pröva överklagandet, bör en begäran om inhibition ges in direkt till denna domstol.

Hur ett överklagande med en begäran om inhibition som ges in till den domstol som ska pröva överklagandet eller i annat fall ges in till en inte behörig förvaltnings- eller kammarrätt ska hanteras framgår av avsnitt 5.7.

Yrkandet

Yrkandet om inhibition måste motiveras. Anledningen till yrkandet är naturligtvis att Skatteverket överklagat domstolens hävningsbeslut av det skälet att myndigheten inte delar domstolens bedömningar i sak. En förutsättning för inhibition bör i allmänhet vara att graden av sannolikhet för bifall till överklagandet är ganska hög. Kraven för inhibition kan dock ställas lägre om det överklagade beslutet är av sådan karaktär att en verkställighet inte kan fås att återgå vid bifall till överklagandet eller om det annars är av stor betydelse att verkställigheten skjuts upp i väntan på den slutliga prövningen. Inhibitionsyrkandet måste därför baseras på välmotiverade grunder mot det överklagade beslutet i sak. Grunden för yrkandet är emellertid primärt risken för att den skattskyldige kommer att undanskaffa säkrad egendom om denna återlämnas

och att ett bifall till Skatteverkets överklagande då riskerar bli verkningslöst. Skatteverket måste därför också belysa och framföra välmotiverade grunder beträffande de omständigheter som i det enskilda fallet bevisar eller bekräftar denna risk, dvs. att det finns fara i dröjsmål. Dessa omständigheter återfinns som regel i de skäl som redan tidigare har åberopats i ansökan om betalningssäkring som grund för påtaglig risk och fara i dröjsmål. Dessutom kan det många gånger vara av intresse att också analysera och framhålla den skattskyldiges agerande i övrigt fram till tidpunkten för det överklagade beslutet, t.ex. vilka dispositioner den skattskyldige har vidtagit med eventuellt kvarvarande inte betalningssäkrad egendom.

6 Verkställighet

Omedelbart verkställbart

6.1 Ansökan

Betalningssäkringens syfte, dvs. att i en risksituation säkra en framtida betalning, innebär att domstolens beslut måste kunna verkställas omedelbart, oberoende av ett eventuellt överklagande (10 § första stycket BtSL).

Omgående ansökan till KFM

Har domstolen bifallit en ansökan om betalningssäkring ska Skatteverket utan dröjsmål begära verkställighet av beslutet hos KFM. Det ska observeras att domstolens beslut är offentligt i och med att det expedieras. Det gäller även när beslutet inte ska delges den skattskyldige före KFM:s verkställighetsförrättning. I dessa fall lämnar domstolen ut beslutet till Skatteverket, som omgående begär verkställighet hos KFM. Härefter ombesörjer KFM delgivningen i samband med verkställigheten.

Skatteverkets ansökan om verkställighet ska ske skriftligen. Till ansökningen fogas domstolens beslut. Har Skatteverket tillgång till uppgifter om tillgångar eller annan för verkställigheten relevant information, ska dessa uppgifter vidarebefordras till det specialverkställighetsteam hos KFM (S-team) som ska svara för verkställigheten. Denna information bör lämnas så tidigt som möjligt och helst redan i samband med att ansökningen ges in till domstolen, för att verkställigheten ska kunna planeras. Om GRL tagit egendom i förvar ska detta meddelas KFM, om det inte redan gjorts t.ex. i samband med att KFM har biträtt GRL.

Inhibition av överrätt

6.2 Inhibition och hävning

Även om förvaltningsrättens beslut om betalningssäkring får verkställas genast kan en överrätt på den skattskyldiges begäran besluta om inhibition i samband med att beslutet överklagas. Överrätten har nämligen en allmän möjlighet att besluta om inhibition (28 § FPL). I så fall upphör förvaltningsrättens beslut att gälla tills vidare.

Skatteverkets begäran om inhibition behandlas i avsnitt 5.8.

**Hävningsbeslut
från FR**

Vidare kan förvaltningsrättens egen hävningsrätt (se 6 § BtSL) leda till att domstolen själv helt eller delvis undanröjer sitt beslut utan att betalning skett eller att säkringsåtgärden ersatts av ett ordinarie verkställighetsförfarande. Vid hävning ska vidtagna åtgärder genast återgå, om inte domstolen särskilt förordnat att åtgärderna ska bestå till dess hävningsbeslutet vunnit laga kraft (10 § tredje stycket BtSL). Hävningsgrunderna och förfarandet vid hävning behandlas närmare i avsnitt 5.6.

6.3 Förfarandet hos KFM

Beslutet om betalningssäkring verkställs hos KFM enligt samma regler som gäller vid utmätning, men med vissa begränsningar och skillnader. Ett utmätningförfarande kan sägas bestå av tre delar, där den första delen utgörs av ansökan, beslut och säkerställande, den andra av försäljning samt den tredje av fördelning och utbetalning. En betalningssäkring berör endast förfarandet i den första delen och någon försäljning eller utbetalning får i princip inte förekomma. Om den betalningssäkrade egendomen samtidigt utmäts för någon annans fordran (se avsnitt 6.4) kan dock en försäljning i vanlig ordning komma att ske, varvid de medel som belöper på betalningssäkringsfordringen sätts in på ett räntebärande konto, i avvaktan på den ordinarie verkställigheten.

**Hänvisningar
till UB**

Kopplingen till förfarandet vid utmätning görs genom att det i 11–14 §§ BtSL hänvisas till relevanta bestämmelser i UB. I sammanhanget ska även nämnas 18 kap. 2 § andra stycket UF, där de bestämmelser i UF som är tillämpliga vid betalningssäkring räknas upp.

Ett beslut om betalningssäkring ska verkställas av KFM utan dröjsmål. Detta innebär att verkställigheten ska påbörjas samma dag eller senast dagen efter det att KFM har fått begäran om verkställighet, om inte speciella skäl gör att verkställigheten måste senareläggas.

Med utgångspunkt från bestämmelserna i UB följer här en översiktlig genomgång av verkställighetsförfarandet.

**Delgivning av
FR:s beslut**

Om domstolen beslutat att delgivning inte ska ske förrän KFM:s förrättning äger rum ska KFM anlitas för delgivningen av förvaltningsrättens beslut (9 § BtSF). När delgivning skett ska delgivningsbeviset omgående översändas till domstolen.

Ingen underrättelse i normalfallet	Vid en utmätning ska gäldenären som regel underrättas innan utmätning sker. Underrättelse behövs dock inte om det finns risk att gäldenären skaffar undan eller förstör egendom eller om saken är brådsakande av något annat skäl (4 kap. 12 § andra stycket UB). Vid betalningssäkring blir detta i praktiken en huvudregel, eftersom det oftast beslutas om underlåten kommunikering och delgivning före KFM:s verkställighetsförrättning. Endast undantagsvis, t.ex. om GRL har tagit egendom i förvar som täcker hela fordringsbeloppet, finns det skäl att i förväg underrätta den skattskyldige.
Lagstadgad undersökningsplikt	KFM ska i den utsträckning det behövs utreda gäldenärens anställnings- och inkomstförhållanden samt undersöka i vilken omfattning den skattskyldige har egendom att ta i anspråk (s.k. tillgångsundersökning, se 4 kap. 9 § UB). Som tidigare nämnts är det viktigt att Skatteverket aktivt bidrar med information av betydelse för KFM:s efterforskning.
Egendom som kan betalningssäkras	Grundregeln är att all egendom som kan bli föremål för utmätning också kan betalningssäkras. Undantag gäller dock för lön och annan förmån som avses i 7 kap. UB (11 § andra stycket BtSL). Dessa ersättningar kan betalningssäkras först när utbetalning faktiskt har skett.
Säkerställande	<p>Den egendom som tas i anspråk för betalningssäkring ska säkerställas enligt vad som anges i 6 kap. UB. Det finns olika förfaringssätt beroende på vilken typ av egendom som säkras och var den befinner sig. Pengar och löpande skuldebrev tas om hand (6 kap. 2 §). Tillgodohavande på bankkonton och andra enkla fordringar säkerställs genom s.k. förbudsmeddelande till sekundogäldenären (6 kap. 3 §). Annan lös egendom tas om hand, förseglas eller märks ut och lämnas kvar (6 kap. 4 §). Om egendomen finns hos tredje man kan KFM förbjuda denne att utan KFM:s tillstånd lämna ut egendomen eller vidta någon annan åtgärd med den till skada för sökanden (6 kap. 7 § andra stycket).</p> <p>Betalningssäkring kräver typiskt sett att lös egendom tas om hand av KFM. Någon gång kan det emellertid bli aktuellt att pröva om egendomen i stället bör lämnas kvar hos gäldenären. Detta gäller i speciella undantagsfall i fråga om t.ex. djur och stora maskiner, jfr JO 1988/89 s. 324.</p>
Tvångsåtgärder	Vid verkställigheten har KFM rätt att använda det tvång som behövs för att genomföra tillgångsundersökningen och säkerställa egendom som tagits i anspråk. Om KFM möter motstånd vid förrättningen kan biträde av polis begäras. Bestämmelser

om tvångsmedel och KFM:s möjligheter att hålla förhör med gäldenären och tredje man när denne är skyldig att lämna uppgifter finns i 2 kap. 10–17 §§ UB.

Försäljning endast i särskilt undantagsfall

Eftersom betalningssäkring inte syftar till annat än att säkra betalning får KFM i princip inte göra mera än att ta egendomen i anspråk. Den skattskyldige ska kunna betala på förfallodagen mot att den egendom som betalningssäkrats lämnas tillbaka. Om det är lös egendom som tagits i anspråk och denna snabbt minskar i värde eller kräver alltför kostsam vård finns det emellertid en möjlighet för KFM att sälja egendomen (12 § tredje stycket BtSL). Även den skattskyldige kan i detta läge begära försäljning. När det ska bedömas om förutsättningarna för försäljning är uppfyllda ska den betalningssäkrade egendomens värde sättas i relation till förvaringskostnaden, se RH 1993:112.

Fast egendom kan till skillnad från lös egendom aldrig bli föremål för försäljning enbart på grund av att fastigheten betalningssäkrats.

Värdesäkring av egendom

KFM har rätt att vidta de åtgärder beträffande egendomen som behövs för att sökandens rätt ska tas tillvara (4 kap. 31 § UB). Hit hör att vårda egendomen på ett godtagbart sätt, dvs. så som en normalt aktsam person skulle vårda just den typen av egendom.

Förrättningskostnader

Kostnader kan uppstå inte bara för verkställighetens genomförande utan också i samband med att egendomen värdesäkras. Om gäldenären inte betalar skattefordringen och den därför överlämnas till KFM för indrivning kan utmätning ske för såväl skattefordringen som för förrättningskostnader, se nedan avsnitt 6.6.

Beneficium för fysisk person

Bestämmelserna i 5 kap. UB om undantag från utmätning äger motsvarande tillämpning vid betalningssäkring. När verkställigheten avser en fysisk person innebär detta att KFM ska ta hänsyn till gäldenärens rätt till s.k. beneficium (5 kap. 1–2 §§ UB).

Säkerhet

I samband med verkställigheten av betalningssäkringen kan KFM ta emot säkerhet från den skattskyldige eller tredje man, på samma sätt som vid en ordinär verkställighet. Innan säkerhet från tredje man godtas är det viktigt att göra en bedömning av den personens kreditvärdighet/betalningsförmåga. Godtas den erbjudna säkerheten ska beslutet om betalningssäkring

	<p>hävas av förvaltningsrätten till den del det är påkallat av att säkerhet lämnats (18 § BtSL).</p>
Pant, borgen eller företagshypotek	<p>Säkerhet kan bestå av pant, borgen eller företagshypotek. Borgen ska ställas såsom för egen skuld. Om den ställs av två eller flera personer gemensamt ska den vara solidarisk (11 § IndrL).</p>
Ianspråktagande av säkerhet	<p>När en säkerhet tas emot ska KFM ange under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk. Skatteverket har skyldighet att hålla sig informerad om fordringen och att upplysa KFM om händelseutvecklingen (7 § tredje stycket BtSF). När fordringen fastställts ska säkerheten som regel tas i anspråk. Om betalning sker ska säkerheten omedelbart återlämnas.</p>
	<p>En pant ger staten en starkare ställning om den skattskyldige försätts i konkurs än en betalningssäkring eftersom betalningssäkringen inte medför förmånsrätt. Om borgen ställts kan KFM genast verkställa utmätning hos borgensmannen i dennes egendom om inte skattefordringen har betalats när fordringen ska drivas in (13 § IndrL).</p>
Säkerhet innan beslut om betalningssäkring	<p>En säkerhet kan tas emot även om något beslut om betalningssäkring inte har fattats av domstol (18 § tredje stycket BtSL). Frågan om säkerhet kan bli aktuell under revisionsstadiet när skatterevisorn påpekar för den skattskyldige att han kan komma att påföras ytterligare skatter. Genom att ställa säkerhet har den skattskyldige möjlighet att undvika en betalningssäkring. Många har intresse av att undvika den uppmärksamhet som ett offentligt beslut om betalningssäkring kan få. Kännedom om ett sådant beslut kan medföra försämrade kreditmöjligheter och svårigheter att ingå vissa affärsförbindelser.</p>
Upplysning vid förvarstagande	<p>Eftersom betalningsoförmåga inte utgör grund för betalningssäkring uppkommer sällan situationen att det är lämpligt att upplysa den skattskyldige om möjligheten att ställa säkerhet. Om egendom tagits i förvar kan dock sådan upplysning bli aktuell.</p>
KFM underrättar SKV	<p>KFM ska alltid underrätta Skatteverket om resultatet av en verkställighet oavsett om egendom tagits i anspråk eller inte. Har egendom tagits i anspråk ska beslutet om betalningssäkring stå kvar och inte till någon del hävas. KFM:s underrättelse till Skatteverket fullgörs genom överlämnande av kopia av verkställighetsprotokollet. Har säkerhet tagits emot ska detta meddelas genom att Skatteverket får kopia av</p>

beslutet. Saknas tillgångar som kan bli föremål för betalningssäkring ska Skatteverket få uppgift även om detta.

Hävning om tillgångar uppenbart saknas

Om tillgångar som kan bli föremål för betalningssäkring inte påträffas i samband med verkställigheten och det framstår som uppenbart att sådana saknas och heller inte kan förväntas påträffas, ska Skatteverket göra framställning om hävning hos förvaltningsrätten. Sedan domstolen beslutat om hävning ska Skatteverket underrätta KFM. Om det senare framkommer att den skattskyldige har tillgångar får Skatteverket ge in en ny ansökan om betalningssäkring. Det saknar då betydelse att betalningssäkring har beslutats tidigare. Res judicata kan inte uppkomma i denna situation, dvs. det finns inget hinder mot att saken prövas på nytt.

Bevaknings- skyldighet om tillgångar finns

Om tillgångar tas i anspråk måste Skatteverket hålla sig under- rättad om den fordran som beslutet om betalningssäkring avser så länge beslutet gäller och till dess de betalningssäkrade tillgångarna kan utmätas. Om beslutet bör hävas helt eller delvis på grund av nedsättning av fordran eller för att säkerhet har ställts eller ska hävas helt på grund av att gäldenären gått i konkurs eller för att utmätning skett, ska Skatteverket göra framställning om detta hos förvaltningsrätten. Skatteverket ska underrätta KFM om framställningen och om domstolens hävningsbeslut (7 § första stycket BtSF).

Den skattskyldige kan begäras i konkurs

Visar det sig att den skattskyldige saknar egendom till full täckning för statens fordran kan den skattskyldige begäras i konkurs, jfr NJA 1992 s. 280. Att ansöka om konkurs blir aktuellt endast i undantagsfall, om det finns risk för att möjligheterna till återvinning eller dylikt annars går förlorad. I konkursmålet har staten bevisbördan för att det finns en skattefordran och för att den skattskyldige är på obestånd. I Handledningen för borgenärsarbete, avsnitt 14.6.1.1, lämnas en närmare redogörelse för konkursansökningsförfarandet.

6.4 Rättsverkningar

Betalningssäkring medför inte förmånsrätt

Verkställigheten medför inte förmånsrätt enligt de bestämmelser som gäller för utmätning i FRL. Om egendom som betalningssäkrats senare utmätts för annan fordran, som inte är förenad med särskild förmånsrätt i egendomen, ska egendomen emellertid anses samtidigt utmätt för den betalningssäkrade fordringen (12 § andra stycket andra meningen BtsL jämfört med 16 kap. 15 § andra stycket UB). Om utmätningen av

någon anledning bortfaller så faller också betalningssäkringens utmätningssverkan.

Överlåtelse- och förfogandeförbud

Den skattskyldige får inte överlåta betalningssäkrad egendom eller till skada för borgenären på annat sätt förfoga över egendomen, om inte KFM medger det av särskilda skäl (12 § första stycket BtSL). Om ett olovligt förfogande sker är detta straffbart som överträdelse av myndighets bud (17 kap. 13 § BrB). Vidare är den skattskyldiges rättshandling i princip ogiltig (prop. 1978/79:28 s. 41 f. och 161 f). Eftersom det normala förfaringssättet vid betalningssäkring är att egendomen omhändertas av KFM är möjligheterna till godtrosvärv i praktiken mycket små.

För vissa typer av egendom, bl.a. fast egendom, finns speciella regler om registrering. Också i sådana fall är möjligheterna till godtrosvärv mycket små. Registreringen hos inskrivningsmyndigheten av att betalningssäkring har verkställts är offentlig och ska lämnas ut i gravationsbevis avseende fastigheten. Lantmäteriverket tillhandahåller de uppgifter som har registrerats hos Inskrivningsmyndigheten på Internet.

Betalning med betalningssäkrade medel

Med hänvisning till KFM:s möjlighet att medge undantag från gäldenärens förfogandeförbud har JO uttalat att betalningssäkrade medel i vissa fall bör kunna användas för att betala den skuld som en betalningssäkring avser innan fordringen har överlämnats för indrivning (JO 1988/89 s. 297). KFM har gjort bedömningen att betalningssäkrade medel får användas för att betala den fordran som ligger till grund för en betalningssäkring under förutsättning att gäldenären inte har några andra skulder som är föremål för verkställighet samt att det inte finns någon risk för att den skattskyldige försätts i konkurs inom en snar framtid (ställningstagande 5/08/IND).

Betalningsanstånd

En betalningssäkrad fordran kan komma att omfattas av ett betalningsanstånd. Till skillnad från vad som gäller vid den ordinarie verkställigheten påverkas dock inte betalningssäkringen av anståndsbeslutet. För att de vidtagna säkringsåtgärderna ska återgå krävs att säkringsbeslutet upphör att gälla. Se även avsnitt 8.

Företagsrekonstruktion

Om den skattskyldige beviljas företagsrekonstruktion får beslut om betalningssäkring inte meddelas under den tid rekonstruktionen pågår. Har betalningssäkring redan beslutats när rekonstruktionen påbörjas får vidare verkställighetsåtgärder inte vidtas, 2 kap. 17 § FrekL. Däremot behöver inte redan vidtagna åtgärder återgå.

6.5 Överklagande

Beträffande överklagande av beslut som rör verkställigheten tillämpas vad som enligt UB gäller beträffande överklagande av kvarstad för fordran (13 § BtSL). Det innebär att överklagande görs till tingsrätt, hovrätt och Högsta domstolen. Prövningstillstånd krävs redan i hovrätten.

6.6 Förrättningskostnader

Förrättningskostnader som uppstår i ett betalningssäkringsmål, t.ex. kostnader för transport och förvaring av egendom, betraktas som förrättningskostnader vid senare ordinarie indrivning av den fordran som betalningssäkrats (14 § BtSL jämfört med 17 kap. 9 § första stycket UB). För att staten ska kunna ta ut kostnaden av gäldenären krävs att betalningssäkringen fortfarande består när den ordinarie indrivningen äger rum. Har betalningssäkringsbeslutet efter omprövning satts ned efter det att förrättningskostnaderna uppstått får den skattskyldige endast krävas på kostnader som belöper på egendom som är betalningssäkrad när utmätning senare äger rum.

Det förhållandet att kostnader för verkställighet av betalningssäkringen får tas ut hos gäldenären som förrättningskostnad innebär inte att KFM får betalningssäkra för ett högre belopp än det belopp som anges i domstolens beslut.

6.7 Åtgärder för ordinarie verkställighet/indrivning

Först när den betalningssäkrade egendomen tagits i anspråk genom utmätning är den skyddad i förhållande till andra borgenärens anspråk. För att skydda statens borgenärsintressen är det därför viktigt att den betalningssäkrade fordringen fastställs till betalning och överlämnas för ordinarie verkställighet/indrivning så snart som möjligt. I samband med fastställandet bör därför Skatteverket överväga om förfallodagen ska tidigareläggas. När förfallodagen inträtt och betalning inte influtit bör alltid övervägas om s.k. snabbrestföring ska ske.

Tidigareläggning av förfallodag

Möjligheten att tidigarelägga förfallodagen regleras i 16 kap. 6 § fjärde stycket SBL och behandlas närmare i Handledningen för skattebetalning, 2008, avsnitt 22.4.2. Där anges bl.a. att tidigareläggning bör ske om det föreligger sådana omständigheter som har föranlett eller kan föranleda betalningssäkring. Undantag gäller i fråga om skattetillägg, se nedan.

- Snabbrestförling** Med snabbrestförling menas att en skattefordran överlämnas till KFM för indrivning tidigare än vad som normalt gäller. Efter-som ordinarie beloppsgräns för indrivning alltid är uppfyllt i betalningssäkringsfallen blir det i praktiken fråga om att påskynda överlämnandet genom att underlåta att skicka ut betalningsuppmaning. Möjligheten att göra detta regleras i 20 kap. 3 § SBL och behandlas närmare i Handledningen för skattebetalning, 2008, avsnitt 22.4.1. Där anges att snabbrest-förling bör ske så fort skatten fastställts och förfallit till betalning. Undantag gäller i fråga om skattetillägg, se nedan.
- Särskilt om skattetillägg** Om en skattskyldig medges anstånd med betalning av en fordran får indrivning av fordringen inte ske (17 kap. 10 § SBL). När det gäller skattetilläggsfordringar har den skatt-skyldige en ovillkorlig rätt till betalningsanstånd i samband med överklagande eller begäran om omprövning (17 kap. 2 a § SBL). För att den skattskyldige ska ges rimlig möjlighet att utnyttja denna villkorlösa anståndsrett bör i fråga om skatte-tilläggsfordringar den ordinarie tiden mellan beslut och begäran om indrivning inte förkortas. Följaktligen har Skatte-verket uttalat att förfalldagen för betalning av skattetillägg inte ska tidigareläggas. Detta gäller även om skattetillägget tidigare betalningssäkrats (skrivelse 2005-03-31, dnr 130 176112-05/111). Likaså har uttalats att snabbrestförling inte bör ske av belopp motsvarande tidigare betalningssäkrad skatte-tilläggsfordran (skrivelse 2005-01-26, dnr 130 16189-05/111). Har omprövning eller överklagande begärts ska inte skatte-tilläggsfordringen överlämnas för indrivning innan ompröv-ningsbeslut föreligger eller förvaltningsrätten beslutat i ärendet, se Regeringsrättens uttalande i RÅ 2004 ref. 68. Det ska tilläggas att möjligheten att betalningssäkra en skatte-tilläggsfordran i sig inte påverkas av den ovillkorliga anstånds-rätten. Detta framgår av nyssnämnda avgörande.
- Kostnadsränta** Oberoende av att den skattskyldige inte kan förfoga över den egendom som har betalningssäkrats eller ställts som säkerhet kommer en skatteskuld som betalningssäkrats att löpa med kostnadsränta (19 kap. 9 § SBL).
- Utmätning av betalningssäkrad egendom** När den fastställda fordringen överlämnats för indrivning och den ianspråktaga egendomen blivit föremål för ordinarie säkerställande genom utmätning faller också grunden för betalningssäkringsbeslutet. Skatteverket ska då underrätta förvaltningsrätten, så att hävning kan ske (7 § första stycket BtSF). Se mera härom i avsnitt 5.6.

Sedan utmätning beslutats kan egendomen ianspråkats fullt ut av KFM enligt bestämmelserna i UB. En beskrivning av det ordinarie verkställighetsförfarandet (utsökningsmål) och Skatteverkets borgenärsroll i utsökningsmålen finns i Handledningen för borgenärsarbetet, avsnitt 19. För en utförligare beskrivning av det ordinarie verkställighetsförfarandet, se KFM:s handbok Utmätning.

7 Granskningsledares förvarstagande

7.1 Inledning

Som ett komplement till de nu nämnda bestämmelserna innehåller BtSL också ett regelverk för interimistiska åtgärder om fara föreligger i dröjsmål. En GRL, dvs. en person som är särskilt förordnad enligt 3 § TVL, kan således med stöd av lagen både fatta ett beslut att ta viss egendom i förvar och samtidigt själv verkställa detta beslut (16 §).

Med att ta egendom i förvar menas att den skattskyldige fråntas den faktiska rådigheten över densamma. GRL måste alltså fysiskt föra den aktuella egendomen från platsen. I och med detta elimineras möjligheten att undanskaffa den före ett beslut om betalningssäkring.

Beslutet om förvarstagande har en tydlig interimistisk karaktär. För att bestå måste det därför alltid följas av en ansökan från Skatteverket till förvaltningsrätten om betalningssäkring.

Egendom hos tredje man

Ur formellt hänseende är det inget som hindrar att även egendom som finns hos tredje man tas i förvar.

Inget krav på skatterevision

På samma sätt som gäller för betalningssäkring i allmänhet finns det i fråga om förvarstagande inte något krav på att det ska pågå en skatterevision. Ett förvarstagande kan också komma i fråga vid en skrivbordskontroll. Det är även möjligt att göra ett förvarstagande efter det att en ansökan om betalningssäkring gjorts men innan domstolen har fattat sitt beslut. Om detta sker ska domstolen underrättas om att egendom tagits i förvar.

Behörighetsregler m.m.

GRL:s geografiska behörighet eller befogenhet framgår inte av lag eller förordning. Befogenheten kan regleras i interna föreskrifter. GRL förordnas av Skatteverket genom särskilt beslut.

7.2 Förutsättningar

Generella villkor

En GRL som överväger att ta viss egendom i förvar måste vara klar över att alla villkor för ett beslut enligt 4 § BtSL är uppfyllda, dvs.

- en fordran ska finnas
- påtaglig risk
- betydande belopp
- tidsperiod till ända
- proportionalitetsregeln

Dessa villkor har behandlats ovan i avsnitt 2.

Utöver dessa villkor krävs också vid ett förvarstagande att

- alla förutsättningar för verkställighet av ett beslut om betalningssäkring avseende egendomen föreligger.

Förutsättningar för verkställighet

Dessa förutsättningar är behandlade i avsnitt 6. GRL ska alltså tillämpa KFM:s regelverk vid sin verkställighet. Det innebär bl.a. att GRL måste bedöma om egendomen ägs av den skattskyldige eller enligt UB:s regler kan presumeras tillhöra denne.

GRL måste också beakta UB:s regler om s.k. beneficium.

Slutligen finns ytterligare ett villkor, nämligen att det måste

- föreligga en fara för att egendomen undanskaffas (sabotagerisk) under den tid förfarandet med ansökan och beslut i förvaltningsrätten tar (16 §).

Farerekvisitet

Om det inte finns någon sabotagerisk är det särskilda farerekvisitet i 16 § BtSL inte uppfyllt och egendomen kan då inte tas i förvar. Generellt sett är naturligtvis faran för att tillgångar undanskaffas större när det är frågan om kontanta pengar, värdehandlingar, banktillgodohavanden, ädla metaller och andra lätt omsatta tillgångar. Men väger GRL in omständigheterna i övrigt, t.ex. betydande skatteundandraganden, avancerat tillvägagångssätt, värdefull egendom i förhållande till de totala tillgångarna eller tidigare erfarenheter av hur den skattskyldige eller de företag som denne företrätt har skött sina skatter, kan farerekvisitet vara uppfyllt också när det gäller annan lös egendom.

Sammanfattningsvis måste GRL innan egendom tas i förvar göra samma bedömningar som Skatteverkets processförare och

förvaltningsrätten gör vid ansökan respektive beslutet om betalningssäkring. Dessutom måste GRL följa KFM:s regelverk vad gäller t.ex. sakrättsliga frågor vid sin verkställighet av beslutet samt ta ställning till om det föreligger en sabotagerisk.

7.3 Biträde av KFM

GRL både beslutar om och verkställer förvarstagandet. Däremot ska KFM på begäran biträda GRL vid ett förvarstagande av lös egendom (8 § BtSF). KFM:s biträde kan röra exekutiva bedömningar, värdering av egendomen och praktiska frågor.

KFM har däremot inte i rollen som biträde några befogenheter att använda tvångsmedel. KFM kan alltså inte bryta lås eller använda annat våld. Även om KFM lämnar biträde är det alltid GRL som fattar beslut och ensam är ansvarig för förvarstagandet. Vidare är det Skatteverket som står för de kostnader som uppkommer för transporter m.m.

Exekutiva bedömningar

I alla frågor som berör exekutiva bedömningar kan det vara en fördel om GRL rådgör med KFM.

Värderingsfrågor

Att värdera vissa typer av lös egendom kan vara en svår uppgift. Det är det exekutiva värdet, dvs. det värde som egendomen kan antas ha vid en försäljning efter avdrag för de kostnader som uppstår vid verkställigheten, som ska uppskattas.

Praktiska frågor

KFM kan även ge praktiska råd om hur den egendom som omhändertas bör transporteras och hur den lämpligen bör förvaras. För att undvika onödiga transporter kan det vara lämpligt att egendomen förvaras hos KFM.

7.4 Befogenheter

Vilka befogenheter GRL har för att kunna verkställa sitt beslut har inte närmare utvecklats i lagen eller i dess förarbeten. Eftersom GRL:s beslut inte anses kunna överklagas (se nedan, avsnitt 7.10) har inte heller någon rättspraxis på området kunnat bildas. Bristen på befogenheter i samband med verkställigheten innebär att om den skattskyldige fysiskt motsätter sig ett förvarstagande så har GRL inga tvångsmedel att tillgripa.

Detsamma gäller i förhållandet till tredje man. Kan inte GRL verkställa sitt beslut på grund av bristande medverkan från tredje man saknas tvångsmedel.

Inte heller när KFM lämnar biträde vid förvarstagandet finns det någon möjlighet att använda tvång vare sig i förhållandet till den skattskyldige eller till tredje man.

7.5 Olika tillgångar

All lös egendom som vid en exekutionsrättslig bedömning kan antas tillhöra den skattskyldige kan tas i förvar. Följande kan noteras beträffande olika typer av tillgångar som kan komma i fråga.

- Kontanter i svensk eller utländsk valuta. Se nedan under ”Förvaring av egendom” (avsnitt 7.6).
- Presentationspapper (skuldebrev, obligationer och postväxlar). Om värdet uppgår till ett högre belopp än den fordran som kan ligga till grund för en kommande betalnings-säkring kan t.ex. en postväxel växlas om till lägre belopp.
- Ädla metaller, ädelstenar m.m. Det kan vara svårt att förteckna eller värdera denna typ av egendom.
- Annan lös egendom som har ett exekutivt värde, t.ex. bilar, båtar eller konstverk. Praktiska svårigheter kan emellertid uppstå vid omhändertagandet och det kan vara svårt att värdera egendomen. Sabotagerisken kan också vara svårbedömd samtidigt som kostnaderna för ett omhändertagande, vilka Skatteverket står för, normalt blir större. Vidare måste risken för skadestånd beaktas.
- Banktillgodohavanden och inestående medel på plusgiro-konto. Medverkan från banken krävs, då medlen ska överföras till Skatteverkets konto. Överföringen måste göras direkt efter ett beslut om förvarstagande eftersom beslutet i sig t.ex. inte kan förhindra att behållningen på kontot pantsätts. Observera att beslutet måste avse ett konkret belopp. GRL har t.ex. inte befogenhet att ”spärra” ett konto eller meddela tredje man ett utbetalningsförbud (jfr vad som gäller vid kvarstad 26 kap. 3 a § RB och 6 kap. 3 § UB). Se vidare nedan under ”Förvaring av egendom” (avsnitt 7.6).
- Bostadsrätter eller hyresrätt till lokaler. Medverkan från fastighetsägaren krävs. Av naturliga skäl kan GRL inte fysiskt ta denna typ av egendom med sig. I stället får fastighetsägaren underrättas formellt om GRL:s beslut.
- Aktier och värdepapper hos Euroclear Sweden (f.d.VPC). Medverkan från Euroclear Sweden krävs.

7.6 Förvaring av egendom

Förvaltningsrätten kan besluta

GRL ansvarar för den egendom som tagits i förvar i avvaktan på förvaltningsrättens beslut och fram till dess att betalningssäkringen verkställs. Rätten kan också besluta att förvaret ska upphävas om inte förutsättningarna för fortsatt förvar föreligger. Prövningen kan t.ex. avse sabotagerisken eller att egendomens värde överstiger betalningssäkringsfordringen (17 § andra stycket).

Kontanter och medel på konto

Särskild rutin finns hur GRL ska förfara när kontanta medel (svensk eller utländsk valuta) och belopp innestående på konton tagits i förvar (Skatteverkets hanteringsrutin 2005-02-15, dnr 130 98732-05/111).

7.7 Praktiska frågor

Förvarstaganden kan aktualiseras när tillgångar påträffas vid åtgärder enligt TVL eller i samband med en husrannsakan. De gånger det förekommer förvarstaganden under en revision i samverkan eller vid en skrivbordskontroll är det oftast fråga om att tillgångar tas i förvar direkt från ”GRL:s skrivbord”.

TVL-åtgärder Husrannsakan

När en förrättning enligt TVL eller en husrannsakan planeras och genomförs bör möjligheten till förvarstagande med efterföljande betalningssäkring beaktas. I de fall förvarstagande görs i anslutning till husrannsakan måste dock GRL redan från början klarlägga för berörda personer att det är fråga om en särskild förrättning vid sidan av de polisiära åtgärderna. Som framgår av JO:s beslut (JO 1989/90 s. 187) kan inte en och samma GRL agera i två olika roller samtidigt såvida inte TL eller TVL ger stöd för GRL:s närvaro i samband med husrannsakan. Är någon sakkunnig vid en husrannsakan kan denne alltså inte utan ovan angivet stöd ta egendom i förvar i egenskap av GRL. Det är också viktigt att poängtera att polisen inte får biträda GRL med åtgärder i samband med ett förvarstagande.

Inget aktivt letande

Det bör understrykas att det inte ingår i GRL:s befogenheter att aktivt leta efter egendom i lokaler eller andra utrymmen som disponeras av den skattskyldige. Detta gäller också för KFM när biträde lämnas.

”Från skrivbordet”

Förvarstagande från ”GRL:s skrivbord” är vanligast i fråga om banktillgodohavanden, innestående medel på plusgirokonton eller dylikt. GRL behöver inte fysiskt befinna sig i bankens lokaler när ett förvarstagande sker. Det är tillräckligt om en

**”Övertagande”
av beslagtagn
egendom**

behörig person inom banken får del av GRL:s beslut, t.ex. via fax (som ska följas av ett skriftligt meddelande).

Vid husrannsakan i brottmål är det inte ovanligt att olika typer av värdehandlingar och andra tillgångar i form av valutor, värdeföremål o.d. påträffas. Åklagaren beslutar då ibland att tillgångarna ska tas i beslag som bevis. Om åklagaren i ett senare skede häver beslaget bör GRL överväga att med stöd av BtSL ta egendomen i förvar om inte ett beslut om betalningssäkring hunnit fattas.

7.8 Efter ett förvarstagande

**”Femdagers-
regeln”**

Har GRL tagit egendom i förvar ska Skatteverket, så snart det kan ske och senast på den femte dagen efter den dag förvarstagandet gjordes göra en ansökan om betalningssäkring till förvaltningsrätten (17 § första stycket).

Om Skatteverket inte lämnar in en ansökan om betalningssäkring inom fem dagar eller om dess ansökan inte bifalls ska GRL omedelbart återställa egendomen. I sammanhanget bör observeras att tidsfristen avser fem kalenderdagar och inte arbetsdagar. I förarbetena uttalas att handläggningen under inga omständigheter bör överskrida de tidsgränser som för motsvarande fall gäller enligt 26 kap. 4 § RB, dvs. vid kvarstad i brottmål, jfr prop. 1978/79:28 s. 166 samt prop. 1989/90:3 s. 47.

**Lagen om
beräkning av
lagstadgad tid vid
förvarstagande**

I särskild lagstiftning stadgas att om den tid infaller, då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas, på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får åtgärden vidtas nästa vardag. Undantag har endast gjorts avseende frister för häktningsframställning och häktningsförhandling (2 § första och andra styckena lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid).

Med hänsyn till bestämmelsens utformning kan Skatteverket inte göra någon annan tolkning än att lagen är tillämplig på GRL:s förvarstagande.

**Återställande
av egendom**

Hävs förvaret ska GRL återställa egendomen till den från vilken egendomen togs eftersom annan än den skattskyldige kan inneha egendomen med handpanträtt eller retentionsrätt. Dessförinnan bör GRL kontakta KFM för att informera om att egendom ska lämnas tillbaka. KFM kan då utmäta den förvarstagna egendomen för andra skulder som den skattskyldige kan ha. Detsamma gäller om domstolen avslår yrkandet om betalningssäkring och häver förvaret. GRL är i princip oför-

hindrad att själv häva förvaret fram till dess att rätten fattat beslut i frågan.

Bevis om förvarstagande

GRL ska lämna ett bevis om förvarstagandet till den hos vilken förvarstagande sker (2 § BtSF). Är denne inte närvarande vid förrättningen bör ett bevis lämnas på platsen för förvarstagandet om det inte framstår som obehövt. Kan beviset inte omedelbart lämnas till den skattskyldige ska det översändas med post till denne. Det är väsentligt att denne får klart för sig att egendomen tagits i förvar. Beviset ska innehålla en förteckning över egendomen och uppgifter om egendomens uppskattade värde. Vidare ska anges för vilken eller vilka fordringar förvarstagandet har skett.

Har egendom tagits i förvar hos tredje man ska både denne och den skattskyldige ha ett bevis.

Underrättelse till KFM

KFM måste också inför verkställigheten av domstolens beslut underrättas om att det finns egendom som tagits i förvar. I samband med detta lämnas uppgift om var egendomen förvaras och hur KFM kan få tillgång till den. När KFM verkställt beslutet upphör GRL:s ansvar för den förvarstagna egendomen. Om egendomen därefter lämnas tillbaka, t.ex. för att beslutet om betalningssäkring hävts, svarar KFM för detta.

7.9 Beslut om förvarstagande

Blanketter

För GRL:s beslut om förvarstagande finns ett särskilt blankettset (SKV 6589). Om förvarstagandet görs ”från skrivbordet” eller om beslagtagna egendom övertas är det bättre att GRL skriver beslut och bevis på skilda dokument. Har egendom tagits i förvar hos tredje man ska inte denne ha del av GRL:s beslut utan bara få ett bevis.

7.10 Överklagande av GRL:s beslut

Frågan om GRL:s beslut om förvarstagande kan överklagas särskilt har prövats av kammarrätten (KRNG 1997-04-23, mål nr 2329-1997 och 2330-1997). Domstolen gjorde bedömningen att ett sådant beslut inte är särskilt överklagbart. Inte heller kan ett sådant beslut överklagas av tredje man som gör anspråk på egendomen. Eventuella tvister om äganderätten till den egendom som tagits i förvar kan självfallet tas upp efter det att beslut om betalningssäkring har meddelats genom att KFM:s beslut om verkställighet överklagas. Vidare kan tredje man väcka talan vid allmän domstol om bättre rätt till egendomen.

8 Frågor om anstånd i samband med betalningssäkring

Så snart en skattefordran är beslutad (fastställd) kan den skattskyldige begära omprövning av eller överklaga beskattningsbeslutet. Han kan då också ansöka om anstånd med betalningen (17 kap. 2 § första stycket 2 och 3 SBL). Avser fordringen skattetillägg föreligger en ovillkorlig rätt till anstånd (17 kap. 2 a § SBL).

Betalningssäkring av fastställd fordran som omfattas av anstånd

Regeringsrätten har uttalat att det inte råder någon konflikt mellan BtSL och anståndsreglerna i SBL. Detta gäller även vid betalningssäkring för skattetillägg. Den villkorslösa rätten till anstånd för skattetillägg minskar inte behovet av betalningssäkring för att, i de särskilda fall sådan åtgärd blir aktuell, trygga en kommande betalning av skattetilläggsfordringen till dess den kan bli föremål för indrivning. Ett beslut om betalningsanstånd hindrar således inte att betalningssäkring sker av den aktuella fordringen (RÅ 2004 ref. 68).

Anstånd med betalning av fordran som är betalningssäkrad

Med anledning av detta avgörande har Skatteverket i en skrivelse förklarat att ett beslut om betalningssäkring av en skatte- eller skattetilläggsfordran inte utgör något hinder mot att bevilja betalningsanstånd beträffande fordringen. Ett beslut om betalningsanstånd för en betalningssäkrad fordran innebär endast att den egendom som omfattas av betalningssäkringen inte kan bli föremål för indrivningsåtgärder. Anståndsbeslutet medför därför inte att beslutet om säkringsåtgärder omintetgörs (Skatteverket 2005-01-28, dnr 130 16209 05/111). Vid betalningssäkring innebär alltså inte anståndsbeslutet, till skillnad från vad som gäller vid den ordinarie verkställigheten, att KFM ska lämna tillbaka den betalningssäkrade egendomen.

Regeringsrätten har i ett senare avgörande, RÅ 2006 ref. 50, vid en sammantagen bedömning av sabotagerisken hävt en betalningssäkring avseende en skattefordran (ej skattetillägg) bl.a. under åberopande av att Skatteverket, sedan skatten fast-

ställt, medgett betalningsanstånd. Med anledning av detta avgörande har Skatteverket i en kompletterande skrivelse uttalat att rättsläget alltjämt är att något formellt hinder för Skatteverket att bevilja betalningsanstånd med den skatt betalningssäkringen omfattar inte föreligger, men att detta påtagligt ökar risken för att betalningssäkringen avseende en skattefordran kan hävas av domstol. Det är således viktigt att Skatteverket undviker en slentrianmässig bedömning vid anståndsgivningen avseende skatt som *inte* är skattetillägg. I prövningen bör det noga övervägas om den skattskyldige verkligen kan förväntas ha en så beaktansvärd möjlighet att vinna skattemålet i domstol att betalningsanstånd är befogat. En hög kvalitet i de utredningar som ligger till grund för betalningssäkring borgar för att utrymmet för anstånd i dessa situationer blir utomordentligt begränsat (Skatteverket 2006-10-26, ”Komplettering av Skatteverkets stöddokument ..., dnr 130 16209-05/111, rörande frågan om betalningssäkring utgör hinder mot anståndsbeslut och vice versa”).

9 Skadestånd och ersättning för kostnader enligt ErsL

9.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas ersättning för skada i mål om betalningssäkring enligt BtSL, men även skadestånd enligt reglerna i SkL berörs i korthet. Dessutom tas ersättning för kostnader enligt ErsL upp.

För en redogörelse av regler om skadestånd även på andra grunder, t.ex. Europakonventionen, hänvisas till Skatteverkets Rätt handlagt 2009 (SKV 119 utgåva 4 s. 144–152).

9.2 Skadestånd

9.2.1 Bestämmelser i både BtSL och SkL

Ersättning kan erhållas enligt de allmänna reglerna i SkL för skada som en skattskyldig får med anledning av ett beslut om betalningssäkring. Bestämmelserna i SkL gäller om inte annat finns föreskrivet eller avtalat. Reglerna i SkL är utformade så att det i praktiken endast är i rena undantagsfall som den skattskyldige kan få ersättning för förluster som han har fått i samband med ett felaktigt beslut. För att skapa bättre garantier mot att skattskyldiga drabbas av felaktiga beslut om betalningssäkring finns därför specialbestämmelser om skadestånd i BtSL (21–22 §§).

Det ligger i sakens natur att en säkringsåtgärd som vidtas på ett tidigt stadium i en skatte- eller avgiftsutredning senare kan visa sig vara felaktig. Beslut om betalningssäkring avser dessutom i regel fordringar som inte är fastställda och meddelas oftast utan föregående kommunikering. Risken för felaktiga beslut är därför mycket större i dessa fall än i fråga om taxerings- eller beskattningsbeslut. Förhållandena i fråga om betalningssäkring för inte fastställda fordringar har bedömts så speciella att staten bör ha ett längre gående skadeståndsansvar än det som enligt SkL gäller för myndighetsutövning i allmänhet.

9.2.2 Ersättning för skada enligt BtSL

Förutsättningar

Rätten till ersättning är inte beroende av om beslutet om betalningssäkring är riktigt eller inte enligt de bestämmelser som Skatteverket och domstolarna har att tillämpa. Skatteverket kan bli skadeståndsskyldigt trots att verket enligt domstolen har visat både sannolika skäl för fordran och att det har funnits en påtaglig risk för att den skattskyldige har försökt undandra sig att betala fordringen. Det krävs således inte att det allmänna kan lastas för något fel eller någon försummelse för att rätt till ersättning enligt BtSL ska föreligga. Detta är en väsentlig skillnad mot kraven för rätt till ersättning enligt SkL. Ansvar för staten enligt BtSL är strängare och i princip strikt (prop. 1989/90:3 s. 40 och 48 ff). Den person eller det företag som utan egen skuld har fått en skada på grund av ett beslut om betalningssäkring ska således kunna få ersättning även om beslutet inte är felaktigt. Ett betalningssäkringsbeslut som står fast t.o.m. efter prövning i Regeringsrätten kan medföra rätt till ersättning. Den efterhandsprövning som ska läggas till grund för bedömningen ska baseras på en jämförelse med den senare slutligt fastställda fordringens existens eller storlek (prop. 1989/90:3 s. 40).

Följande förutsättningar måste vara uppfyllda för att rätt till ersättning ska föreligga (21 § första stycket BtSL).

- Beslutet om betalningssäkring ska avse en inte fastställd fordran.
- Fordringen fastställs inte eller fastställs till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats.
- Ren förmögenhetsskada har uppkommit.

Inte fastställd fordran

Vad som avses med en inte fastställd fordran framgår av avsnitt 2.2.

Väsentligt lägre belopp

Väsentlighetskravet anses i regel uppfyllt om mindre än tre fjärdedelar av det belopp som har betalningssäkrats fastställs. Gäller beslutet om betalningssäkring mycket stora belopp kan avvikelser vara väsentliga även om en större andel än så av det belopp som betalningssäkrats fastställs.

Bedömningen av om fordringen fastställts till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats ska inte göras för varje delfordran avseende olika skatte- eller avgiftsslag eller olika tidsperioder för sig utan för samtliga inte fastställda fordringar som avses med beslutet.

Bedömningen av väsentlighetskravet ska baseras på det belopp som beslutet om betalningssäkring avser. Att beslutet inte har kunnat verkställas fullt ut eller att egendom säkrats till ett högre belopp än det som fick betalningssäkras saknar betydelse i detta sammanhang (prop. 1989/90:3 s. 48).

Ren förmögenhetsskada

Rätten till ersättning omfattar alla former av ren förmögenhetsskada och med detta menas detsamma som i SkL. Med ren förmögenhetsskada avses sådan ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada (1 kap. 2 § SkL). Ersättning kan därför utgå för förlorad arbetsförtjänst, intrång i näringsverksamhet, kapitalförluster, uteblivna kapitalvinster, minskad eller utebliven avkastning och för kostnader. Exempel på kostnader som kan ersättas är kostnader för säkerhet, vanligen bankgaranti, som har framtvingats av beslutet om betalningssäkring. Den skattskyldige ska försättas i den ekonomiska situation som skulle ha förelegat om beslutet inte hade meddelats (prop. 1989/90:3 s. 40–41 och s. 48).

Ersättning kan medges även för skada som indirekt har orsakats av beslutet om betalningssäkring. Har t.ex. en näringsidkares goda renommé skadats på grund av att det blivit allmänt känt att ett beslut om betalningssäkring har meddelats kan den omständigheten i sin tur leda till försämrad lönsamhet i verksamheten. Rätt till ersättning kan då föreligga. Det kan emellertid vara svårt att utreda om det är just betalningssäkringsbeslutet som har medfört skada på hans eller hennes goda namn. Den skattskyldige måste visa att så är fallet för att rätt till ersättning ska föreligga.

Ideell skada kan inte ersättas med stöd av BtSL.

Skadans storlek

All förmögenhetsskada ersätts oberoende av skadans storlek. Det krävs inte något minsta belopp för att en skada ska ersättas (prop. 1993/94:151 s. 146–147).

Orsakssamband

Enligt allmänna skadeståndsrättsliga principer ska ett adekvat orsakssamband föreligga mellan betalningssäkringsbeslutet och skadan (prop. 1989/90:3 s. 49). Ett beslut om betalningssäkring som inte har orsakat kostnaderna för arvode till konkursförvaltaren har t.ex. inte medfört rätt till ersättning (JK 2002-12-20, dnr 2213-00-40).

Sekundär skada

Rätt till ersättning föreligger inte för s.k. sekundär skada. Skada som drabbar annan person än den skattskyldige kan således inte ersättas (prop. 1989/90:3 s. 49).

Jämkning

Ersättning kan vägras eller sättas ned om den skattskyldige har medverkat till skadan (22 § första meningen BtSL). Om den skattskyldige inte har deklarerat eller har underlåtit att lämna annan uppgift som behövs för att fastställa skatt eller avgift har han eller hon många gånger själv medverkat till skadan på ett sådant sätt att rätt till ersättning inte föreligger. Samma sak gäller om den skattskyldige har underlåtit att se till att det finns underlag för deklarations- och uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Härav följer naturligtvis inte att ett beslut om betalningssäkring kan meddelas utan risk för strikt ansvar för skada så snart en skattskyldig har visat någon försumlighet beträffande skyldigheterna enligt TL och LSK.

Den skattskyldige kan även ha bidragit till skadan genom att underlåta att begära rättelse eller genom annan passivitet. Även i sådant fall kan ersättning vägras eller sättas ned enligt principen om jämkning på grund av medverkan genom eget vållande.

Ersättning kan också vägras eller sättas ned när det av något annat skäl är oskäligt att ersättning lämnas (22 § andra meningen BtSL). Ett exempel härpå är när det gäller att avgöra till vilket av två taxeringsår en oredovisad inkomst är hänförlig. Om ett betalningssäkringsbeslut har avsett år 1 och det senare visar sig att inkomsten i stället bör beskattas år 2, bör ersättning kunna vägras. Detsamma kan gälla om två makar som driver näringsverksamhet tillsammans har utelämnat intäkter i verksamheten i sin redovisning och beslutet om betalningssäkring bygger på en annan fördelning mellan makarna av den oredovisade intäkten än det slutliga taxeringsbeslutet (prop. 1989/90:3 s. 42).

En ytterligare anledning att sätta ned ersättningen kan vara att KFM inte har betalningssäkrat egendom till ett sådant värde att hela fordringsbeloppet täcks. Om värdet av den betalningssäkrade egendomen inte uppgår till den senare fastställda fordringen bör normalt någon ersättning inte lämnas (prop. 1989/90:3 s. 49–50).

Talan om skadestånd

Skadeståndstalan förs hos allmän domstol genom ansökan om stämning mot staten. Innan talan väcks bör den skattskyldige framställa sitt anspråk hos JK som handlägger anspråk på ersättning bl.a. enligt BtSL (3 § förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten).

Bevisbördan

Det är den som begär skadestånd, dvs. den skattskyldige, som har att visa både att ersättningsbar skada har uppkommit och hur stor den ekonomiska skadan är (prop. 1989/90:3 s. 49).

Omfattning

9.2.3 Ersättning för skada enligt SkL

Skador som inte omfattas av det längre gående skadeståndsansvaret i BtSL kan omfattas av de skadeståndsbestämmelser som enligt SkL gäller för myndighetsutövning i allmänhet.

För rätt till ersättning enligt SkL krävs fel eller försummelse vid myndighetsutövning (3 kap. 2 § SkL). Rätten till ersättning enligt SkL omfattar personskada, sakskada eller ren förmogenhetsskada.

Som tidigare nämnts innebär emellertid dessa bestämmelser att det endast är i rena undantagsfall som den skattskyldige kan få ersättning av staten för skador som han eller hon har fått i samband ett beslut om betalningssäkring (SOU 1987:75 s. 95 och prop. 1989/90:3 s. 39). Betalningssäkringsbeslut som inte omfattas av bestämmelserna i BtSL, men som kan omfattas av bestämmelserna i SkL, gäller främst betalningssäkring av fastställda fordringar. Betalningssäkring av inte fastställda fordringar som hävs på grund av brister avseende ett eller flera av rekvisiten påtaglig risk, betydande belopp, tidsperiod eller proportionalitet kan också omfattas av rätt till ersättning enligt SkL även om fordringen senare fastställs, dvs. i de fall fordringen är riktigt beräknad men det brister beträffande någon av övriga förutsättningar för betalningssäkring (prop. 1989/90:3 s. 40).

Talan om skadestånd

Skadeståndstalan förs även beträffande skadestånd enligt SkL hos allmän domstol genom ansökan om stämning mot staten. Det är också möjligt att framställa en begäran om skadestånd inom ramen för statens frivilliga skadereglering (förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten).

För ersättning för skada enligt SkL hänvisas i övrigt till Skatteverkets Rätt handlagt 2009 (SKV 119 utgåva 4 avsnitt 11.7).

9.3 Ersättning för kostnader enligt ErsL

ErsL är tillämplig i mål om betalningssäkring (21 § andra stycket BtSL och 1 § första stycket ErsL). En skattskyldig kan således i mål enligt BtSL få ersättning för processkostnader, dvs. kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat.

ErsL kommenteras i Skatteverkets Handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen (SKV 230), varför lagen här endast kommenteras i vissa begränsade delar.

- Förutsättningar** En förutsättning för ersättning är att den skattskyldige har haft kostnader som skäligen har behövts för att ta tillvara hans eller hennes rätt i betalningssäkringsprocessen. För att ersättning ska beviljas krävs vidare att den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet, att målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller att det finns synnerliga skäl (3 § ErsL).
- Ersättning får inte beviljas för kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter. Samma sak gäller kostnader avseende skyldigheten att se till att underlag finns för att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten eller för att deklaration eller uppgift ska kunna kontrolleras. Ersättning får inte heller beviljas för den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller sådant som han eller hon själv har utfört i målet (4 § ErsL).
- När ersättning bestäms ska den minskas med annan ersättning för samma kostnader enligt annan författning eller enligt avtal. Ersättning får jämkas om den skattskyldige inte vinner helt bifall till sina yrkanden. Jämkning får även ske när den skattskyldige har varit försumlig eller har orsakat att målet blivit mer omfattande än nödvändigt (5 § ErsL).
- Ansökan** Den skattskyldige måste ansöka om ersättning för kostnader. Ansökan ska göras hos den domstol där kostnaderna har uppkommit och måste ha kommit in innan domstolen avgör målet (7 § ErsL). En senare inkommen ansökan får prövas endast om förseningen beror på något ursäktligt misstag (9 § ErsL).
- Yttrande över kostnaderna** Skatteverket intar i domstolen rollen som den skattskyldiges motpart i frågan om ersättning. Det innebär att om domstolen efterfrågar Skatteverkets inställning i ersättningsfrågan är verket i princip skyldigt att redovisa denna. Den skattskyldiges yrkande om ersättning ska kommuniceras med Skatteverket. Vid remiss från domstolen ska Skatteverket skriftligt yttra sig i ersättningsfrågan. Om yrkandet presenteras i samband med en muntlig förhandling bör verket om möjligt direkt ta ställning till yrkandet och ange sin inställning under förhandlingen. Om detta inte är möjligt får Skatteverket begära att få återkomma med ett skriftligt yttrande.
- Utbetalning** Ersättning får inte betalas ut förrän ersättningsbeslutet har vunnit laga kraft mot det allmänna (6 § ErsL).

10 Sekretess i betalningssäkringsärenden

10.1 Inledning

I ett betalningssäkringsärende måste den grundläggande handlingsoffentligheten vika för behovet av sekretesskydd för såväl det allmänna som de enskilda personer som berörs av ärendet. Sekretessen till förmån för det allmänna regleras i 17 kap. OSL medan bestämmelser till skydd för den enskilde finns i 27 kap. OSL.

10.2 Sekretess till skydd för det allmänna

Betalningssäkring ingår som en särskild åtgärd i Skatteverkets kontrollverksamhet. För att syftet med kontrollen ska kunna upprätthållas är det nödvändigt att förberedelser för kontrollen, inklusive eventuella säkringsåtgärder, kan hållas hemliga även i förhållande till den skattskyldige.

Ett sådant hemlighållande är möjligt enligt de bestämmelser i 17 kap. 1 och 2 §§ OSL som skyddar myndigheternas kontrollintresse. Där anges att uppgifter om en *planerad* inspektion, revision eller annan granskning kan hållas hemliga om syftet med åtgärden skulle motverkas av att uppgifterna röjs. Även en uppgift om *pågående* granskning omfattas av sekretess om det av hänsyn till syftet med kontrollen är av synnerlig vikt att uppgiften inte röjs för den som kontrollen avser. Genom bestämmelsens formulering – sekretess gäller ”för uppgift som hänför sig till” – gäller sekretessen inte bara hos själva granskningsmyndigheten utan även hos andra myndigheter där uppgifterna kan förekomma, t.ex. hos KFM eller domstol. Det speciella skaderekvisitet ”synnerlig vikt” innebär att bestämmelsen ska tillämpas restriktivt.

Sekretessen enligt 17 kap. 2 § OSL gäller endast så länge den kan anses behövlig med anledning av en pågående kontroll. Efter avslutad kontroll kan en uppgift om betalningssäkring inte hållas hemlig enbart i syfte att säkerställa betalning. När

Betalningssäkring = särskild åtgärd vid kontroll av skatt m.m.

Sekretess för planerad och pågående åtgärd

Upphör när syftet uppnåtts

KFM har verkställt ett beslut i ett betalningssäkringsärende upphör normalt den sekretess som kan åberopas gentemot den som uppgiften rör.

Se i övrigt vad som sägs i Offentligt eller hemligt, 2009, avsnitt 5.6.

Vid sidan om sekretesskyddet måste det även finnas möjlighet att frångå vad som normalt gäller i fråga om kommunicering och delgivning fram till KFM:s verkställighetsförrättning. Detta regleras i 5 och 9 §§ BtSL och behandlas närmare i avsnitten 5.2 och 5.6.

10.3 Sekretess till skydd för den enskilde

Skatteseekretess

I 27 kap. OSL regleras skatteseekretessen, dvs. den enskildes skydd mot att det i beskattningsverksamheten lämnas ut uppgifter rörande den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden. När skatteseekretess föreligger är den oftast absolut, dvs. sekretess gäller oavsett om någon skada kan uppkomma genom att uppgiften röjs.

Även om betalningssäkring kan ses som en kontrollåtgärd i beskattningsverksamheten och oftast används i fråga om fordringar som ännu inte fastställts till betalning ingår åtgärden inte på samma sätt som t.ex. revision som en integrerad del i det fastställelseförfarande som leder fram till ett taxerings-, beskattnings- eller avgiftsbeslut. Betalningssäkringsärenden omfattas därmed inte av den sekretess som enligt 27 kap. 1 § första stycket OSL gäller i verksamhet som avser bestämmande av skatt, taxering eller i övrigt fastställande av underlag för bestämmande av skatt.

Särskilt kontrollärende = absolut sekretess

I stället är betalningssäkring att se som en sådan särskild kontrollåtgärd som omfattas av absolut sekretess enligt 27 kap. 2 § första stycket 1. Där anges att sekretess gäller i ”särskilt ärende om revision eller annan kontroll i fråga om skatt samt annan verksamhet som avser tullkontroll och som inte omfattas av 1 §”.

Uppgifter i beskattnings- databasen

I övrigt ska även observeras bestämmelsen i 27 kap. 1 § andra stycket 1 OSL om sekretess för uppgifter i beskattningsdatabasen. De uppgifter som finns i databasen omfattas av absolut sekretess, dock med vissa särskilda undantag som anges i 2 kap. 5 § SdbL (se mera härom i Offentligt och hemligt, avsnitt 5.2.8). Eftersom vissa betalningssäkringsärenden – f.n. företrädaransvar och solidariskt ansvar för

bolagsmän i handelsbolag – hanteras i ett elektroniskt ärendehanteringssystem (Boris) som utgör en del av beskattningsdatabasen kommer uppgifterna i dessa ärenden att omfattas av den särskilda databassekretessen. Om det som efterfrågas uttryckligen avser handlingar/uppgifter i ett visst betalningssäkringsärende ska dock sekretessbestämmelsen i 27 kap. 2 § första stycket 1 tillämpas, oberoende av om ärendet existerar i form av en elektronisk akt eller som en pappersakt.

**Beslut hos
Skatteverket**

Av 27 kap. 2 § tredje stycket OSL framgår motsatsvis att det i ett särskilt kontrollärende enligt 27 kap. 2 § första stycket 1 OSL råder sekretess även för beslut i ärendet. Det innebär att Skatteverkets beslut om förvarstagande i betalningssäkringsärenden omfattas av sekretess. Även domstolsbeslut som tillförs betalningssäkringsärendet hos Skatteverket omfattas av den absoluta sekretessen.

Domstolssekretess

Hos domstolen gäller särskilda sekretessregler. I 43 kap. 2 § första stycket OSL finns visserligen en huvudregel som anger att en sekretessbelagd uppgift behåller sitt skydd när den överförs till en domstol. Enligt bestämmelsens andra stycke gäller detta emellertid inte om det finns en bestämmelse om s.k. primär sekretess hos domstolen, dvs. om det finns en bestämmelse som direkt reglerar sekretessen hos domstolen för de aktuella uppgifterna. En sådan primär sekretessbestämmelse för uppgifter hos domstolen i mål rörande bl.a. betalningssäkring finns i 27 kap. 4 § första meningen OSL. Bestämmelsen innebär att det råder sekretess hos domstolen för uppgifter i ett mål om betalningssäkring endast om det kan antas att den som uppgiften rör skulle lida skada eller men om uppgiften röjs (s.k. rakt skaderekvisit). Exempel på tillämpningen finns i rättsfallen RÅ 1985 Ab 137 och RÅ 1990 not. 286. Huvudregeln för uppgifterna i domstolens verksamhet är således att de är offentliga. Sådana uppgifter som domstolen erhållit från Skatteverket och som saknar betydelse i målet behåller dock den sekretess som gäller hos Skatteverket, dvs. absolut sekretess gäller (27 kap. 4 § sista meningen OSL).

För uppgifter som domstolen tar in i dom eller beslut upphör sekretessen att gälla om inte domstolen i dom eller beslut förordnar att sekretessen ska bestå. Ett sådant förordnande får dock inte omfatta själva domslutet eller motsvarande del av annat beslut om det inte är oundgängligen påkallat av något intresse av synnerlig vikt (43 kap. 8 § OSL).

Uppgifter om överklagande

För uppgifter som har registrerats hos Skatteverket med anledning av överklagande hos domstol, dvs. uppgifterna i diariet, gäller samma begränsade sekretess som hos domstolen (27 kap. 4 § andra meningen OSL). Om akten i ett mål hos en domstol tillfälligt förvaras hos Skatteverket, t.ex. för yttrande, och handlingar under denna tid begärs utlämnade, ska verket tillämpa domstolens sekretess med ett rakt skaderekvisit. Detta framgår av RÅ 81 2:57.

11 Internationella frågor

11.1 Inledning

De allra flesta industriländer har infört någon form av säkringsåtgärder i syfte att minska skattebortfallet i samband med avsiktligt skattefusk. Åtgärderna kan vara av förebyggande karaktär, t.ex. att begära säkerheter (bankgarantier eller liknande) av både nyregistrerade och redan registrerade företag när misstanke föreligger att det är fråga om en oseriös verksamhet. Det finns också en rad åtgärder som kan vidtas när ett skattebortfall befaras, t.ex. att aktualisera sidoansvar eller att förkorta redovisningsperioden för att på så sätt kräva in redovisning och betalning i ett tidigt skede. Ett mycket frekvent instrument är möjligheten att säkra tillgångar (*securing of assets*) redan innan den aktuella skatten eller avgiften blivit debiterad eller restförd, dvs. vad som här i Sverige motsvaras av BtsL.

11.2 Rapport från IOTA

En arbetsgrupp inom IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administrations) har i en rapport¹ beskrivit bl.a. vilka olika möjligheter som föreligger i medlemsländerna att säkra tillgångar för att täcka ännu ej förfallna skattebelopp.

Studien visar att europeiska skattemyndigheter i stort sett har likartade säkringsåtgärder. Däremot föreligger stora skillnader när i tiden dessa åtgärder kan tillämpas och hur omständligt själva förfarandet är. I sin presentation av de tidsmässiga aspekterna delade arbetsgruppen in åtgärderna i tre nivåer:

1. Säkringsåtgärder är möjliga att göra redan under beskattningsperioden (1–12 månader).
2. Säkringsåtgärder är möjliga först efter beskattningsperiodens utgång men innan förfallodagen.

¹ Securing of Assets, IOTA Report for Tax Administrations, Budapest 2008

3. Säkringsåtgärder är möjliga först efter att skulden förfallit till betalning.

Till grupp 1 hör bl.a. Danmark, Tyskland och U.K.

Till grupp 2 hör bl.a. Sverige, Italien och Lettland.

Till grupp 3 hör bl.a. Norge, Finland, Nederländerna och Frankrike.

Ett fåtal av medlemsländernas skatteförvaltningar kan vidta egna säkringsåtgärder redan innan ett domstolsbeslut.

11.3 Svensk lagstiftning

I lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden och förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden ges de grundläggande förutsättningarna för att en begäran om handräckning i visst ett skatteärende ska kunna göras såväl utomlands som i Sverige. Handräckningen kan bl.a. avse utbyte av upplysningar, bistånd vid indrivning och säkringsåtgärder samt delgivning av handlingar.

Av lagen framgår att i den mån det finns en överenskommelse mellan Sverige och en annan stat får behöriga myndigheter i respektive stat begära biträde av den andra staten med handräckning i ett skatteärende (14 §).

11.4 Internationella överenskommelser

11.4.1 EU:s indrivningsdirektiv

EU:s medlemsstater beslutade redan i ett tidigt skede att bistå varandra med indrivning av skatter m.m. Det första direktivet (76/308/EEG) omfattade bl.a. mervärdesskatt och vissa punktskatter, avgifter samt dröjsmålsräntor.

Direktivet utvidgades sedermera genom ett nytt indrivningsdirektiv (2001/44/EG) till att omfatta, förutom mervärdesskatt och vissa punktskatter, även bl.a. inkomst- och förmögenhets-skatt. Detta direktiv medgav även ett informationsutbyte i samband med indrivningsärenden.

Direktiv 2008/55/EG

Nu gällande direktiv (2008/55/EG) ger möjlighet till indrivning av mervärdesskatt, vissa punktskatter, statlig och kommunal inkomstskatt, sjömansskatt, kupongskatt, statlig förmögenhets-skatt och statlig fastighetsskatt i samtliga medlemsländer. Räntor och vissa avgifter omfattas också, dock inte skattetillägg. Även

detta direktiv medger ett informationsutbyte och delgivning av handlingar för indrivningsändamål.

Av artikel 13 i direktivet framgår att ”på en motiverad begäran från den sökande myndigheten ska den anmodade myndigheten vidta säkerhetsåtgärder för att säkerställa indrivningen av en fordran, om detta medges av lagar och andra författningar i den medlemsstat i vilken den har sitt säte”.

11.4.2 Bi- eller multilaterala avtal

En annan metod för att kunna verkställa en indrivning av skatt i ett annat land är att de berörda staterna kommit överens om att bistå varandra med detta. Förutsättningen för att en indrivning ska vara möjlig är då bl.a. att skatteanspråket omfattas av indrivningsbestämmelserna i det aktuella avtalet. Dessutom måste gäldenären omfattas av den tillämpliga bestämmelsens gäldenärskrets.

Dubbelbeskattningsavtal

Bestämmelser om indrivning finns för närvarande intagna i skatteavtalen med Belgien, Estland, Frankrike, Indien, Japan, Lettland, Litauen, Luxemburg, Nederländerna, Polen, Portugal, Tyskland och USA. Flertalet av dessa avtal omfattar också säkringsåtgärder för ännu inte fastställda skattefordringar, dvs. vad som i Sverige motsvaras av betalningssäkring.

Nordiskt handräckningsavtal

Dessutom finns ett separat handräckningsavtal inom Norden, lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna, dvs. Danmark med Färöarna och Grönland, Finland, Island och Norge. Även här finns ett avsnitt om säkringsåtgärder (artikel 19 punkt 1).

11.4.3 Europaråds- och OECD-konventionen

Bestämmelser om indrivning finns vidare i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters; ETS No 127*). För närvarande har 14 stater ratificerat konventionen och omfattas således av bestämmelserna. Liksom i avtalen är också säkringsåtgärder möjliga enligt konventionen (artikel 12).

11.5 Säkerställande av utländska skatter i Sverige

Utländsk skatt kan enligt ovan säkerställas i tillgångar här i Sverige om det andra landet är ett EU-land eller om det finns en överenskommelse om detta i gällande avtal eller konvention

mellan Sverige och det andra landet. För verkställighet krävs både ett beslut i det andra landet enligt dess lagstiftning och att en svensk domstol meddelat beslut enligt reglerna i BtSL om betalningssäkring av den utländska skatten.

11.6 Säkerställande av svenska skatter i utlandet

På samma sätt kan svensk skatt säkerställas i gäldenärens tillgångar i ett annat land om det andra landet är ett EU-land eller om det finns en överenskommelse om detta i gällande avtal eller konvention mellan Sverige och det andra landet. Säkringsåtgärderna genomförs enligt de regler som gäller i det land där verkställighet begärs.

11.7 Förfarandefrågor

Behörig svensk myndighet

Den KFM som fått i uppdrag att verkställa en betalningssäkring ska först utreda i vilken mån den skattskyldige har tillgångar inom landet som kan säkras. Därefter får KFM begära handräckning med säkringsåtgärder utomlands avseende återstående belopp. Rent praktiskt ställs begäran till behörig myndighet i Sverige (KFM:s östra verkställighetsavdelning, enhet 5) som prövar om förutsättningarna är uppfyllda enligt respektive direktiv, avtal eller konvention och begär därefter verkställighet hos behörig myndighet i den berörda staten. Den utländska myndigheten prövar ansökningen och ser därefter till att ett beslut om säkringsåtgärder fattas och verkställs enligt det landets interna lagstiftning.

På motsvarande sätt kan bistånd med säkerställande av utländska skatter äga rum i Sverige.

I förarbetena (prop. 1989/90:14 s. 74 f) sägs följande om artikel 12 ”Säkringsåtgärder” i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden m.m. Uttalandet måste anses vara relevant också beträffande en ansökan enligt indrivningsdirektivet och övriga avtal.

”I de flesta stater finns möjligheter att driva in skatt oavsett om fordran har överklagats eller kan överklagas. Emellertid kan möjligheterna till indrivning av skattefordran i en annan stat gå förlorad under den tid som förflyter mellan den tidpunkt då den ansökande staten själv har möjlighet att infordra skatten och den då handräckning med indrivning kan begäras från denna andra stat. Den i artikel 12 intagna bestämmelsen har tillkommit för att trygga den ansökande statens möjligheter att infordra sin skatt.

I detta syfte har genom artikel 12 öppnats en möjlighet att begära handräckning för att säkerställa indrivning av skatt även om en framställning om handräckning med indrivning ännu inte är möjlig. De åtgärder som här kan komma i fråga är t.ex. beslagtagande eller spärrande av en skattskyldigs tillgångar för att säkerställa att tillgångarna finns tillgängliga när indrivning kan ske.

I artikeln anges inte alla villkor som måste vara uppfyllda för att säkringsåtgärder skall få vidtas eftersom dessa villkor kan variera från stat till stat. För att en begäran om säkringsåtgärder skall kunna bifallas måste dock alltid krävas att fordrans storlek är skönsmässigt eller på annat sätt till viss del fastställd på förhand, såsom t.ex. sker genom länsrätts beslut i mål rörande betalningssäkring. I likhet med vad som gäller när fråga är om begäran om handräckning vid indrivning, kan en begäran om att säkringsåtgärder skall vidtagas aldrig göras eller bifallas innan sådana åtgärder kan vidtas i den ansökande statens enligt dess interna lagstiftning. Det åligger därför den ansökande staten att i varje enskilt fall ange i vilket skede taxeringen/beskattningen av den som begäran avser befinner sig. Det ankommer därefter på den anmodade staten att ta ställning till huruvida dess interna lagstiftning och administrativa praxis tillåter att säkringsåtgärder vidtas i det enskilda fallet. Åtgärden i fråga måste med andra ord vara tillåten enligt såväl den ansökande som den anmodade statens lagstiftning för att den anmodade staten skall vara skyldig att vidta åtgärden.

Med anledning av vad remissinstanserna anfört i denna fråga vill jag i detta sammanhang också peka på stadgandet i artikel 13 punkt 2. I enlighet med vad som sägs i denna bestämmelse skall en verkställighetstitel som är giltig i den ansökande staten vid behov och i enlighet med bestämmelserna som gäller i den anmodade staten snarast möjligt godkännas, erkännas, kompletteras eller ersättas med en verkställighetstitel som är giltig i den senare staten. För svenskt vidkommande kommer utländska beslut rörande säkringsåtgärder att behöva kompletteras med ett beslut om betalningssäkring, se 2 § andra stycket lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Ett beslut om betalningssäkring kommer även med nödvändighet att behöva föreligga i de fall Sverige till annan konventionsstat kan komma att göra en framställning om handräckning med säkringsåtgärd. I båda dessa fall kommer således frågan huruvida den som berörs av beslutet skall underrättas därom eller inte att bedömas utifrån intern svensk rätt, dvs. i enlighet med vad som stadgas i 8 § nämnda lag.”

Rättsfallsregister

EU-dom 2002-07-23 Janosevic mot Sverige, 29	RH 1993:112, 76
EU-dom 2002-07-23 Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, 29	RÅ 1981 1:81, 51
KRNG 1997-04-23, 2329-1997, 89	RÅ 1984 2:97, 52
KRNG 1997-04-23, 2330-1997, 89	RÅ 1985 Ab 137, 101
KRNG 2007-08-28, 2649-07, 52	RÅ 1990 not. 286, 101
KRNG 2009-02-19, 1029-09, 47	RÅ 2000 ref. 54, 67
KRNS 2001-10-31, 5546-2001, 65	RÅ 2000 ref. 66, 29
KRNS 2002-04-19, 2263-2002), 27	RÅ 2004 ref. 68, 31, 81, 91
NJA 1984 s. 520, 26	RÅ 2006 ref. 50, 22, 91
NJA 1992 s. 280, 78	RÅ 2006 ref. 82, 59
	RÅ 81 2:57, 102

Sakregister

- Anstånd, 91
- Ansökan
 - behörig domstol, 42
 - behöring processförare, 40
 - betydande belopp, 42
 - delgivning av beslut, 41
 - egendom i förvar, 41
 - fastställd fordran, 42
 - inte fastställd fordran, 42
 - kommunicering, 41
 - proportionalitetsregeln, 42
 - skriftlig, 41
- Ansökan till fel förvaltningsrätt, 49
- Behörig myndighet, 14
- Beslut
 - förvarstagande, 89
- Beslut inom sex månader, 62
- Betalningsanstånd, 79
- Betalningssäkring
 - delägare i HB/KB, 37
 - företrädaransvar, 33
 - sidoansvarig, 33
- Betalningsäkrade medel, 79
- Betydande belopp
 - gått till ända, 26
- Bevis om förvarstagande, 89
- Bevisning, 53
- Biträde, 59
- Borgenärsuppgifter, 15
- Brottslig eller vanärande handling, 58
- Delgivning, 74
- Delgivning av beslut, 61
- Delpromemoria, 64
- Dubbelbeskattningsavtal, 105
- Ed, 57, 60
- Ersättning för processkostnader, 97
- Ersättning för skada, 93
 - enligt BtSL, 94
 - enligt SkL, 97
 - jämkning, 96
- EU:s indrivningsdirektiv, 104
- Europarådskonventionen, 105
- Fara i dröjsmål, 54, 61
- Femdagarsregeln, 88
- Fordran
 - fastställd, 22
 - gått till ända, 20
 - uppkommer, 19
- Forumregler, 42
 - fysiska personer, 43
 - företrädaransvar, 44
 - juridiska personer, 44
 - punktskatter, 45
 - saknas enligt SBL, 47
- Fri bevisprövning, 53
- Företagsrekonstruktion, 17, 52, 67, 79
- Förhör
 - den skattskyldige, 57
 - sakkunnig, 57
 - skatterevisorn, 60
 - ställföreträdare, 57
- Förlängning av tidsfrist, 62
- Förmånsrätt, 78
- Förrättningskostnader, 76, 80
- Försäljning, 76
- Förvaltningsrättens
 - bevakningsskyldighet, 65
- Förvarstagande
 - beslut, 89
- GRL

- behörighet, 83
- förvarstagande, 83
- överklagande av beslut, 89
- Handläggningstid, 62
- Hinder, 17
- Huvudförhör, 59
- Hävning, 64, 74
- Ideell skada, 95
- Indrivning, 62
- Inhibition, 63, 68, 73
- Interimistiskt beslut, 55
- Kommunicering
 - allmänna regler, 53
 - särskild bestämmelse, 54
 - undantag, 53
 - fara i dröjsmål, 54
- Konkurs, 67, 78
- Kontanter, 87
- Kostnadsränta, 81
- Lämplig åtgärd, 16
- Medel på konto, 87
- Mened, 58
- Mot vem
 - gäldenären, 17
 - skattskyldig, 17
- Motförhör, 59
- Muntlig förhandling, 57
 - särskild bestämmelse, 55
- Nordiskt handräckningsavtal, 105
- Nytt beslut efter hävning, 63
- OECD-konventionen, 105
- Officialprincipen, 52
- Omförhör i överrätt, 58
- Ordinarie verkställighet, 80
- Plädering, 60
- Proportionalitetsprincipen, 28
- Prövningstillstånd, 67
- Påtaglig risk
 - betalningsovilja, 24
- Ramen för processen, 51
- Ren förmögenhetsskada, 95
- Saknar utmätningbara tillgångar, 67
- Samordning av ärenden, 45
- Sanningsförsäkran, 57
- Sanningsplikt, 58
- Sekretess, 99
 - till skydd för den enskilde, 100
 - till skydd för det allmänna, 99
- Skadestånd
 - enligt BtSL, 94
 - enligt SkL, 97
 - jämkning, 96
- Skadeståndstalan, 96, 97
- Skattetillägg, 21, 29, 81
 - dubbelbestraffning (ne bis in idem), 29
 - proportionalitetsprövning, 31
- Skatteverkets skyldigheter, 66
- Slutanförande, 60
- Snabbrestföring, 13, 62, 81
- Ställföreträdare för part, 60
- Säkerhet, 66, 76
 - ianspråktagande, 77
- Säkerställande, 75
 - svenska skatter i utlandet, 106
 - utländska skatter i Sverige, 105
- Telefonförhör, 56
- Tidigareläggning av förfallodag, 13, 62, 80
- Tilltrosparagrafer, 59
- Tvångsåtgärder, 75
- Utmätning, 62, 67, 81
- Utredningen
 - annan borgenärsåtgärd, 40
 - förhandspromemoria, 40
 - tidig kontakt, 40
 - underlag, 39
- Verkställighet, 73
 - överklagande, 80
- Videokonferens, 56
- Återförhör, 59
- Ändrat yrkande, 51
- Överklagande, 67
 - GRL:s beslut, 89
- Överlåtelse- och förfogandeförbud, 79
- Överlämning av mål enligt LAFD, 47

