

Målnummer:	2155-06	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2006-10-04		
Rubrik:	Sådan påtaglig risk för betalningsundandragande som krävs för beslut om betalningssäkring har inte ansetts föreligga.		
Lagrum:	4 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter		
Rättsfall:	RÅ 2004 ref. 68		

REFERAT

Länsrätten i Gävleborgs län biföll genom beslut den 3 mars 2005 Skatteverkets yrkande om att egendom motsvarande en sammanlagd fordran om 1 300 000 kr skulle få tas i anspråk genom betalningssäkring hos Järvsö Kebab AB (bolaget). Beloppet avsåg en då ännu inte fastställd fordran på mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och skattetillägg för räkenskapsåret den 1 maj 2002 - den 30 april 2003.

Bolaget yrkade att länsrättens beslut om betalningssäkring skulle hävas och anförde till stöd härför bl.a. följande. Bolagets bokföring är inte bristfällig. Att bolaget inte redovisat två försäljningar till kunder i Sverige beror på olyckliga omständigheter i samband med ändring av rutiner, flyttning från Järvsö till Bollnäs m.m. Det är inte riktigt att 80 ton kött "försvunnit" under räkenskapsåret den 1 maj 2002 - den 30 april 2003. Svinnet i köttthandlingen är betydande och uppgår till mellan 15-20 procent. - Bolaget ingav en videokassett över köttthandlingen och fakturor från Sita Sverige AB, Söderhamn, för tiden den 9 oktober 2003 - den 15 mars 2005. - Bolaget och delägarna yrkade ersättning för kostnader i målen 394--398-05 med 32 871 kr, inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket motsatte sig yrkandet att beslutet om betalningssäkring skulle hävas och anförde bl.a. följande. Det är inte möjligt att utifrån uppgifter om sophämtning på ett någorlunda säkert sätt kunna beräkna svinnet vid kebabproduktionen. Skatteverkets beräkning av svinnet i de olika produktionsleden och vid försäljningen ger ett säkrare resultat. Misstämningen kan beräknas till $(79,5 - 38 + 38,6 =) 80,1$ ton. Bolaget har ostridigt inte fakturerat och intäktsbokfört två leveranser av kött med en vikt av totalt 1 215 kg under aktuellt år. Skatteverket vidhåller att det finns skäl att skönsmässigt uppskatta bolagets intäkter. Fordringsbeloppet kan avrundas till 1 300 000 kr.

Länsrätten höll på bolagets begäran muntlig förhandling i målet.

Länsrätten i Gävleborgs län (2005-06-30, ordförande Attorps) yttrade bl.a.: I målet är ostridigt att bolaget inte fakturerat två leveranser. Parterna är oense om hur stort bolagets svinn varit räkenskapsåret 2002/2003 vid tillverkningen av kebab i Järvsö. - Länsrätten gör följande bedömning. - De två videoinspelningar som parterna företett har skett i bolagets nuvarande lokaler i Bollnäs medan bolagets verksamhet räkenskapsåret 2002/2003 ägt rum i lokaler i Järvsö. Bolaget har uppgett att investeringskostnaderna för igångsättning av verksamheten i Järvsö år 1994 var mindre än 1,5 miljoner kr medan investeringskostnaderna år 2003 i Bollnäs varit närmare 10 miljoner kr. Ett rimligt antagande synes vara att driften i Bollnäs bedrivs mer rationellt än den bedrivits i Järvsö. En konsekvens av ett sådant antagande är att svinnet i verksamheten varit högre i Järvsö än i Bollnäs. - Skatteverket har lämnat en utförlig redogörelse för hur svinnet i olika delar av produktionskedjan kan

beräknas. Om köttet malts tinat, har svinnet sannolikt varit större än Skatteverket hävdar. Bolaget har under målets handläggning i länsrätten lämnat motstridiga uppgifter i olika hänseenden, vilket minskar bolagets trovärdighet. Oavsett om köttet malts fryst eller tinat i verksamheten i Järvsö synes det osannolikt att svinnet varit så stort som bolaget gjort gällande. M.E:s uppgifter ger vid handen att även färsk råvara maldes, varvid något nämnvärt svinn på grund av avrinning inte torde uppkomma. Länsrätten anser att det föreligger en betydande osäkerhet vid beräkning av svinnet. Skatteverket åberopar inte längre transaktioner med kunder i Finland som grund för betalningssäkring. Härtill kommer att bolaget kan åläggas att betala ytterligare arbetsgivaravgifter för del av räkenskapsåret 2002/2003 endast genom efterbeskattning. För efterbeskattning gäller ett strängare beviskrav än vid ordinarie beskattning. Eftersom betalningssäkring får avse högst det belopp till vilket fordringen med hänsyn till omständigheterna sannolikt kommer att bli fastställd, bör försiktighet iakttas. Vid en sammantagen bedömning finner länsrätten att beslutet om betalningssäkring skall hävas vad gäller ett belopp om 650 000 kr.

Länsrätten finner att bolaget haft kostnader för ombud som skäligen behövs för att ta till vara bolagets rätt i målet. Bolaget har delvis vunnit bifall till sitt yrkande i målet. Länsrätten finner att bolaget bör beviljas ersättning med 3 000 kr.

Med delvis bifall till bolagets yrkande om hävning av länsrättens beslut den 3 mars 2005 om betalningssäkring beslutar länsrätten att endast så mycket av bolagets egendom som motsvaras av ett fordringsbelopp på 650 000 kr får tas i anspråk genom betalningssäkring.

Bolaget beviljas ersättning för kostnader för ombud med 3 000 kr enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Bolaget överklagade hos kammarrätten och yrkade att beslutet om betalningssäkring skulle upphävas. För ombudskostnader i kammarrätten yrkade bolaget ersättning med 7 500 kr inklusive mervärdesskatt. Bolaget anförde till stöd för sin talan i kammarrätten bl.a. följande. Bolaget arbetar i en mycket konkurrensutsatt bransch med små marginaler. En betalningssäkring hängande i luften leder till att banken kommer att försöka täcka så mycket som möjligt av utestående fordran och att krediterna från leverantörerna kommer att utebli. En fortsatt betalningssäkring kommer utan varje tvekan att innebära att rörelsen inte överlever. Det innebär att fyra delägares livsverk spolieras och med kvarstående skulder kommer högst sannolikt deras tid som entreprenörer att vara över. Verksamheten har därutöver fem personer vars anställning på orten kommer att äventyras. Skadeverkningarna står inte i rimlig proportion till de grunder och den bevisning som föreligger som skäl för betalningssäkringen. Skatteverket har i beslut den 3 februari 2006 meddelat bolaget anstånd med betalning av den tvistiga skatten. I detta fall ställs alltså reglerna om betalningssäkring (betalningssabotage) mot reglerna om betalningsanstånd. Kravet på domstolsprövning enligt Europakonventionen kan inte leda till en annan slutsats än att domstolsprövningen måste vara så långtgående att också kravet på ett rättvist avgörande upprätthålls. Vid sådana förhållanden skall alltså sannolikhetsrekvisiten i de bägge regelverken ställas mot varandra och i en avvägningssituation (proportionalitetsprövning) måste rimligtvis de enskildas intresse att rädda företaget väga över. Allra helst gäller detta när det är ett faktum att det på sannolika skäl kommer att bli en nedsättning i det kommande avgörandet och i synnerhet när skaderekvisiten är så utformade att hänsyn också skall tas till konsekvenser som i praktiken innebär ett egendomsberövande innan en domstolsprövning kommit till stånd. Detta måste rimligen leda till att kammarrätten upphäver beslutet om betalningssäkring.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Då betalningssäkring numera kan komma i fråga endast då s.k. betalningssabotage föreligger, bör det endast undantagsvis föreligga skäl eller

omständigheter av sådan styrka att åtgärden att betalningssäkra får stå tillbaka för den skattskyldiges eller något annat motstående intresse. Det har gjorts gällande att bolaget inte överlever och att fem personers anställning äventyras om inte åtgärden att betalningssäkra får stå tillbaka, dock utan att det närmare anges och preciseras vilka konsekvenser åtgärden att betalningssäkra medför för bolagets ekonomi. I detta sammanhang förtjänar det också att nämnas att bolaget ansökt och medgivit anstånd med betalning av all skatt. Enligt verket har skälen för betalningssäkring sådan tyngd att de uppväger det intrång eller men som betalningssäkring medför. I alla händelser kan det inte anses stå klart att betalningssäkringen skulle orsaka att bolaget måste lägga ner sin verksamhet med allvarliga påföljder för de anställda. Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 68 konstaterat att det inte föreligger någon konflikt mellan betalningssäkringslagen och anståndsreglerna i skattebetalningslagen. Ett beslut om anstånd med betalning av en skattefordran hindrar därför inte att betalningssäkring kan ske av den aktuella fordringen. Vidare innebär Regeringsrättens uttalande, vilket även får stöd av övrig rättspraxis, att ett beslut om betalningssäkring av en skatte- eller skattetilläggsfordran inte utgör hinder mot att medge betalningsanstånd beträffande fordringen. Beslutet om betalningsanstånd, när ett beslut om betalningssäkring föreligger, innebär endast att den egendom som omfattas av betalningssäkringen inte kan bli föremål för indrivningsåtgärder. Anståndsbeslutet medför därför inte att beslutet om säkringsåtgärder omintetgörs.

Kammarrätten i Sundsvall (2006-03-08, Ejvinson, Tärnvik, Eriksson, referent) yttrade: Sedan länsrätten genom beslut den 30 juni 2005 bestämt att så mycket av bolagets egendom som motsvaras av ett fordringsbelopp om 650 000 kr får tas i anspråk genom betalningssäkring har Skatteverket i omprövningsbeslut den 23 november 2005 påfört bolaget skatter, avgifter m.m. med sammanlagt 1 493 299 kr avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter för beskattningsåren 2002 och 2003. Skatteverket har därefter i beslut den 3 februari 2006 meddelat bolaget anstånd med betalning av slutlig skatt m.m. fram till dess att länsrätten meddelar dom i det överklagade ärendet. - Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 68 uttalat följande. Den villkorlösa rätten till anstånd innebär, att fordringen på skattetillägg inte skall överlämnas för indrivning innan ett omprövningsbeslut föreligger eller länsrätten beslutat i frågan. En sådan rätt till anstånd minskar inte behovet av betalningssäkring för att, i de särskilda fall sådana åtgärder blir aktuella, trygga en kommande betalning av skattetilläggsfordringen till dess den kan bli föremål för indrivning. Någon konflikt mellan betalningssäkringslagen och anståndsreglerna i skattebetalningslagen föreligger därför inte. - Kammarrätten konstaterar att den numera fastställda fordringen uppgår till ett betydande belopp och dessutom uppgår till väsentligt högre belopp än som betalningssäkrats. Omständigheterna i målet visar enligt kammarrättens mening att det fanns en betydande risk för att bolaget försöker undandra sig att betala. Skälen för betalningssäkring är av sådan tyngd att de, även i den del som avser skattetillägg, uppväger det intrång eller men som betalningssäkringen medför för bolaget. Överklagandet kan därför inte bifallas.

Med hänsyn till utgången i målet och då det enligt kammarrätten i övrigt inte framkommit någon annan grund enligt vilken ersättning bör beviljas, skall bolagets yrkande om ersättning för ombudskostnader avslås.

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader.

Bolaget överklagade och yrkade att betalningssäkringen skulle upphävas. Vidare yrkades ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 19 290 kr, avseende även mål nr 2151--2152-06, 2154-06 och 2156-06. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. De slutsatser som redovisas i utredningen och som lagts till grund för betalningssäkringen är så tvivelaktiga att Skatteverket inte kan anses ha gjort det ens sannolikt att bolaget har skatteskulder. Det finns redan av detta skäl anledning att ifrågasätta

betalningssäkringen. Skatteverket har inte åberopat någon omständighet till stöd för det nödvändiga rekvisitet att de skattskyldiga på ena eller andra sättet försöker eller har försökt undandra sig en kommande betalning. Skatteverket har inte heller påstått att bolaget i något tidigare skede visat sig betalningsovilligt eller har slarvat med deklARATIONER. Bolaget har tidigare varit föremål för skatterevison utan att några anmärkningar av betydelse framförts. Vid riskbedömningen skall hänsyn tas till åtgärder som företrädaren vidtagit i syfte att helt eller delvis slippa sitt ansvar. Några sådana omständigheter har i det aktuella fallet inte ens påståtts föreligga. Bolagets tillgångar är också i allt väsentligt låsta i den fabrik där tillverkningen sker och mycket begränsade möjligheter att vidta åtgärder för att undkomma betalning finns därför. Bolaget har tillbakavisat Skatteverkets påstående om oredovisade intäkter och gjort gällande att det går att skapa klarhet i vilka mängder kött som slängts bort. Bolaget har också framhållit att tillverkningen av kebab sker med höga kvalitetskrav vilket i dess helhet är orsaken till den kalkylmässiga differensen. Någon oredovisad försäljning finns inte och några omständigheter till stöd för en sådan misstanke är inte heller påvisade. Skatteverket har bevisbördan och kalkylen kan med hänsyn till omständigheterna inte anses svara mot det ställda beviskravet. Till frågan om det verkligen varit befogat att vidmakthålla säkerhetsåtgärden kommer det förhållandet att de skattskyldiga erhållit betalningsanstånd med hela skulden, sålunda med både skatt och skattetillägg. Eftersom anstånd har medgetts har bolaget en lagenlig rätt att slippa ett tvångsmässigt egendomsberövande i avvaktan på att länsrätten avgör tvisterna. Underinstansernas avgöranden är olagliga och under alla omständigheter inte förenliga med egendomsskyddet och den särskilda proportionalitetsprincipen. Någon principiell konflikt mellan anståndsreglerna och betalningssäkringslagen finns inte om bevisningen är så övertygande att säkerhetsåtgärden är befogad. Konflikten gentemot Europakonventionen är emellertid ett faktum om betalningssäkringen har tillkommit på godtyckliga grunder och definitivt om åtgärden utsläcker möjligheten till ett effektivt anstånd. Det nu aktuella fallet har likheter med RÅ 2004 ref. 68 men skillnaden är att bolaget i förevarande fall har medgetts anstånd.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolaget har underlåtit att redovisa mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter till stora belopp. Att enbart denna omständighet talar för betalningsovilja framgår av prop. 1993/94:151 s. 171. Efter det att en fordran fastställts finns inte något krav på att den efter omprövning eller överklagande sannolikt blir intakt. I målet aktuella fordringar är numera fastställda. Den omständigheten att anstånd beviljats, innebärande att utgången i målen ansetts ovisst, saknar följaktligen relevans vad gäller förutsättningarna för betalningssäkring.

Regeringsrätten (2006-10-04, Nordborg, Nord, Stävberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 4 § lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (betalningssäkringslagen) får beslut om betalningssäkring fattas om det finns en påtaglig risk att gäldenären försöker att undandra sig att betala fordringen och denna eller, om det finns flera fordringar mot samma gäldenär, de tillsammans uppgår till betydande belopp. I 1 § andra stycket nämnda lag föreskrivs att om det är fråga om en fordran som inte är fastställd får betalningssäkring ske endast om det finns sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas. I sådant fall får betalningssäkring avse högst det belopp till vilket fordringen med hänsyn till omständigheterna sannolikt kommer att bli fastställd.

En förutsättning för att beslut om betalningssäkring skall få fattas är således bl.a. att en påtaglig risk för att gäldenären försöker undandra sig att betala fordringen kan anses föreligga. Enligt förarbetena skall denna risk vara av konkret natur och kunna beläggas i det enskilda fallet (prop. 1978/79:28 s. 141 och prop. 1989/90:3 s. 17). Vidare framgår av förarbetena att det måste vara fråga om betalningsovilja eller s.k. betalningssabotage. Omständigheter som kan peka på att risk föreligger för att en fordran inte kommer att betalas är t.ex. att gäldenären underlåter att deklarerera eller fullgöra sin uppgiftsskyldighet

på annat sätt. Något som också kan tyda på att betalningsskyldigheten inte kommer att fullgöras är om gäldenären vidtagit åtgärder för att göra sin egendom oåtkomlig för verkställighet genom att tillgångar överlåtits på familjemedlemmar eller andra närstående eller att förberedelse gjorts för att flytta utomlands. Även det förhållandet att gäldenären tidigare visat betalningsförsummelse kan utgöra risk för att han inte kommer att betala sin skuld. En indikation på betalningsovilja är att förhållandena tyder på att gäldenären medvetet försökt undgå beskattning för viss inkomst (prop. 1993/94:151 s. 143 och 171).

I sin ansökan om betalningssäkring har Skatteverket gjort gällande att vad som framkommit vid revisionen utvisar att bolaget underlåtit att redovisa försäljningsintäkter och att tillvägagångssättet visar på en ovilja att betala skatt som gör att det finns en påtaglig risk att bolaget försöker undandra sig att betala skatt. Enligt Skatteverkets omprövningsbeslut den 23 november 2005 förekommer en misstämning om 115 ton mellan redovisade gjorda inköp och försäljningar av kött. Skatteverket har godtagit att svinn om 55 ton förekommit vid tillverkningen, vilket innebär att det är en försäljning av 60 ton kött som inte redovisats. Skatteverket har uppskattat de oredovisade intäkterna till 1 944 600 kr. I omprövningsbeslutet anges vidare att två av bolagets delägare inte redovisat någon lön för 2002 trots att de varit verksamma i bolaget detta år och att en av dessa delägare inte kunnat visa hur han bestridit sina och sin familjs levnadskostnader ifrågavarande år.

Bolaget har bestritt att oredovisade intäkter förekommit förutom vad gäller två leveranser om totalt 1 215 kg vilka bolaget missat att fakturera. Dessa leveranser har dock numera fakturerats. Därutöver har bolaget angett att hela misstämningen beror på svinn. Vidare har bolaget bl.a. angett att under 2002 och 2003 skedde produktionen i Järvsö och då enligt delvis andra metoder och med andra maskiner än vid tidpunkten för Skatteverkets revision 2005 då tillverkningen flyttats till Bollnäs och moderniserats. Skatteverket har dock felaktigt utgått från förhållandena i Bollnäs vid beräkningen av svinn.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Den aktuella fordringen är numera fastställd. Någon prövning av till vilket belopp fordringen sannolikt kan antas bli fastställd skall såsom Skatteverket anført därför inte göras. Det fastställda beloppet är betydande. Trots att fordringen är fastställd, måste en prövning göras av bevisvärdet av den utredning som ligger till grund för Skatteverkets krav.

Som angetts ovan får enligt 4 § betalningssäkringslagen beslut om betalningssäkring fattas endast om påtaglig risk föreligger för att gäldenären försöker undandra sig att betala fordringen.

Skatteverkets utredning om bl.a. misstämning mellan gjorda inköp och redovisade försäljningar av kött kan i och för sig tyda på att oredovisade intäkter kan ha förekommit. Bolaget har emellertid gjort invändningar mot Skatteverkets påstående om oredovisade intäkter, vilka inte kan anses sakna fog. Skatteverket har också meddelat anstånd med betalning av den slutliga skatten m.m. i avvaktan på länsrättens dom, vilket får anses innebära att Skatteverket bedömt utgången i länsrätten som oviss. Såvitt framkommit i målet har bolaget inte tidigare visat betalningsovilja eller misskött betalningar av skatter eller avgifter gentemot det allmänna. Även den omständigheten att bolagets verksamhet bedrivs i en industrianläggning som det gjorts betydande investeringar i bör vägas in i riskbedömningen.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten vid en sammantagen bedömning att det i målet inte framkommit att det finns en påtaglig risk för att bolaget försöker undandra sig att betala fordringen. Grund för beslut om betalningssäkring föreligger därför inte. Överklagandet skall således bifallas.

Eftersom bolaget vunnit bifall till sitt överklagande är bolaget berättigat till

ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten. Ersättning för kostnader i förevarande mål och i de av Regeringsrätten denna dag avgjorda målen nr 2151--2152-06, 2154-06 och 2156-06 bör medges med totalt skäliga 10 000 kr att fördelas lika. Ersättning i detta mål medges således med 2 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och länsrättens beslut om betalningssäkring.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel med 2 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Anm. Samtidigt avgjordes mål nr 2151--2152-06, 2154-06 och 2156-06 med motsvarande frågeställning och samma utgång.

Föredraget 2006-08-23, föredragande Åsbrink, målnummer 2155-06