

Målnummer:	6161-98	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-04-12		
Rubrik:	Konkursbo har ansetts som avgiftsskyldigt för arbetsgivaravgifter på utdelning i konkurs avseende lön till tidigare anställda hos konkursgäldenären.		
Lagrum:	1 kap. 2 § lagen (1981:691) om socialavgifter		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1955 ref. 21• RÅ 1958 ref. 58• RÅ 1973 ref. 58• RÅ 1976 ref. 170• RÅ 1993 ref. 78• NJA 1983 s. 350• NJA 1988 s. 332• NJA 1997 s. 787• NJA 1998 s. 834		

REFERAT

Skattemyndigheten i Stockholms län höjde enligt beslut den 8 och den 12 augusti 1994 underlaget för arbetsgivaravgifter för konkursboet i Svenska Kreditförsäkringsaktiebolagets konkurs (konkursboet) med 4 439 940 kr. Beloppet gällde utdelning i konkurs avseende lön till tidigare anställda hos konkursgäldenären. Skattemyndigheten anförde som skäl för sitt beslut att konkursbo, som gav utdelning på lönefordran, var att anse som arbetsgivare och skulle redovisa arbetsgivaravgifter och källskatter.

Konkursboet överklagade beslutet och yrkade att skattemyndighetens beslut skulle undanröjas.

I omprövningsbeslut den 19 augusti 1994 vidhöll skattemyndigheten sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Stockholms län (1996-01-30, ordförande Loman) yttrade: Enligt 1 kap. 2 § första stycket lagen (1981:691) om socialavgifter (SAL) skall arbetsgivaravgifter betalas av den som är arbetsgivare. - Enligt samma bestämmelse andra stycket skall vid tillämpning av denna lag, även om ett anställningsförhållande inte föreligger, den som har utgett sådan ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket lagen (1962:381) om allmän försäkring (AFL) är att hänföra till inkomst av anställning anses som arbetsgivare. - Av 3 kap. 2 § andra stycket AFL framgår bl.a. att ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete i annan form än pension räknas som inkomst av anställning, även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen. I nu angivna fall skall den som utför arbetet anses såsom arbetstagare och den som utger ersättningen såsom arbetsgivare. - Enligt 39 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272) skall den som betalar ut kontant ersättning för arbete, göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt (skatteavdrag). - Av handlingarna i målet framgår i huvudsak följande. Svenska Kreditförsäkrings AB försattes i konkurs den 30 oktober 1992. Svenska Kreditförsäkrings AB:s verksamhet har sedan dess bedrivits av Svenska Kreditförsäkrings AB i konkurs. Konkursboet har gett personer som varit anställda i Svenska Kreditförsäkrings AB utdelning på lönefordran. Lönefordringarna avser fordringar som grundar sig på anställning hos Svenska Kreditförsäkrings AB innan bolaget försattes i konkurs. - Länsrätten gör följande bedömning. - I målet är ostridigt att konkursboet har

betalat ut ersättning till de tidigare anställda i Svenska Kreditförsäkrings AB för utfört arbete i bolaget innan det försattes i konkurs. - Frågan i målet är om konkursgäldenären eller konkursboet har att erlægga de i målet aktuella arbetsgivaravgifterna. Om konkursboet anses skyldigt att redovisa ifrågavarande arbetsgivaravgifter, får statens anspråk på sidan avgift karaktären av massafordran i konkursen med rätt till betalning ur boets egendom innan utdelning kan beräknas i konkursen. Konkursboet hävdar att en utdelning i en konkurs avser utdelning till hos konkursgäldenären anställda för deras fordran på konkursgäldenären. Boet gör även gällande att det inte har intagit rollen som arbetsgivare och att statens fordran avseende arbetsgivaravgifter därför inte kan utgöra någon massafordran. Länsrätten finner dock att ett sådant synsätt inte överensstämmer med vad som framgår av lagen om socialavgifter och av övriga bestämmelser som redovisats ovan. Skyldigheten att redovisa och betala arbetsgivaravgifter inträder när utbetalning av avgiftspliktig lön eller annan ersättning har gjorts. Vid denna tidpunkt är konkursboet skattskyldigt för ifrågavarande avgifter (jfr RÅ 1993 ref. 78). Att fordringarna därigenom blir massafordringar eller vad som i övrigt framkommit i målet föranleder ingen annan länsrättens bedömning. Vid sådant förhållande skall överklagandet lämnas utan bifall. - Länsrätten lämnar överklagandet utan bifall.

I överklagande yrkade konkursboet att samtliga tillkommande avgifter och räntor skulle undanröjas. Till stöd för sin talan anförde konkursboet bl.a. följande: Det var konkursgäldenären som genom utdelningen utgav ersättning till borgenären/löntagaren. Att utbetalningen verkställdes genom konkursförvaltaren saknade härvid betydelse. Eftersom de i konkursen förskottsbetalda utdelningarna till löneborgenärer inte utgjorde någon av konkursboet utgiven ersättning var konkursboet inte att anse som arbetsgivare och någon skattskyldighet för arbetsgivaravgifter förelåg inte. Konkursboet hänvisade till rättsfallen RÅ 1958 ref. 58 och RÅ 1993 ref. 78. - I konkursen kunde man i stället för förskottsutdelning till löneborgenärerna valt att låta staten betala via lönegarantin. Eftersom man redan i ett tidigt skede av konkursen kunde bedöma att alla prioriterade fordringsägare skulle få full utdelning ansåg man att det skulle vara en onödig omgång att gå via lönegarantisystemet. I stället valde man att förskottsutdela. Om lönegarantin hade betalat ut lönerna hade inte ens med länsrättens synsätt några sociala avgifter för konkursboet kommit ifråga. Den omständigheten att konkursboet valt ett för staten enklare förfarande kan inte leda till att boet som en följd härav med massaansvar skall svara för arbetsgivaravgifter. En annan fråga som kan vara av intresse i detta sammanhang är huruvida staten skall betala arbetsgivaravgifter på den lönegaranti som staten betalar ut. Någon skyldighet för staten att betala arbetsgivaravgift på utbetalda lönegarantimedel förelåg inte före den 1 januari 1996. De i målet aktuella arbetsgivaravgifterna avser tiden före den 1 januari 1996. Att ett konkursbo är att anse som arbetsgivare men ej staten vid utbetalning till löneborgenärer får anses vara en orimlig tillämpning av lagen om socialavgifter. - Den tillämpning som förordades av skatteförvaltningen stod i direkt strid med principerna i den konkursrättsliga lagstiftningen (konkurslagen, förmånsrättslagen, lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. och lönegarantilagen). Konkursboet åberopade en rättsutredning beträffande arbetsgivaravgifters fordringsrättsliga ställning i konkurs av jur.kand. Enar Folkesson, daterad den 30 oktober 1995. - Sammanfattningsvis anförde konkursboet att boet inte var att anse som arbetsgivare vid utdelning i konkursen till löneborgenärer. Inte heller hade statens fordran på arbetsgivaravgifter uppkommit på ett sådant sätt att massaansvar uppkom för konkursboet.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde. I det här fallet var det konkursboet som hade betalat ut lönen, inte staten. Eftersom avgiftskravet uppstod när lönen utbetalades var det boet som skulle betala avgifterna. Att det allmännas fordran på arbetsgivaravgifter därigenom blev massafordran påverkade inte den avgiftsmässiga bedömningen. Boet hade själv beslutat att förskottsutdela. Om det var möjligt att på det här sättet slippa

avgifterna, genom att "välja" ett för staten enklare förfarande, skulle det innebära att dessa ersättningar, å ena sidan från lönegaranti, å andra sidan som förskottsutdelning i konkurs, behandlades olika vad gällde pensionsgrundande inkomst och motsvarande avgiftsuttag. I det här fallet kunde konkursgäldenären inte krävas på avgifterna och enligt boets synsätt var boet inte skyldigt att betala avgifterna. Detta stred mot grundförutsättningen i skattereformen, nämligen att alla inkomster som grundade rätt till sociala förmåner skulle påföras fulla sociala avgifter eller löneskatt.

Kammarrätten i Stockholm (1998-07-04, Regner, Belfrage, Calander, referent) yttrade: I målet är ostridigt att konkursboet har betalat ut ersättning till de tidigare anställda i Svenska Kreditförsäkrings AB för arbete som utförts i sistnämnda bolag innan det försattes i konkurs. - Fråga i målet är dels när fordran på arbetsgivaravgifter uppkommer, dels om konkursboet eller Svenska Kreditförsäkrings AB är att anse som arbetsgivare enligt SAL och därmed skyldigt att betala arbetsgivaravgifterna. - Det finns inga uttryckliga lagregler om när fordran på skatter och avgifter uppkommer. Det får dock anses att fordran på arbetsgivaravgift uppkommer först när lön utbetalas. Den i målet aktuella fordran uppkom således när konkursboet utbetalade ersättning till de personer som varit anställda i Svenska Kreditförsäkrings AB. - Av bestämmelserna i 1 kap. 2 § SAL jämfört med 3 kap. 2 § AFL följer att konkursboet vid tidpunkten för fordringens uppkomst var att betrakta som arbetsgivare och därmed skyldigt att betala arbetsgivaravgifterna. - Kammarrätten finner således att de utbetalade ersättningarna skall ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter för de aktuella perioderna. Det förhållandet att avgiftsfordran därigenom blir en massafordran påverkar inte kammarrättens bedömning. Överklagandet skall därmed avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Konkursboet i Svenska Kreditförsäkringsaktiebolagets konkurs (konkursboet) fullföljde sin talan i målet. Till stöd för sin talan anförde konkursboet i huvudsak följande. Den juridiska personen "konkursbo" omfattades i huvudsak av konkursgäldenärens tillgångsmassa vid konkursutbrottet. Viss ytterligare egendom kunde tillföras boet genom t.ex. återvinning och fortsatt drift. Konkursgäldenärens skulder omfattades emellertid inte. Ett konkursbo hade således inget ansvar för en konkursgäldenärs skulder. En annan sak var att ett konkursbo kunde påta sig egna skulder t.ex. genom att driva rörelsen vidare eller genom att anställa personal. Sådana skulder brukade gemensamt benämnas massaskulder. En utdelning utgjorde inte någon betalning av massaskuld. Utdelning i konkurs görs inte av ett konkursbo utan av en konkursförvaltare. De i målet aktuella förskottsutdelningarna hade sålunda betalats av konkursförvaltaren och inte av konkursboet. Utdelningen avsåg betalning av skulder som konkursgäldenären påtagit sig och det var för konkursgäldenärens räkning som utbetalning skett. Det var således konkursgäldenären som skulle svara för betalning av arbetsgivaravgifter och inte konkursboet. Det låg nära till hands att göra en jämförelse med utgången i RÅ 1993 ref. 78 där Regeringsrätten funnit att ett konkursbo var återföringskyldigt för mervärdesskatt på grund av fastighetsförsäljning som skett efter konkursutbrottet. I nämnda mål var emellertid den avgörande affärshändelsen konkursboets försäljning av en i boet ingående fastighet. Ett bifall till konkursboets talan i förevarande mål stred därför inte mot Regeringsrättens ovan angivna dom. Mot bakgrund av NJA 1998 s. 834 torde det numera vara klarlagt att staten kunde göra gällande en fordran på arbetsgivaravgifter i bolagets konkurs som grundades på lön utbetald genom utdelning i konkurs. Det var således konkursgäldenären och inte konkursboet som hade att svara för arbetsgivaravgifter på utdelning till löneborgenärer.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. De konkursrättsliga aspekterna var enligt verkets mening av sekundär betydelse i målet. Det var i stället de avgiftsrättsliga aspekterna

som borde komma i blickpunkten. Av vitalt intresse var därvid att söka utröna hur stor räckvidd bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket AFL om ett utvidgat arbetsgivarbegrepp hade. Före 1990 års skattereform upprätthölls inom avgiftsområdet ett strikt krav på att ett arbetsgivare/arbetstagarförhållande skulle föreligga för att uttag av arbetsgivaravgifter skulle vara möjligt. Det kunde därför hållas för visst att den bedömning som underinstanserna gjort i förevarande mål inte skulle ha kunnat göras före skattereformen. De i målet berörda löneborgenärerna hade ju de facto inte varit anställda hos konkursboet utan hos det i konkurs försatta bolaget. I 3 kap. 2 § andra stycket AFL sägs bl.a. att ersättning i pengar eller andra skattepliktiga förmåner för utfört arbete räknas som inkomst av anställning även om mottagaren inte var anställd hos den som utgav ersättningen. Sådan utgivare av ersättning skulle enligt 1 kap. 2 § andra stycket SAL anses som arbetsgivare oavsett att något anställningsförhållande inte förelåg och ersättningen skulle enligt 2 kap. 3 § första stycket SAL medräknas i underlaget för arbetsgivaravgifter. - Det allmänna syftet med bestämmelsen i 3 kap. 2 § andra stycket AFL om ett utvidgat arbetsgivarbegrepp, som tillkom i samband med 1990 års skattereform, var att skapa ett närmare samband mellan basen för inkomstskatten och basen för socialavgifter (prop. 1989/90:110, del 1 s. 376). Enligt propositionen har avsikten varit att bestämmelsen skulle fånga in sådana ersättningar som utgjorde ett utflöde av tjänst men som kommer från annan än arbetsgivaren. Som exempel nämndes bl.a. att en anställd i ett bolag i en koncern fick en förmån från ett annat bolag i samma koncern. Det kunde konstateras att den situation som avsågs i förevarande mål inte omnämndes i propositionen. Härav behövde dock inte nödvändigtvis den slutsatsen dras att konkursboets situation föll utanför den aktuella bestämmelsens tillämpningsområde. Detta område föreföll nämligen, om man enbart såg till lagtextens utformning, vara mycket vidsträckt. - När konkursboet delade ut ersättning till löneborgenärerna kunde boet i viss mening sägas ha utfört ett uppdrag åt konkursgäldenären, bestående i att förmedla betalning av löneborgenärernas löner. Något anställningsförhållande hade inte förelegat mellan löneborgenärerna och konkursboet men det kunde inte bestridas att boet utgett ersättning för arbete som löneborgenärerna utfört. Detta synes enligt lagtextens ordalydelse vara tillräckligt för att boet skulle betraktas som arbetsgivare. Mot detta resonemang skulle kunna invändas att regeln om ett utvidgat arbetsgivarbegrepp kunde användas endast i det fall då huvudregeln i 1 kap. 2 § första stycket SAL inte var tillämplig. Enligt huvudregeln skulle arbetsgivaravgifter betalas av den som är arbetsgivare. Om det alltså förelåg ett entydigt arbetsgivare/arbetstagarförhållande borde det i regel vara arbetsgivaren och inte någon eventuell förmedlare som skulle betala arbetsgivaravgifter. Att Riksskatteverkets anställda fick sina löner utbetalda genom förmedling av Nordbanken kunde t.ex. inte rimligen medföra att det var banken som skulle betala arbetsgivaravgifter på dessa löner. Något annorlunda förhöll det sig emellertid om den egentlige arbetsgivaren, som i förevarande fall, var en konkursgäldenär. Denne hade genom konkursbeslutet förlorat råddigheten över sin egendom. I gäldenärens ställe trädde ett konkursbo in och en förvaltare utsågs att företräda boet och att ta hand om egendomen. En konkursgäldenär var alltså urståndsatt att självständigt besluta om löneutbetalningar. Det syntes därför följdriktigt att konkursboet trädde in i konkursgäldenärens ställe även när det gällde skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter på sådana löneutbetalningar som boet verkställt för konkursgäldenärens räkning. I sådana situationer torde regeln om utvidgat arbetsgivarbegrepp i 3 kap. 2 § andra stycket AFL kunna användas i stället för huvudregeln i 1 kap. 2 § andra stycket SAL. Verket ansåg mot bakgrunden av det anförda att övervägande skäl talade för att de ersättningar som konkursboet utgett till löneborgenärerna rätteligen inräknats i konkursboets underlag för arbetsgivaravgifter.

Regeringsrätten (2000-04-12, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Fråga i målet är om ett konkursbo är skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på utdelning i konkurs avseende lön till tidigare anställda hos konkursgäldenären.

Under nu aktuellt utgiftsår, 1993, gällde enligt 1 kap. 2 § SAL att arbetsgivaravgifter skulle betalas av den som var arbetsgivare samt att den som hade utgett ersättning som enligt bestämmelserna i 3 kap. 2 § andra stycket eller 11 kap. 2 § första stycket m, andra stycket och femte stycket AFL var att hänföra till inkomst av anställning skulle anses som arbetsgivare även om något anställningsförhållande inte förelåg.

Bestämmelserna om det utvidgade arbetsgivarbegreppet i 1 kap. 2 § SAL, som innebar att även annan än arbetsgivare under vissa förutsättningar var att anse som arbetsgivare, infördes i samband med 1990 års skattereform.

Före 1990 års skattereform upprätthölls, som Riksskatteverket anført, inom avgiftsområdet ett strikt krav på att arbetsgivare/arbetstagarförhållande skulle föreligga för att det skulle vara möjligt att ta ut arbetsgivaravgifter. Syftet med det utvidgade arbetsgivarbegrepp som infördes genom skattereformen var att skapa ett närmare samband mellan basen för inkomstskatten och basen för socialavgifter. Detta innebar att också ersättningar som kunde sägas vara ett utflöde av tjänst och utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst men som kom från annan än arbetsgivaren blev avgiftspliktiga med en avgiftsskyldighet för den som betalade ersättningen, även om något direkt anställningsförhållande inte förelåg. Exempel härpå kan vara en personalstiftelse som tillhandahåller förmån av fri sommarstuga till anställda som inte utfört något arbete för stiftelsens räkning, förmån av fri bil från ett sådant bolag i en koncern som svarar för bilförmån till anställda i andra bolag i koncernen eller en generalagent som tillhandahåller anställda hos ett svenskt företag en resa som pris i en försäljningstävling.

Vad beträffar skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter för löneutbetalningar som sker efter ett konkursutbrott gäller att uppsägningslöner eller lönefordringar som hänför sig till tiden före konkursutbrottet kan komma att utbetalas till arbetstagaren endera som utdelning i arbetsgivarens konkurs eller som garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497). I sistnämnda fall ingår sedan den 1 januari 1996, i enlighet med särskild föreskrift i 2 kap. 3 § SAL, garantibelopp enligt lönegarantilagen i avgiftsunderlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

När lönefordringar hänförliga till tiden före konkursutbrottet erläggs genom utdelning i en konkurs innebär detta att en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer efter konkursutbrottet. Om konkursboet därvid är att bedöma som arbetsgivare eller i egenskap av utbetalare, med tillämpning av bestämmelserna i 1 kap. 2 § andra stycket SAL, är att anse som arbetsgivare blir avgiften en massaskuld, som i likhet med andra massaskulder skall betalas innan någon borgenär får utdelning. Om boet å andra sidan endast anses ha betalat lönefordringarna för konkursgäldenärens räkning uppkommer inte någon betalningsskyldighet för konkursboet för arbetsgivaravgifter.

Beträffande konkursbos skyldighet att betala skatter eller avgifter följer av stadgad praxis att boet inte är skattskyldigt till inkomstskatt (jfr RÅ 1955 ref. 21 och RÅ 1976 ref. 170). Däremot har skattskyldighet och redovisningsskyldighet m.m. för bl.a. punktskatter och sociala avgifter samt skyldighet att innehålla och redovisa preliminär A-skatt ansetts åvila konkursboet i fråga om avgifter och skatter som uppkommer i samband med fortsatt drift eller i övrigt vid avveckling av konkursgäldenärens rörelseverksamhet (jfr RÅ 1973 ref. 58 och RÅ 1988 ref. 90). Detta har ansetts gälla även om de förhållanden som legat till grund för den under konkursen uppkomna betalningsskyldigheten varit att hänföra till tiden före konkursutbrottet. Således har konkursbo ansetts skyldigt att vid utdelning på lönefordran som uppkommit före konkursen innehålla källskatten. När detta underlåtit har en massafordran uppkommit för staten (RÅ 1958 ref. 58). Enligt mervärdesskattelagen (1994:200) gäller att om en skattskyldig försätts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. Konkursbo har också - med tillämpning av motsvarande

bestämmelse i lagen (1968:430) om mervärdeskatt och således innan nuvarande särreglering för det aktuella fallet infördes - ansetts skattskyldigt och redovisningsskyldigt för återföring av före konkursutbrottet medgivna avdrag för ingående mervärdeskatt då konkursgäldenären tillhörig fastighet sålts exekutivt eller under hand av konkursboet (RÅ 1993 ref. 78).

Regeringsrätten finner att på motsvarande sätt bör gälla att ett konkursbo blir betalningsskyldigt när boet, i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av lönefordringar och därmed en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer. Detta får anses gälla oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i bägge fallen att anse som arbetsgivare och därmed betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.

Av anförda skäl skall konkursboets överklagande avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer det slut som kammarrättens dom innehåller.

Regeringsrådet Sandström skiljaktig och anförde: Enligt 1 kap. 2 § SAL skall arbetsgivaravgifter betalas inte bara av den som i vanlig mening är arbetsgivare eller uppdragsgivare utan också av bl.a. den som, utan att ett anställnings- eller uppdragsförhållande föreligger, utger sådan ersättning enligt 3 kap. 2 § andra stycket AFL som är att hänföra till inkomst av anställning. I 2 kap. 3 § första stycket SAL finns en korresponderande bestämmelse att sådan ersättning ingår i avgiftsunderlaget. Av den paragrafen följer också sedan den 1 januari 1996 att utbetalt garantibelopp enligt lönegarantilagen (1992:497) ingår i avgiftsunderlaget.

Det utvidgade arbetsgivarbegreppet infördes i samband med 1990 års skattereform. Syftet var att skapa ett närmare samband mellan underlagen för inkomstskatt och socialavgifter så att det som kunde beskattas som inkomst av tjänst också blev föremål för socialavgifter (prop. 1989/90:110, del 1 s. 377). Utvidgningen innebar bl.a. att också ersättning som kunde sägas vara ett utflöde av tjänst och utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst men som kom från annan än arbets- eller uppdragsgivaren blev skattepliktig med avgiftsskyldighet för den som gav ut ersättningen.

Frågan i målet är i första hand om konkursboet vid tillämpning av SAL skall anses som arbetsgivare i fråga om vad som i konkursen betalats ut till personer som varit anställda hos konkursgäldenären men inte hos boet. Boets inställning är att så inte är fallet. Riksskatteverket, liksom underinstanserna, hävdar däremot att boet är arbetsgivare enligt SAL och att fordran avseende avgifterna utgör en massafordran i konkursen.

Enligt 5 kap. 1 § konkurslagen (1987:672) får i konkurs göras gällande endast sådana fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet. För att det skall var fråga om en konkursfordran krävs inte att fordran förfallit till betalning eller ens att dess belopp kan fastställas. Principen anses vara att den väsentliga grunden för fordringsanspråket måste föreligga vid tidpunkten för konkursbeslutet (Welamson, Konkurs, 1997, s. 132).

Som exempel på hur bestämmelsen tillämpas kan nämnas NJA 1990 s. 110. Det var där fråga om en fordran på skadestånd med anledning av att ett lån lösts i förtid på grund av låntagarens konkurs. Att skadestånd skulle utgå vid förtida återbetalning följde av skuldebrevet. Detta var tillräckligt för att fordran på skadestånd skulle anses ha uppkommit redan när skuldförbindelsen ingicks.

I NJA 1998 s. 834 uppkom frågan om det gick att i ett aktiebolags konkurs göra gällande en fordran avseende just arbetsgivaravgifter. Länsstyrelsen hade betalat ut garantibelopp enligt lönegarantilagen. Med stöd av 28 § i den lagen

gjorde staten gällande motsvarande fordran i bolagets konkurs (regeln innebär att staten träder in i arbetstagarens rätt mot konkursgäldenären i fråga om utbetalt garantibelopp). Bevakad fordran därutöver avsåg arbetsgivaravgifter, beräknad på utbetalt garantibelopp enligt de den 1 januari 1996 införda reglerna i 2 kap. 3 § SAL. Konkursförvaltarens ståndpunkt var att fordran på avgifter uppkom först när lönen betalades ut och att fordran därför inte kunde göras gällande. Statens uppfattning var att inte bara fordran på lön utan också fordran på arbetsgivaravgifter hade sin grund i anställningsavtalet.

Högsta domstolen fann att staten inte hade rätt till betalning vad gäller avgifterna och detta redan av det skälet att det för avgift beräknad på utbetalt garantibelopp inte fanns någon motsvarande regel som i 28 § lönegarantilagen. Av domskälen framgår emellertid att Högsta domstolen hade samma principiella uppfattning som staten, nämligen att inte bara fordran på lön utan också fordran på arbetsgivaravgifter kan ha sin väsentliga grund i anställningsförhållandena före konkursutbrottet. I sammanhanget hänvisade domstolen till det direkta sambandet mellan utbetalade löner och arbetsgivaravgifter i lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (lagen har den 1 november 1997 ersatts av skattebetalningslagen, 1997:483).

Vad nu sagts talar med viss styrka för att statens fordran på avgifter har ställning av konkursfordran i bolagets konkurs. Frågan är emellertid om ett sådant synsätt - som anknyter till allmänna konkursrättsliga principer - går att förena med de särskilda bestämmelserna i SAL och med lagstiftning i övrigt och praxis.

Till att börja med står det klart att utbetalaren inte i varje situation är att anse som utgivare av ersättningen och därmed avgiftsskyldig enligt SAL. Sker utbetalningen på uppdrag av den egentlige arbetsgivaren eller för hans räkning är det i princip denne - och inte utbetalaren - som "utgett" ersättningen och som skall betala avgifterna. Med den nyanseringen är det inte självklart att bestämmelserna i SAL måste läsas så att konkursboet blir avgiftsskyldigt.

Enligt den i målet aktuella lydelsen av 1 § första stycket 7 lagen (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m. gäller förmånsrätt enligt 11 § förmånsrättslagen (1970:979) för fordran på avgift som uppbärs enligt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Enligt ett år 1984 gjort tillägg i 3 § i 1971 års lag (SFS 1984:855) gäller förmånsrätten i den mån avgiften belöper på lön eller annan ersättning som har utgetts före beslutet om konkurs. En fordran på avgifter på lön som delas ut i konkursen är således inte förmånsberättigad i konkursen. I förarbetena till 1984 års lagstiftning förutsattes inte annat än att fordran på avgifter uppkommer först vid löneutbetalningen och att fordran därmed inte heller är bevakningsgill i konkursen (prop. 1984/85:22 s. 20, jfr också SOU 1999:1 s. 165 ff.). Med det synsättet - som alltså inte överensstämmer med Högsta domstolens i NJA 1998 s. 834 - kan fordran bara vara en gäldenärsfordran eller en massafordran. Det kan tilläggas att Förmånsrättskommittén föreslagit att ett förtydligande skall göras i 1 kap. 2 § SAL av innebörd att konkursbo skall anses som arbetsgivare endast till den del ersättningen avser arbete som utförts åt konkursboet (SOU 1999:1 s. 75, 195 f. och 361 f.); är det inte fråga om arbete för konkursboets räkning skall fordran enligt kommitténs förslag vara en konkursfordran.

Ett av de rättsfall som diskuterats i målet är RÅ 1993 ref. 78. Det var där fråga om återföring till beskattning av tidigare åtnjutna avdrag för ingående mervärdesskatt när ett konkursbo sålde den fastighet som avdragen hänförde sig till. Regeringsrätten konstaterade att redovisningsskyldigheten för återföringen inträffade när affärshändelsen (fastighetsförsäljningen) ägde rum och att det då var konkursboet som var skattskyldigt. Synsättet att skattskyldighet för konkursgäldenären inträtt redan vid åtnjutande av de ifrågavarande avdragen ansågs stå i strid med 1968 års mervärdesskattelag och den där angivna ordningen. Att skattefordringen fick ställning av massafordran

var en konsekvens som inte kunde påverka Regeringsrättens bedömning (jfr NJA 1997 s. 787 med skiljaktighet). Någon motsvarande, tydlig reglering finns inte i fråga om arbetsgivaravgifter och rättsfallet ger därför inget egentligt stöd för att ifrågavarande fordran är en massafordran.

Som framgått föranleddes utvidgningen av arbetsgivarbegreppet i samband med 1990 års skattereform närmast av en önskan att säkerställa att socialavgifter skulle kunna tas ut på utgivna ersättningar som beskattades som inkomst av tjänst. I den i målet aktuella situationen finns en alternativ avgiftsskyldig (konkursgäldenären).

Sammanfattningsvis - och då det från konkursrättsliga synpunkter ter sig främmande att behandla fordran på avgifter som en massafordran - finner jag att konkursboet inte bör anses vara avgiftsskyldigt. Boets överklagande skall därför bifallas; anledning saknas att ta ställning till om fordran har karaktär av konkursfordran eller gäldenärsfordran.

Anm. Mål nr 546-1998 (konkursboet i Fastighets AB Miventos i konkurs) har avgjorts samma dag och med samma utgång.

Föredraget 2000-02-08, föredragande Perttu, målnummer 6161-1998

Sökord: Arbetsgivaravgifter

Litteratur: prop. 1983/84:167, s. 52-54, s. 86-87; prop. 1989/90:110, del 1, s. 373 f; prop. 1995/96:69, s. 76-77; Socialförsäkringsutskottet SfU2:1995/96 s. 24-26, s. 85-87; SOU 1999:1, s. 164-169, s. 192-196, s. 361-362.
