

## 71 Övriga bestämmelser om verkställighet

### 71.1 Inledning

#### Bestämmelser om verkställighet

I detta avsnitt behandlas bestämmelser om

- när säkerhet tas i anspråk (71 kap. 1 § SFL),
- förbud mot överlåtelse av fordran på skatt och ersättning för kostnader för ställande av säkerhet (71 kap. 2 § SFL),
- utmätning av fordran (71 kap. 3 § SFL),
- förbud mot kvittning (71 kap. 4 § SFL).

#### Övergångsbestämmelser

Till största del tillämpas bestämmelserna om verkställighet i 71 kap. från och med ikraftträdandet av SFL, dvs. den 1 januari 2012. Beträffande säkerhet i samband med betalningssäkring gäller dock fortfarande bestämmelserna i 18 § BtSL vid betalningssäkring för ”äldre” skatter och avgifter (övergångsbestämmelserna punkt 14). Vidare ska vid säkerhet för slutlig skatt för skalbolag bestämmelsen i 11 kap. 12 § SBL fortsätta gälla för ”äldre” skatter (övergångsbestämmelserna punkt 18). Beträffande säkerhet vid anstånd gäller däremot alltid de nya bestämmelserna i SFL. När det gäller ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning tillämpas SFL första gången på kostnader i ärenden och mål som inleds efter utgången av 2011 (övergångsbestämmelserna punkt 1). Ersättningslagen upphör att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som inletts före utgången av 2011 (övergångsbestämmelserna punkt 15). Enligt Skatteverket innebär det att bestämmelsen om kvittningsförbud i 71 kap. 4 § SFL kommer från och med den 1 januari 2012 att gälla även för ersättningar som beslutats enligt ersättningslagen.

## 2 Övriga bestämmelser om verkställighet *Avsnitt 71*

### **71.2 När säkerhet tas i anspråk**

#### **71.2.1 Beslut av KFM att ianspråkta säkerhet**

#### **Säkerhet i samband med betalningssäkring**

Om KFM beslutar att ställd säkerhet ska tas i anspråk enligt 46 kap. 18 § SFL eller 69 kap. 17 § SFL ska 13 § indrivningslagen tillämpas (71 kap. 1 § första stycket SFL).

I samband med verkställighet av betalningssäkring kan KFM, som ett alternativ till verkställighet, ta emot säkerhet från den betalningsskyldige eller tredje man, om den betalningsskyldige medger det (69 kap. 16 § SFL).

KFM får, efter anvisning av Skatteverket, ta emot säkerhet från den betalningsskyldige eller tredje man även innan ett beslut om betalningssäkring har fattats (46 kap. 17 § SFL). Frågan om säkerhet kan bli aktuell under revisionsstadiet när skatterevisorn påpekar för den betalningsskyldige att han kan komma att påföras ytterligare skatter. Genom att ställa säkerhet har den betalningsskyldige möjligheten att undvika en betalningssäkring. Ett beslut om betalningssäkring kan medföra negativa effekter i form av försämrade kreditmöjligheter och svårigheter att ingå vissa affärsförbindelser.

#### **Säkerhetsformer vid betalningssäkring**

Det saknas bestämmelser i SFL om vilka säkerhetsformer som är godtagbara vid tillämpningen av 46 kap. 17 § och 69 kap. 16 § SFL. Det har överlåtits åt Skatteverket att meddela föreskrifter om säkerhet vid betalningssäkring (11 kap. 3 § och 16 kap. 2 § SFF). Säkerhet vid betalningssäkring får lämnas i form av pant, borgen eller företagshypotek (1 § SKVFS 2013:4). Föreskrifterna tillämpas från och med ikraftträdandet den 1 juli 2013.

En ställd säkerhet får tas i anspråk när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som KFM har medgett (46 kap. 18 § och 69 kap. 17 § SFL).

#### **Beslut**

När KFM tar emot en säkerhet ska KFM besluta under vilka förutsättningar säkerheten får tas i anspråk (12 § indrivningslagen). Skatteverket har skyldighet att hålla sig informerad om fordringen och upplysa KFM om händelseutvecklingen. När fordringen fastställts ska säkerheten som regel tas i anspråk. Om betalning sker ska säkerheten omedelbart återlämnas. Den betalningsskyldige ska underrättas innan KFM tar säkerheten i anspråk. Säkerhet tas i anspråk genom särskilt upprättat beslut.

I beslutet anges grunderna för beslutet och hur det överklagas (20 § indrivningslagen, se även NJA 1982 s. 727).

#### **Typ av säkerhet**

Hur säkerheten tas i anspråk beror på vilken typ av säkerhet det är (13 § indrivningslagen):

1. KFM:s beslut att ta *pant* i anspråk medför att den pantsatta egendomen anses utmätt. De fortsatta åtgärderna är desamma som vid utmätning. Utgör säkerheten ett pantbrev bör KFM samtidigt besluta om att ta fastigheten i anspråk.
2. När *borgen* ska tas i anspråk får KFM omedelbart vidta exekutiva åtgärder mot borgensmannen. Någon ny exekutionstitel behöver inte utverkas, och beslutet om ianspråktagande behöver inte delges borgensmannen. Det är dock lämpligt att först betalningsuppmåna borgensmannen och därefter besluta om att ianspråka säkerheten.
3. Har *företagshypotek* ställts som säkerhet tas detta i anspråk genom utmätning i den egendom som omfattas av företagshypoteket, även när detta gäller i annan näringsverksamhet än gäldenärens.

En pant eller företagshypotek ger staten en bättre rätt än en betalningssäkring om den betalningsskyldige försätts i konkurs eftersom betalningssäkring inte medför förmånsrätt.

#### **71.2.2 Beslut av Skatteverket att ianspråka säkerhet**

Om Skatteverket beslutar att ställd säkerhet enligt 58 kap. 1 § eller 63 kap. 8 § SFL ska tas i anspråk ska 13 § indrivningslagen tillämpas. Det som sägs om KFM i den bestämmelsen ska då gälla Skatteverket (71 kap. 1 § andra stycket SFL).

#### **Säkerhet för slutlig skatt för skalbolag**

Om en skalbolagsdeklaration har lämnats får Skatteverket besluta om att säkerhet ska ställas för slutlig skatt (58 kap. 1 § SFL). Det är på grundval av de uppgifter som har lämnats i en skalbolagsdeklaration som Skatteverket beslutar att säkerhet för slutlig skatt ska ställas.

Ställd säkerhet får tas i anspråk om den slutliga skatten inte betalas. Om det finns flera säkerheter ska betalningen av den slutliga skatten fördelas proportionellt mellan säkerheterna (58 kap. 1 och 3 §§ SFL).

#### **Bankgaranti**

Vad gäller säkerhetens form saknas det bestämmelser i SFL. Skatteverket har med stöd av 13 kap. 9 § andra stycket SFF meddelat föreskrifter om säkerhet för slutlig skatt för skalbolag. Säkerhet ska lämnas i form av bankgaranti (1 § SKVFS

#### 4 Övriga bestämmelser om verkställighet **Avsnitt 71**

2013:6). Föreskrifterna tillämpas från och med ikraftträdandet den 1 juli 2013.

##### **Säkerhet vid anstånd**

Ändringsanstånd (63 kap. 4 § SFL) eller anstånd för att undvika betydande skada (63 kap. 5 § SFL) får bara beviljas om säkerhet ställs för skattens eller avgiftens betalning, om det kan antas att skatten eller avgiften inte kommer att betalas i rätt tid med undantag för viss angivna situationer (63 kap. 8 § SFL).

##### **Säkerhetens form**

Skatteverket har med stöd av 14 kap. 4 § andra stycket SFF meddelat föreskrifter om säkerhet för betalning av skatter och avgifter. Säkerhet får lämnas i form av bankgaranti eller annan borgen (1 § SKVFS 2013:5). Föreskrifterna tillämpas från och med ikraftträdandet den 1 juli 2013.

Skatteverket ska bevaka ställd säkerhet. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden har gått ut (63 kap. 9 § SFL).

I samband med att anståndet upphör får den betalningsskyldige ett meddelande om detta av Skatteverket. Vidare ska det framgå av meddelandet när anståndsbeloppet senast ska vara betalt. Den som lämnat säkerhet för anståndet bör samtidigt informeras om att anståndet upphör. Denne ska dessutom upplysas om att om betalning inte görs kommer Skatteverket att ta säkerheten i anspråk.

##### **Beslut**

Det krävs inte att anståndsbeloppet är överlämnat till KFM för indrivning för att Skatteverket ska kunna agera. Det räcker med att förfallodagen är passerad. Om anståndsbeloppet inte är betalt när anståndstiden gått ut får Skatteverket, genom ett särskilt beslut, ta säkerheten i anspråk. Beslutet att ta säkerheten i anspråk är inte överklagbart (prop. 1996/97:100 s. 612 och prop. 1992/93:198 s. 89–91).

När Skatteverket beslutar att ställd säkerhet ska tas i anspråk gäller vad som regleras i 13 § indrivningslagen om hur beslutet får verkställas.

##### **Överlämna för indrivning**

Skatteverket ska därefter överlämna säkerheten till KFM för indrivning. Om säkerheten utgörs av borgen får den genast utsökas. Detta innebär att det inte behövs någon exekutionstitel för att KFM ska kunna utmäta borgensåtagandet utan KFM kan genast vidta verkställighetsåtgärder (prop. 1992/93:198 s. 89–90). Vidare får utmätning av lön med företrädesrätt enligt 2 § indrivningslagen äga rum om det är medgivet för den fordran som säkerheten avser.

**Återställande  
av säkerhet**

Om anståndsbeloppet betalas ska säkerheten återställas till den som utfärdat den och den betalningsskyldige meddelas härom. Säkerheten sänds i rekommenderat brev med mottagningsbevis.

### **71.3 Förbud mot överlåtelse**

En fordran på skatt eller avgift som ska betalas tillbaka eller ersättning för kostnader för ställande av säkerhet får inte överlåtas innan beloppet kan betalas ut (71 kap. 2 § första stycket SFL).

**Utbetalningsbar  
fordran**

En fordran eller rätt till ersättning får således överlåtas först sedan beloppet kan betalas ut. Syftet med bestämmelsen är att hindra en betalningsskyldig som har skulder registrerade hos KFM att överlåta en fordran och därigenom undgå utmätning.

I bestämmelsen har uttrycket ”innan beloppet kan betalas ut” ersatt det tidigare uttrycket i 18 kap. 8 § SBL ”innan beloppet kan lyftas”. Detta för att tydliggöra att ett överskott på skattekontot som kontohavaren avstår från att begära utbetalning av enligt 64 kap. 2 § första stycket 1 SFL är ett belopp som kan betalas ut enligt denna bestämmelse. Detsamma gäller ett överskott som normalt återbetalas utan begäran enligt 64 kap. 2 § första stycket 2 SFL, men som enligt kontohavarens begäran står kvar på skattekontot för att användas till betalning av framtida skatte- eller avgiftsskulder (64 kap. 4 § 5 SFL).

**Ersättning  
för kostnader**

Om säkerhet som har ställts för slutlig skatt för skalbolag inte behöver tas i anspråk, har den som ställt säkerheten, efter ansökan, rätt till skälig ersättning för kostnaderna (58 kap. 4 § SFL). Detsamma gäller om en säkerhet för anstånd inte behöver tas i anspråk (63 kap. 10 § SFL).

**Laga kraft**

Ersättning för kostnader för ställande av säkerhet får inte betalas ut förrän beslutet vunnit laga kraft mot Skatteverket (68 kap. 2 § SFL). Inte heller får ersättning för ställd säkerhet överlåtas innan beslutet vunnit laga kraft mot Skatteverket.

**Överföring av  
skatt till annan  
stat**

Avser fordran skatt som ska föras över till en annan stat enligt 64 kap. 7 eller 8 § SFL får den inte överlåtas (71 kap. 2 § andra stycket SFL). Se vidare om överföring av skatt till annan stat i avsnitt 64.9.1 och 64.9.2.

## **71.4 Utmätning av fordran**

En fordran som avses i 71 kap. 2 § första stycket SFL får utmätas trots att den inte får överlåtas (71 kap. 3 § första stycket SFL).

### **Varje överskott får utmätas**

Detta innebär att utmätning får ske av varje överskott som uppkommit på ett skattekonto efter en avstämning. För att överskottet ska kunna utmätas måste det vara fråga om ett återbetalningsbart överskott som kan disponeras av kontohavaren. Utmätning kan inte ske av ett belopp som omfattas av hinder mot återbetalning enligt 64 kap. 4 § 1–4 SFL.

### **Belopp kan betalas ut**

Den omständigheten att den betalningsskyldige begär att återbetalningsbart överskott ska stå kvar på skattekontot för betalning av framtida skatteskulder (64 kap. 4 § 5 SFL) eller gör en inbetalning till kontot innan skatten förfallit till betalning hindrar inte att överskottet kan utmätas av KFM. Även om överskottet inte återbetalas till kontoinnehavaren är det ändå att anse som att beloppet kan betalas ut. Det räcker med en begäran från kontoinnehavaren (prop. 1996/97:100 s. 620).

Om den betalningsskyldige gör en kompletteringsbetalning i god tid innan skatten förfaller till betalning kan det överskott som uppkommer på kontot bli föremål för utmätning, om den betalningsskyldige har andra allmänna mål än skattekontounderskott eller enskilda mål registrerade hos KFM.

### **Hinder mot återbetalning**

Innan överskott utbetalas till KFM ska Skatteverket se till att löpande skatter och avgifter för perioden blir betalda, t.ex. skatt i SKD som kan förfalla den 12 eller 26 i månaden och skatter i Väntrum. Om Skatteverket uppmärksammar att kontoinnehavaren beräknas få kvarskatt för taxeringsåret kan Skatteverket besluta om hinder mot utbetalning. Kommer förbudsmeddelandet in mindre än en månad innan slutskatteuttaget och det finns fog för att anta att kvarskatt uppkommer ska Skatteverket besluta om hinder mot återbetalning.

### **Avräkning**

En fordran på skatt eller avgift som ska betalas tillbaka enligt 64 kap. 2 § första stycket 2 a får dock utmätas först efter det att KFM har fått tillfälle att ta fordran i anspråk enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (71 kap. 3 § andra stycket SFL).

Bestämmelserna i 5 kap. 1–3 §§ utsköningsbalken tillämpas inte vid utmätning av en fordran på skatter och avgifter som

ska betalas tillbaka (71 kap. 3 § tredje stycket SFL). Det innebär att denna fordran inte omfattas av beneficiereglerna vid utmätning.

**Förbuds-  
meddelande**

Vid beslut om utmätning skickar KFM ett s.k. förbudsmeddelande till Skatteverket, som herefter inte har rätt att fullgöra sin betalningsskyldighet till annan än KFM eller den som KFM anvisar (6 kap. 3 § utsökningsbalken). Förbudsmeddelande lämnas som regel automatiskt genom ADB-medium.

### **71.5 Förbud mot kvittning**

**Kvittningsförbud**

Skatteverket får inte fullgöra skyldigheten att betala ut beviljad ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning genom att kvitta fordran på ersättning mot den enskildes sammanlagda skatteskuld (71 kap. 4 § SFL).

Denna bestämmelse är ny och någon motsvarighet fanns inte i SBL.

**Kvittning**

Med kvittning avses i allmänhet att en gäldenär fullgör en förpliktelse mot en borgenär genom att avstå från en motfordran mot denne. Kvittningen sker genom att gäldenären avger en kvittningsförklaring (se vidare om kvittning i handledning för borgenärsarbetet avsnitt 21).

**Upphävt  
ställningstagande**

Skatteverkets inställning har varit att verket under vissa förutsättningar får anses ha rätt att kvitta utbetalning av ersättning enligt ersättningslagen mot skatte- och avgiftsfordringar. Eftersom det genom skatteförfarandelagen har införts en bestämmelse med uttryckligt förbud mot kvittning är Skatteverkets ställningstagande inte längre aktuell (Skatteverket 2011-12-15, dnr 131 853390-11/111).

**Rättssäkerhet**

Av förarbetena till skatteförfarandelagen framgår att skälen för att det införs ett kvittningsförbud för Skatteverket är att rätten till ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning är så viktig för rättssäkerheten att det inte bör råda något tvivel om att beviljad ersättning också betalas ut till den enskilde. Annars kan personer med skatteskulder få problem med att anlita ombud eller ett biträde. Med hänsyn till att rättsläget om Skatteverkets kvittningsrätt är oklart och att verkets inställning är att kvittning får ske införs ett kvittningsförbud (prop. 2010/11:165 s. 1189).

**Ej avräkning**

För att säkerställa att beviljad ersättning betalas ut till den enskilde, och att den inte kan bli föremål för avräkning mot skatteskulder enligt SFL, finns även reglerat i skatte-

## 8 Övriga bestämmelser om verkställighet *Avsnitt 71*

förfarandelagen att beslutad ersättning inte ska registreras på skattekontot (61 kap. 1 § andra stycket SFL).

### **Undvika utmätning**

Av samma skäl slopas det tidigare förbudet i 6 § andra stycket ersättningslagen mot att överlåta fordran på ersättning innan ersättningsbeslutet vunnit laga kraft mot det allmänna. Detta innebär att det blir möjligt för den som har rätt till ersättning för kostnader för ombud eller biträde enligt 43 kap. SFL att överlåta sin fordran till sitt ombud eller biträde innan ersättningen kan betalas ut. Därigenom kan det förhindras att fordran på ersättning mäts ut för den enskildes skulder (prop. 2010/11:165 s. 419 och 1188–1189).

### **Underrättelse till KFM**

Om den som har rätt till ersättning har restförda skatteskulder har Skatteverket en skyldighet att underrätta KFM om utbetalning av ersättning (7 § IndrF). Eftersom fordran på ersättning är utmättningsbar har KFM därmed möjlighet att utmäta gäldenärens fordran. Har gäldenären överlåtit sin fordran till ombudet krävs för att överlåtelsen ska vara sakrättsligt skyddad att Skatteverket har underättats om överlåtelsen, s.k. denuntiation. I de fall det finns restförda skattefordringar och Skatteverket inte har blivit denuntierad ska verket snarast möjligt underrätta KFM om gäldenärens fordran på ersättning.