

Innehåll

46.1	Innehåll.....	1
46.2	Definition.....	2
46.2.1	Vad betalningssäkring innebär och när det är en lämplig åtgärd	2
46.2.2	Vissa särskilda hinder mot betalningssäkring	4
46.2.3	Mot vem kan en betalningssäkring riktas?	4
46.3	Avgifter som undantas från betalningssäkring	5
46.3.1	Särskilt undantagna fordringar	5
46.3.2	Vilka fordringar i övrigt kan betalningssäkras?	5
46.4	Betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat m.m.....	6
46.4.1	Inledning	6
46.4.2	Betalningssäkring i Sverige av utländska skatter m.m.	6
46.4.3	Säkerställande av svenska skatter m.m. i utlandet	7
46.4.4	Svensk lagstiftning	7
46.4.5	EU:s indrivningsdirektiv	8
46.4.6	EU:s socialförsäkringsförordning med tillämpningsförordning	9
46.4.7	Bi- eller multilaterala avtal.....	9
46.4.8	Europaråds- och OECD-konventionen.....	10
46.5	Beslut om betalningssäkring	10
46.5.1	Beslutande och ansökande myndighet	10
46.5.1.1	Skatteverkets utredning före ansökan.....	10
46.5.1.2	Skatteverkets ansökan	12
46.5.2	Förutsättningar för betalningssäkring.....	13
46.5.2.1	En fordran ska finnas	14
46.5.2.2	Påtaglig risk för betalningsundandragande	17
46.5.2.3	Fordran ska uppgå till ett betydande belopp	19
46.5.2.4	Aktuell tidsperiod ska ha gått till ända.....	19
46.5.2.5	Betalningssäkringen ska vara proportionerlig	21
46.5.3	Särskilt om betalningssäkring för skattetillägg	22
46.5.4	Särskilt om anstånd i samband med betalningssäkring	24
46.5.5	Betalningssäkring mot sidoansvarig.....	26
46.5.5.1	Inledning	26
46.5.5.2	Betalningssäkring för företrädaransvar	26
46.5.5.3	Betalningssäkring mot delägare i handels- eller kommanditbolag.....	29
46.5.6	Hävning när förutsättningar inte längre finns.....	31
46.5.6.1	Inledning	31

46.5.6.2	Hävning vid överklagande	34
46.5.7	Inhibition	35
46.5.8	Muntlig förhandling	37
46.5.8.1	Allmänna regler i FPL	37
46.5.8.2	Särskild regel vid betalningssäkring	37
46.5.9	Kommunicering med part	38
46.5.10	Underrättelse om domstolens beslut	40
46.6	Tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd	42
46.7	Beslut om att ta egendom i förvar	44
46.7.1	Inledning	44
46.7.2	Förutsättningar	45
46.7.3	Biträde av KFM	46
46.7.4	Befogenheter	47
46.7.5	Olika tillgångar	47
46.7.6	Förvaring av egendom	48
46.7.7	Praktiska frågor	48
46.7.8	Efter ett förvarstagande	49
46.7.9	Beslut om förvarstagande	51
46.7.10	Överklagande av GRL:s beslut	51
46.8	Ställande av säkerhet	51
46.9	När ställd säkerhet får tas i anspråk	52
46.10	Behörig förvaltningsrätt	53
46.10.1	Inledning	53
46.10.2	Forumregler för fysiska personer	53
46.10.3	Forumregler för juridiska personer	54
46.10.4	Forumregler avseende punktskatter m.m.	55
46.10.5	Samordning av ärenden med stöd av SFL	55
46.10.6	Forum saknas enligt SFL	56
46.10.7	Överlämning av mål enligt LAFD	57
46.10.8	Ansökan till fel förvaltningsrätt	59
46.10.9	Vissa processuella frågor	59
46.10.10	Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning	61
46.11	Ersättning för skada	61
46.11.1	Inledning	61
46.11.2	Skadestånd	61
46.11.2.1	Bestämmelser i både BtSL och SkL	61
46.11.2.2	Ersättning för skada enligt BtSL	62
46.11.2.3	Ersättning för skada enligt SkL	65

46 Betalningssäkring

46.1 Innehåll

Bestämmelser om betalningssäkring finns i 46 kap. SFL, såvitt gäller förfarandet fram till det att betalningssäkringsbeslutet ska verkställas av KFM. Vad som gäller i samband med verkställigheten regleras i 69 kap. 13–18 §§ SFL och behandlas i avsnitten 69.3–69.5.

I detta kapitel behandlas

- definitionen av betalningssäkring (46 kap. 2 §), avsnitt 46.2
- avgifter som undantas från betalningssäkring (46 kap. 3 §), avsnitt 46.3
- betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat m.m. (46 kap. 4 §), avsnitt 46.4
- beslut om betalningssäkring (46 kap. 5–13 §§), avsnitt 46.5
- tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd (46 kap. 14 och 15 §§), avsnitt 46.6
- beslut att ta egendom i förvar (46 kap. 16 §), avsnitt 46.7
- ställande av säkerhet (46 kap. 17 §), avsnitt 46.8
- när ställd säkerhet får tas i anspråk (46 kap. 18 §), avsnitt 46.9
- behörig förvaltningsrätt (46 kap. 19 §), avsnitt 46.10
- ersättning för skada (46 kap. 20–22 §§), avsnitt 46.11

Övergångsbestämmelser

Parallell tillämpning av gamla och nya bestämmelser

Bestämmelserna om betalningssäkring fanns tidigare i lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (BtSL) samt i förordningen (1978:81) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (BtSF). Bestämmelserna i BtSL och BtSF har den 1 januari 2012 ersatts av nya bestämmelser i SFL och SFF. Enligt övergångsbestämmelserna till SFL och SFF (punkt 14 respektive punkt 6) gäller dock fortfarande de gamla bestämmelserna i BtSL och BtSF vid betalningssäkring för sådana skatter och avgifter som fastställts med stöd av äldre

2 Betalningssäkring, Avsnitt 46

bestämmelser i TL, SBL m.fl. lagar. Detta innebär att de äldre bestämmelserna i BtsL/BtsF och de nya i SFL/SFF kommer att behöva tillämpas parallellt under ett antal år. I denna handledning redogörs endast för de nya bestämmelserna i SFL och SFF, men när de nya bestämmelserna innebär en saklig förändring i förhållande till tidigare så kommenteras detta särskilt. En redogörelse för de äldre bestämmelserna i BtsL och BtsF finns i Handledningen för betalningssäkring 2010.

Verkställighet

De tidigare bestämmelserna i BtsL om verkställighet av betalningssäkringsbeslut (10–14 §§) har förts över till 69 kap. 13–15 §§ SFL. Som tidigare nämnts kommenteras dessa bestämmelser närmare i avsnitt 69.

46.2 Definition

46.2.1 Vad betalningssäkring innebär och när det är en lämplig åtgärd

Med betalningssäkring avses att Skatteverket tar en betalningsskyldigs egendom i anspråk för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta (46 kap. 2 § SFL).

Snabbrestföring m.m.

Ofta 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 kan det visa sig att den betalningsskyldige genom olika dispositioner gjort sina tillgångar oåtkomliga för verkställighet. Det finns bestämmelser i SFL som ger Skatteverket vissa möjligheter att motverka detta genom att påskynda betalnings- och indrivningsförfarandet. Skatteverket kan dels tidigarelägga förfallodagen (62 kap. 9 § SFL), dels lämna över skattefordringen till KFM för indrivning innan så normalt ska ske, s.k. snabbrestföring (70 kap. 2 § punkt 2 SFL). Läs vidare om dessa åtgärder i avsnitt 62 respektive avsnitt 70.

En mer ingripande åtgärd för att tidigt få in betalning är betalningssäkring. Det är en tvångsåtgärd som får tillgripas endast när vissa förutsättningar är uppfyllda.

Motsvarighet till kvarstad

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 utmätning. Detta innebär att egendom som betalningssäkrats i princip måste utmätas innan det allmänna kan få betalning ur egendomen.

**Oftast men inte
endast vid revision**

Betalningssäkringar aktualiseras oftast i samband med revisioner när det kan konstateras att utredningen kommer att resultera i betydande skattehöjningar. Men något krav på revision finns inte för att betalningssäkring ska komma ifråga. Betalningssäkring kan och ska användas som en säkringsåtgärd i hela skatte- och avgiftsprocessen, när det finns behov att säkra betalningen av en fordran.

Skatteverket brukar i sitt borgenärsarbete göra en grov indelning av 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 betalningsskyldiga som kan men av någon anledning inte vill betala (punkten 4 ovan). Med uttrycket kan betala menas att den betalningsskyldige 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 i 2 kap. 5 § SFL måste därför alltid beaktas. Denna regel behandlas närmare i avsnitt 46.5.2.5.

Betalningssäkring är normalt sett inte en lämplig åtgärd om det handlar om en betalningsskyldig som inte kan betala skatten (punkterna 2 och 3 ovan), dvs. som saknar utmätningbara tillgångar. Här bör i stället Skatteverket överväga annan åtgärd. Läs vidare iHandledningen för borgenärsarbetet 2012, bl.a. avsnitt 1.6.2 och 8.2.

4 Betalningssäkring, Avsnitt 46

För att upprätthålla en effektiv skattebetalningsnivå är det 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 en betalningsskyldig eller sidoansvarig,
2. tillgångar finns som kan betalningssäkras och senare utmätas av KFM samt
3. en påtaglig risk finns att betalning inte kommer att ske. Läs mer om kravet på påtaglig risk i avsnitt 46.5.2.2.

46.2.2 Vissa särskilda 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 alltså inte ansöka om betalningssäkring om myndigheten känner till att den betalningsskyldige är under företagsrekonstruktion.

Konkurs

Är den betalningsskyldige försatt i konkurs ska Skatteverket inte ansöka om betalningssäkring. Om konkurs inleds efter att betalningssäkring har beslutats och konkursbeslutet vinner laga kraft ska säkringen hävas. Läs mer om hävning i avsnitt 46.5.6.

Redan restförd för skattefordran

Om Skatteverket tänkt ansöka om betalningssäkring men fordringen hinner restföras innan ansökan lämnats in ska ansökningsförfarandet inte fullföljas. I stället kan myndigheten, om det är känt att den betalningsskyldige har tillgångar som kan utmätas för betalning av den restförda fordringen, informera KFM om sådan egendom (anvisa egendom). Läs vidare i Kronofogdemyndighetens handbok "Utmätning", KFM 901, utgåva 6, s. 65 f.

46.2.3 Mot vem kan en betalningssäkring riktas?

Mot betalningsskyldig, inklusive s.k. sidoansvarig person

I BtSL angavs att betalningssäkring fick användas mot *gäldenären* (4 §). I SFL används begreppet *betalningsskyldig*. Med detta avses den som enligt en bestämmelse eller ett beslut är skyldig att betala den skatt, avgift, särskild avgift eller ränta som ska säkerställas (prop. 2010/11:165 s. 902). Detta inkluderar även situationen att en annan person än den huvudansvarige är betalningsskyldig enligt bestämmelserna i 59 kap. SFL (s.k. sidoansvarig person). Betalningssäkring mot sidoansvarig person behandlas särskilt i avsnitt 46.5.5.

46.3 Avgifter som undantas från betalningssäkring

46.3.1 Särskilt undantagna fordringar

Undantag för vissa SFL-fordringar

Grundförutsättningen är att all skatt, avgift, särskild avgift eller ränta enligt SFL kan betalningssäkras (46 kap. 2 § SFL). Till skillnad mot vad som gällde tidigare enligt BtsL innebär detta att betalningssäkring kan ske även för kontrollavgifter (se prop. 2010/11:165 s. 430). Dock är avgifter enligt begravningslagen (1990:1144) och lagen (1999:291) om avgift till registrerat trossamfund särskilt undantagna. Dessa avgifter får inte betalningssäkras (46 kap. 3 § SFL).

46.3.2 Vilka fordringar i övrigt kan betalningssäkras?

Fordringar enligt annan lag

Det är även möjligt att betalningssäkra för andra statliga fordringar som inte omfattas av SFL. Detta uppnås genom hänvisning i andra lagar till bestämmelserna om betalningssäkring i SFL. Sådan hänvisning finns i

- 1 § kupongskattelagen (1970:624)
- 35 a § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter
- 1 kap. 8 § tullagen (2000:1281)
- 4 kap. 5 § lagen 1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter
- 3 b § lagen (2004:469) om trängselskatt
- 1 kap. 8 § vägtrafikskattelagen (2006:227)
- 22 § lagen (1990:613) om miljöavgift på utsläpp av kväveoxider
- 13 kap. 21 § radio- och tv-lagen (2010:696)

Utländsk skatt m.m.

Betalningssäkring kan också användas beträffande utländsk skatt m.m. Detta behandlas närmare i avsnitt 46.4.

Ej vid återbetalning av skattereduktion

Det kan särskilt noteras att betalningssäkring inte kan ske beträffande fordran på återbetalning enligt 14 § lagen (2009:194) om förfarandet vid skattereduktion för hushållsarbete (s.k. RUT- och ROT-avdrag).

46.4 Betalningssäkring enligt överenskommelse med en annan stat m.m.

46.4.1 Inledning

De 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 säkerhet (bankgaranti 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 betalningssäkring enligt 46 kap. SFL.

En arbetsgrupp inom IOTA (Intra-European Organisation of Tax Administrations) har i en rapport år 2008 (*Securing of Assets, report for Tax administrations*) beskrivit bl.a. vilka olika möjligheter som finns i medlemsländerna att säkra tillgångar för att täcka ännu inte förfallna skattebelopp. Studien visar att europeiska skattemyndigheter i stort sett har likartade säkringsåtgärder. Däremot finns det stora skillnader beträffande när i tiden dessa åtgärder kan vidtas och hur omständligt själva förfarandet är.

46.4.2 Betalningssäkring i Sverige av utländska skatter m.m.

Betalningssäkring får användas för att säkerställa betalning av utländsk skatt, avgift, särskild avgift eller ränta om sådan form av bistånd är möjligt enligt vad som följer av EU-lagstiftning eller om det finns en överenskommelse om detta i gällande avtal eller konvention mellan Sverige och det andra landet (jfr 46 kap. 4 § SFL).

Behörighetsfördelningen internt i Sverige är uppdelad så att det är KFM som är behörig myndighet i själva biståndsärendet, medan det är Skatteverket som är behörig att ansöka hos förvaltningsrätten om betalningssäkring. Eftersom säkringsåtgärder alltid ska genomföras enligt de regler som gäller i det land där verkställighet begärs är det ytterst upp till Skatteverket att

bedöma om talan ska väckas eller inte, med utgångspunkt från bestämmelserna i 46 kap. SFL (jfr nedan avsnitt 46.4.5).

46.4.3 Säkerställande av svenska skatter m.m. i utlandet

På motsvarande sätt som utländska fordringar kan betalningssäkras i Sverige kan svensk skatt m.m. säkerställas i gäldenärens tillgångar i ett annat land, om detta är möjligt enligt EU-lagstiftning eller om det finns en överenskommelse om detta i gällande avtal eller konvention mellan Sverige och det andra landet.

När Skatteverket utverkat ett beslut om betalningssäkring som överlämnats för verkställighet ska KFM först utreda i vilken omfattning den betalningsskyldige har tillgångar inom landet som kan säkras. Härefter har KFM att utreda om det finns förutsättningar att begära handräckning med säkringsåtgärder utomlands avseende återstående belopp. KFM prövar om förutsättningarna är uppfyllda enligt respektive direktiv, förordning, avtal eller konvention och begär därefter verkställighet hos behörig myndighet i den berörda staten. Den utländska myndigheten prövar ansökningsen och ser därefter till att ett beslut om säkringsåtgärder fattas och verkställs enligt det landets interna lagstiftning.

46.4.4 Svensk lagstiftning

I lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (LÖHS) och förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden (FÖHS) ges de grundläggande förutsättningarna för att en begäran om handräckning i ett skatteärende ska kunna göras såväl utomlands som i Sverige. Handräckningen kan bl.a. avse bistånd vid indrivning, inbegripet säkringsåtgärder (3 § första stycket 2 LÖHS). Det är KFM som är behörig myndigheten i Sverige i fråga om en sådan åtgärd.

Förutsatt att 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 § LÖHS).

När det gäller bistånd med indrivning och säkringsåtgärder inom EU finns särskild EU-lagstiftning i form av indrivningsdirektivet (2010/24/EU) med därtill kopplad genomförandeförordning (1189/2011). I Sverige finns anslutande föreskrifter i lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och

avgifter inom Europeiska unionen (biståndslagen) samt i tillhörande förordning (2011:1546, biståndsförordningen). I 21 § LÖHS klargörs att bestämmelser om bistånd enligt indrivningsdirektivet finns i biståndslagen.

46.4.5 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. Tillämpningsområdet utvidgades härefter genom nya direktiv (2001/44/EG och 2008/55/EG). Det nu gällande direktivet, 2010/24/EU av den 16 mars 2010, omfattar i princip alla skatter och avgifter som tas ut av en medlemsstat, oavsett om de har någon motsvarighet i andra medlemsstater (artikel 1 a). Även skattetillägg omfattas (artikel 2 a). Dock är obligatoriska socialavgifter uttryckligen undantagna (artikel 3 a). Dessa avgifter kan i stället säkerställas med stöd av den s.k. socialförsäkringsförordningen, se avsnitt 46.4.6.

Av artikel 16.1 i indrivningsdirektivet framgår att bistånd med säkerhetsåtgärder kan begäras i ett annat EU-land om sådan åtgärd är tillåten enligt lagstiftningen i den anmodade staten. Den handling som utfärdats för att medge säkerhetsåtgärder i den sökande medlemsstaten (för svensk del betalningssäkringsbeslutet) ska bifogas begäran (se även 3 § biståndsförordningen). Beslutet i den sökande staten ska i sig erkännas i den anmodade staten. Men detta utesluter inte att det kan krävas ytterligare förfarande i den anmodade staten för att utverka ett beslut som kan verkställas. Faktum är att detta torde krävas i de flesta, om inte alla medlemsstater där det överhuvudtaget är möjligt att vidta säkerhetsåtgärder (se prop. 2011/12:15 s. 46 f.). Även när ett annat EU-land begär säkerhetsåtgärd i Sverige krävs, för slutlig verkställighet här, att det utverkas ett beslut om betalningssäkring från svensk domstol. Att Skatteverket har befogenhet att ansöka om betalningssäkring för den utländska fordringen följer av 46 kap. 4 och 5 §§ SFL.

Om verkställighet begärs i ett annat EU-land för en tvistig fordran ska verkställigheten skjutas upp, om det inte i båda staterna är förskrivet att verkställighet får ske även för tvistiga fordringar (för Sveriges del finns sådan föreskrift i 68 kap. 1 § SFL). Om verkställigheten skjuts upp kan den anmodade myndigheten på begäran av sökande myndighet, eller om det

annars bedöms nödvändigt, vidta säkerhetsåtgärder, förutsatt att sådan åtgärd är tillåten i den anmodade staten. I biståndslagen föreskrivs därför att vid uppskjuten verkställighet får KFM begära att Skatteverket ska väcka talan om betalningssäkring enligt 46 kap. SFL (16 § fjärde stycket biståndslagen). Ytterst ankommer det emellertid på Skatteverket att bedöma om talan ska väckas eller inte, med utgångspunkt från bestämmelserna i 46 kap. SFL (prop. 2011/12:15 s. 66).

46.4.6 EU:s socialförsäkringsförordning med tillämpningsförordning

I EU-förordningen 883/2004 om samordning av de sociala trygghetssystemen, ändrad genom förordning 988/2009, finns i artikel 84 en grundläggande bestämmelse om handräckning för indrivning. Närmare bestämmelser finns i tillämpningsförordningen 987/2009, där det i artikel 84 anges att den anmodade staten på begäran av den sökande staten ska vidta säkerhetsåtgärder för att säkerställa indrivningen, om sådan åtgärd är möjlig i den anmodade staten. Om verkställigheten skjuts upp på grund av att fordringen är tvistig finns motsvarande möjlighet att vidta säkerhetsåtgärder som enligt indrivningsdirektivet (artikel 81).

46.4.7 Bi- eller multilaterala avtal

En annan metod för att åstadkomma 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).

46.4.8 Europaråds- och OECD-konventionen

Bestämmelser om indrivning finns även i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden (se SFS 1990:313). Även här är det möjligt med säkringsåtgärder (artikel 12).

46.5 Beslut om betalningssäkring

46.5.1 Beslutande och ansökande myndighet

Beslut om betalningssäkring meddelas av allmän förvaltningsdomstol.

Som regel är det Skatteverket som ska föra det allmännas talan i enlighet med vad som anges i 46 kap. 5 § SFL. Men i 1 kap. 8 § andra stycket tullagen och i 4 kap. 5 § andra stycket punkt-skattekontrollagen anges särskilt att vid tillämpning av bestämmelserna om betalningssäkring i SFL ska vad som sägs om Skatteverket i stället gälla Tullverket. I dessa fall är det alltså den debiterande myndigheten, dvs. Tullverket, som är behörig att föra det allmännas talan. I denna handledning berörs inte speciella rättsliga frågeställningar som kan uppkomma beträffande betalningssäkring för tull m.m. som hanteras av Tullverket

När Skatteverket är ansökande myndighet är det Skatteverket som hos KFM ska begära verkställighet av domstolens beslut om betalningssäkring (69 kap. 13 § SFL).

46.5.1.1 Skatteverkets utredning före ansökan

Hur arbetet med att utreda och skaffa fram underlag inför en 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. Men som tidigare sagts i avsnitt 46.2.1 finns det inget krav på att en revision ska pågå för att betalningssäkring ska komma ifråga. Betalningssäkring kan och ska användas som en säkringsåtgärd under hela skatte- och avgiftsprocessen, när behov finns att tillförsäkra att det allmänna får betalt för sin fordran.

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 inkomstbeskattningen.
- 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 får del av 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 betalningsskyldige försöker undandra sig att betala. Om skatte-tillägg, räntor etc. kan komma att påföras ska processföraren upplysas även om detta.

Pågår annan borgenärsåtgärd mot betalningsskyldig?

Som tidigare nämnts i avsnitt 46.2.2 får beslut om betalningssäkring inte meddelas under tiden en företagsrekonstruktion pågår. Det är därför viktigt att det inför en betalningssäkring också utreds och beaktas vilka andra åtgärder den betalningsskyldige 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 granskningsledaren (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 och den betalningsskyldige ska underrättas om beslutet först i samband med verkställighet eller om verkställigheten ska samordnas med t.ex. en husrannsakan.

46.5.1.2 Skatteverkets ansökan

Skriftlig ansökan

Hur en ansökan om betalningssäkring ska utformas och vad den ska innehålla regleras inte i SFL. En ansökan om betalningssäkring ska dock vara skriftlig (3 § första stycket FPL).

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).

Ändrat yrkande

Vad som gäller om Skatteverket i ett senare skede vill ändra sitt yrkande behandlas i avsnitt 46.10.9.

Kommunicering under handläggningen i domstol

Processföraren måste i sin ansökan också ta ställning till om Skatteverket ska begära att någon kommunikering inte ska ske före beslutet. I annat fall kommunicerar domstolen ansökan på vanligt sätt. Är det fara i dröjsmål ska Skatteverket i sin ansökan redovisa grunderna för detta och med stöd av 10 § FPL begära att handlingarna i ärendet inte kommuniceras den betalningsskyldige före beslut. Läs mer om underlåten kommunikering i avsnitt 46.5.9.

Delgivning av beslut

Processföraren måste också ta ställning till när den betalningsskyldige ska underrättas om domstolens beslut. Utgångspunkten är att den betalningsskyldige omedelbart ska underrättas om beslutet (46 kap. 13 § första stycket SFL). Om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras behöver dock underrättelse inte ske före förrättningen (andra stycket samma lagrum). Processföraren bör så gott som alltid yrka att underrättelse inte ska ske före KFM:s förrättning. Läs mer om underrättelse om domstolens beslut i avsnitt 46.5.10.

Egendom i förvar

Om egendom har tagits i förvar ska detta anges i ansökningen. Processföraren ska också yrka att egendomen får bli kvar i förvar till dess betalningssäkringsbeslutet verkställs. Till ansökan ska fogas såväl beslutet som bevis om att egendom tagits i förvar. Läs mer om förvarstagande i avsnitt 46.7.

Behörig domstol	I sin ansökan ska processföraren lämna uppgift som visar att domstolen är behörig att pröva Skatteverkets ansökan. Läs mer om domstolens behörighet i avsnitt 46.10.
Fordran	<p>I ansökan ska anges vilken eller vilka fordringar som avses och om fordran är fastställd eller inte.</p> <p>Om ansökan avser ansvar för annans skatt ska en beräkning av sidoansvarsfordran och grunden härför specificeras och redovisas.</p>
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 beskattningsbeslutet.
Inte fastställd fordran	<p>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.</p> <p>Fordringar för vilka ansökan om betalningssäkring görs ska specificeras noga med avseende på skatte- eller avgiftsslag, år och belopp.</p>
Betydande belopp	Av sammanställningen ska framgå att Skatteverket anser att fordringarna sammantaget uppgår till ett betydande belopp.
Påtaglig risk	Processföraren måste utförligt redovisa varför kriteriet påtaglig risk bedöms föreligga. Samtliga omständigheter som grundar den påtagliga risken för att den betalningsskyldige försöker undandra sig att betala statens fordran ska redovisas.
Proportionalitetsregeln	Processföraren måste också ange att ett beslut om betalningssäkring inte kan anses bryta mot proportionalitetsregeln i 2 kap. 5 § SFL. Läs mer om denna regel i avsnitt 46.5.2.5.

46.5.2 Förutsättningar för betalningssäkring

För att betalningssäkring ska kunna beslutas krävs att följande fem förutsättningar är uppfyllda:

1. Det ska finnas en fordran, som dock inte behöver vara fastställd.
2. Det ska finnas en påtaglig risk för att den betalningsskyldige undandrar sig att betala fordringen.
3. Betalningsskyldigheten ska avse ett betydande belopp.

4. Den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser ska ha gått till ända.
5. Betalningssäkringsåtgärden ska vara proportionerlig.

Dessa olika förutsättningar kommenteras närmare nedan.

46.5.2.1 En fordran ska finnas

Ett första krav för att betalningssäkring ska komma ifråga är att det finns en fordran. I förarbetena till BtsL uttrycktes 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.

Det är inte reglerat vid vilken tidpunkt en skatte- eller avgiftsfordran uppkommer. Det går inte heller att ange någon allmänt 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 skatte- eller avgiftsskyldigheten.

Uppkomsten av mervärdesskatt och punktskatt kan i princip knytas till tidpunkten för den enskilda transaktion som grundat betalningsskyldigheten. 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 (se HFD 2011 ref 88). Detsamma gäller beträffande en s.k. sidansvarsfordran 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 (46 kap. 8 § SFL). Se nedan i avsnitt 46.5.2.4 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 av 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 46.5.5.2.

Fastställda fordringar

En fordran anses vara fastställd när den genom ett uttryckligt beslut eller på annat sätt har bestämts till det belopp som den betalningsskyldige 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 skönsbeskattnings eller som i övrigt innehåller moment av skälighetsbedömning överklagas och den betalningsskyldige kommer in med nytt eller kompletterande underlag. I sådana fall är det naturligt att beakta principerna om beviskrav för en ännu inte fastställd fordran enligt 46 kap. 7 § SFL. Även andra omständigheter kan föreligga som medför att betalningssäkring inte ska begäras för hela fordringen. Så är fallet om den betalningsskyldige erbjuder säkerhet för en del av fordringen, se mer om detta i avsnitt 46.8.

Den omständigheten att fastställelsebeslutet 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.

Ej fastställda fordringar

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

Betalningssäkring för en icke fastställd fordran får endast ske om det finns sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas (46 kap. 7 § SFL). 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, prop. 1989/90:3 s. 18 ff. och prop. 2010/11:165 s. 908).

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 beskattningsbeslut.

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 revision 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 skönmässiga beskattningar. 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 skatteundandragande 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 46.5.2.4. 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.

46.5.2.2 Påtaglig risk för betalningsunddragande

För att betalningssäkring ska kunna beslutas måste Skatteverket kunna påvisa att det föreligger en påtaglig risk för att den betalningsskyldige försöker undandra sig att betala fordringen (46 kap. 6 § 1 SFL). 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). Det nuvarande riskkriteriet har gällt sedan den 1 juli 1994. Ändringen då innebär att betalningsoförmåga inte längre skulle utgöra grund för betalningssäkring. Det måste alltså 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 betalningsskyldiges förhållanden. Något direkt s.k. betalningssabotage behöver dock inte finnas 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 betalningsskyldig 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 betalningsskyldige medvetet har försökt att undgå beskattning avseende inkomst, mervärdesskatt, preliminärskatt eller arbetsgivaravgifter. Den betalningsskyldiges 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 betalningsskyldige 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.

Betalningsskyldig juridisk person

Vid bedömning av riskrekvisitet för en juridisk person ska hänsyn också tas till omständigheter som avser företrädaren. Det har betydelse hur denne uppfyllt sina skyldigheter 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 betalningsskyldige 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 överlåtits till närstående eller undanskaffats.
- Den betalningsskyldige har medvetet försvårat utredningen.
- Försök har gjorts att göra sig oåtkomlig för verkställighetsåtgärder, t.ex. genom att den betalningsskyldige flyttat utomlands.
- Den betalningsskyldige har tidigare dömts för ekonomisk brottslighet.

46.5.2.3 Fordran ska uppgå till ett betydande belopp

Ett ytterligare villkor för betalningssäkring är att betalningsskyldigheten, oavsett om det rör sig om en fastställd fordran eller ej, avser ett betydande belopp (46 kap. 6 § 2 SFL). Vad som avses med betydande belopp klargörs inte i lagen. 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 (44 500 kr år 2013).

Från rättstillämpningen kan nämnas ett fall där betalningssäkringen initialt omfattade ett belopp om 350 000 kr, men där betalning senare inflöt, bortsett från ett anståndsbelagt skattetillägg om ca 31 000 kr. Detta kvarstående belopp ansågs inte vara betydande, varför betalningssäkringen hävdes (KRNG 2012-05-30, mål nr 2544-12).

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

46.5.2.4 Aktuell tidsperiod ska ha gått till ända

Som tidigare nämnts krävs för betalningssäkring av en uppkommen men ännu inte fastställd fordran att den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut (46 kap. 8 §). Nedan lämnas en redogörelse för vad som i detta avseende gäller för olika slags skatter och avgifter.

Slutlig skatt

För slutlig skatt måste beskattningsåret ha gått till ända. Om deklaration har lämnats eller om beskattningsbeslut har fattats

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 (62 kap. 4 § SFL). 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 för F-skatt/SA-skatt för perioder t.o.m. 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 12 april och som avser utbetalda löner under tiden 1–31 mars kan därför betalningssäkras tidigast den 1 april.

**Arbetsgivar-
avgifter**

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 för mervärdesskatt, som kan vara en månad, tre månader eller beskattningsår, måste ha gått till ända innan betalningssäkring kan beslutas. I vissa situationer bör det vara möjligt att få till stånd en betalningssäkring före utgången av en viss redovisningsperiod, om det är så att redovisningsperiodens längd baserar sig 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. Denna uppfattning stöds av ett kammarrättsavgörande (KRNS 2002-04-19, mål nr 2263-2002).

Punktskatt

För punktskatter gäller att redovisningsperioden, som normalt är en kalendermånad, måste ha gått till ända. För den som kan beräknas redovisa punktskatt med ett nettobelopp på högst 50 000 kr för beskattningsåret får Skatteverket besluta att redovisningsperioden ska vara ett helt beskattningsår (26 kap. 17 § SFL).

Vissa betalningsskyldiga har inte en bestämd redovisningsperiod utan är i stället s.k. händelsebetalningsskyldiga. Detta

gäller för bl.a. tobaksskatt, alkoholskatt och energiskatt där vissa betalningsskyldiga ska redovisa skatten i särskild skattedeclaration för varje skattepliktig händelse (26 kap. 8 § SFL). I dessa fall får anses gälla att betalningssäkring är möjlig så snart fordringen uppkommit, dvs. när den händelse som utlöser betalningsskyldigheten har inträffat. Samma sak gäller när mervärdesskatt i vissa situationer ska redovisas i en särskild skattedeclaration (26 kap. 7 § SFL).

På motsvarande sätt kan en fordran på skattetillägg eller förseningsavgift betalningssäkras så snart det agerande eller den underlåtenhet som föranlett fordringen har inträffat. Läs mera om skattetillägg i avsnitt 46.5.3.

46.5.2.5 Betalningssäkringen ska vara proportionerlig

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 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Konventionen har sedan den 1 januari 1995 ställning som svensk lag (SFS 1994:1219). 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 tidigare varit uttryckligen införd i 4 § andra stycket BtSL. I SFL har i stället införts en generell bestämmelse om att beslut enligt SFL får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse (2 kap. 5 §). 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. Bestämelsen ger således ett visst utrymme för lämplighetsbedömning med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Betydelsen av att åtgärden vidtas inkluderar även intresset 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.

46.5.3 Särskilt om betalningssäkring för skattetillägg

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 lagstiftningen om skattetillägg inte bryter mot proportionalitetsprincipen (se avsnitt 46.5.2.5).

Europakonventionen och betalningssäkring för skattetillägg

Även om påförande av skattetillägg inte i sig står i strid med Europakonventionen har fråga uppkommit om det är förenligt med konventionen att betalningssäkra en skattetilläggsfordran, särskilt om skattetilläggsfordringen ännu inte blivit fastställd. Förutom vad som anges i artikel 6 i konventionen gäller enligt artikel 1 i det första tilläggsprotokollet 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.

HFD angav i rättsfallet RÅ 2004 ref. 68 att syftet med reglerna om betalningssäkring 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 konstaterade HFD 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.

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

Enligt HFD bör särskilt höga krav ställas på proportionalitetsprövningen vid betalningssäkring av skattetillägg. 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. I det aktuella fallet konstaterade HFD att såväl den fastställda fordringen som skattetilläggsfordringen uppgick till betydande belopp och att omständigheterna i målet visade att det fanns en betydande risk för att den betalningsskyldige försökte undandra sig att betala. Därmed ansåg HFD att proportionalitetsprincipen var uppfylld.

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

- Skattetilläggsfordringen 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 anlåtats,
- den betalningsskyldige 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.

**Dubbel-
bestraffningsförbud
("ne bis in idem")
kan utgöra hinder**

HD har i ett pleniavgörande den 11 juni 2013 (mål nr B 4946-12) fastslagit att det svenska systemet med skattebrott och skattetillägg i två olika förfaranden är oförenligt med rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (artikel 4.1 i Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll samt artikel 50 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna). Har personen ifråga åtalats för brott och grundar sig brottsansvaret på samma konkreta handlande eller underlåtenhet som utgör grund för att påföra skattetillägg så kan alltså skattetillägg inte påföras. Det finns då heller ingen sannolik skattetilläggsfordran att betalningssäkra.

HD:s avgörande innebär att Skatteverket inte i samma omfattning som tidigare ska anmäla misstänkta skattebrott när förbudet mot dubbla förfaranden kan tänkas träda in. I dessa fall måste Skatteverket utifrån beloppsnivåer m.m. avväga om skattetillägg ska tas ut eller brottsanmälan göras. Detta kan även påverka förutsättningarna för att betalningssäkra en i sig uppkommen skattetilläggsfordran.

**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 46 kap. 8 § SFL om att perioden måste ha gått till ända inte har någon praktisk betydelse i fråga om skattetilläggsfordringar.

**46.5.4 Särskilt om anstånd i samband med
betalningssäkring**

Så snart en skattefordran är beslutad (fastställd) kan den betalningsskyldige begära omprövning av eller överklaga beskattningsbeslutet. Han kan då också ansöka om anstånd

med betalningen (63 kap. 4 och 5 §§ SFL). Avser fordringen skattetillägg föreligger en ovillkorlig rätt till anstånd (63 kap. 7 § SFL).

**Betalningssäkring
av fastställd
fordran som
omfattas av
anstånd**

HFD uttalade i rättsfallet RÅ 2004 ref. 68 att det inte förelåg någon konflikt mellan bestämmelserna i BtSL och anståndsreglerna i SBL. Detta gällde 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 således hindrar inte att betalningssäkring sker av den aktuella fordringen.. Att de tidigare bestämmelserna i BtSL och SBL ersatts av nya bestämmelser i SFL förändrar inte detta.

**Anstånd med
betalning av
fordran som är
betalningssäkrad**

Med anledning av 2004 års 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.

HFD 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 fastställts, 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 anstånds-givningen avseende skatt som *inte* är skattetillägg. I prövningen bör det noga övervägas om den betalningsskyldige 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 2005-01-19, dnr 130 16209-05/111, rörande frågan om betalningssäkring utgör hinder mot anståndsbeslut och vice versa”).

46.5.5 Betalningssäkring mot sidoansvarig

46.5.5.1 Inledning

I BtSL angavs särskilt att betalningssäkring även fick användas om annan än den betalningsskyldige var betalningsskyldig för ett belopp som fick betalningssäkras, s.k. sidoansvarig person (2 § andra stycket 1 BtSL). Före den 1 juli 1996 hänvisade lagtexten endast till då gällande regler om företrädaransvar (se prop. 1978/79:28 s. 138). Därefter infördes en mera generell bestämmelse om betalningssäkring mot sidoansvarig person.

I SFL finns ingen motsvarande reglering. Det finns heller inte, som fallet var i SBL, någon särskild bestämmelse som uttryckligen likställer ett sidoansvarsbelopp enligt 59 kap. SFL med huvudfordringen. I förarbetena till SFL har lagstiftaren utgått från att detta ändå gäller. Det synsätt som anlagts är att även om ett beslut om sidoansvar avser någon annans skatt är det skatt som ska betalas. Om huvudansvaret t.ex. avser en avgift avser även sidoansvaret avgift. Därför har det inte ansetts behövt att särskilt ange att betalningsskyldighet som beslutats enligt 59 kap. SFL får betalningssäkras, utan detta följer av att bestämmelserna om betalningssäkring får användas för att säkerställa betalning av skatt, avgift, särskild avgift eller ränta (prop. 2010/11:165 s. 905).

Nedan kommer de två mest frekventa sidoansvaren enligt 59 kap. SFL att redovisas särskilt, med tyngdpunkt på sådana frågeställningar som rör betalningssäkring.

46.5.5.2 Betalningssäkring för företrädaransvar

Det s.k. företrädaransvaret för skatter och avgifter regleras i 59 kap. 12–21 §§ SFL. Betalningsskyldigheten för företrädarkaren fastställs, efter ansökan av Skatteverket, av allmän förvaltningsdomstol, med förvaltningsrätten som första instans. I avsnitt 59.6 finns en utförlig beskrivning av de materiella reglerna för företrädaransvar.

Skatteverket har 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 lagtekniskt anordnad på så sätt att det i den lag som reglerar huvudfordringen hänvisas till bestämmelserna om företrädaransvar i SFL.

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 till avsnitt 59.6.16. Blir det aktuellt för Skatteverket att göra gällande företrädaransvar för tull kan det också finnas skäl att betalningssäkra företrädaransvarsfordringen. Om huvudansvaret avser tull får numera även sidoansvaret anses avse tull (jfr prop. 2010/11:165 s. 905). Därmed är det Tullverket som är behörig att ansöka om betalningssäkring. Om det i samband med Skatteverkets utredning av företrädaransvar för tull även är aktuellt att ansöka om betalningssäkring av företrädaransvaret är det viktigt att myndigheterna 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 företrädarkaren

I samband med att Skatteverket genomför en skatteutredning mot en juridisk person kan det bli aktuellt att betalningssäkra även ett eventuellt företrädaransvar. Om betalningssäkring riktas mot både den juridiska personen och företrädarkaren ska betalningssäkringen mot företrädarkaren 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 företrädarkaren och dennes tillgångar.

Sannolika skäl

För att företrädarkarens tillgångar ska kunna betalningssäkras måste det finnas sannolika skäl såväl för att skatterna kommer att fastställas mot den juridiska personen som att domstolen kommer att utdöma ett företrädaransvar.

Skatteverket ska i ansökan om betalningssäkring mot företrädarkaren redogöra för grunderna för betalningsskyldigheten enligt 59 kap. 12–14 §§ SFL.

Vid ansvar enligt 59 kap. 12 och 13 § SFL krävs således att Skatteverket redovisar de omständigheter som gör att uppsåt

eller grov oaktsamhet föreligger för den som var företrädare vid den för företrädaransvaret relevanta tidpunkten.

För ansvar enligt 59 kap. 14 § SFL krävs i stället att myndigheten redovisar på vilket sätt företrädaren för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktigt uppgift som lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt med ett för stort belopp.

Befrielsegrund Vid prövningen måste även beaktas om det finns särskilda skäl för hel eller delvis befrielse från betalningsansvaret (59 kap. 15 § SFL). 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 (se avsnitt 59.6.3.2). 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.

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 (46 kap. 14 § SFL). 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 46.6.

**Fastställt
företrädaransvar**

Sedan domstolen beslutat om företrädaransvar ska Skatteverket debitera företrädarkoncernen 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 företrädarkoncernen gör sig av med tillgångar eller på annat sätt försvårar verkställigheten. Det kan därför i vissa situationer finnas behov av att ansöka om betalningssäkring mot företrädarkoncernen även när företrädaransvaret är fastställt.

Riskbedömningen

Som tidigare nämnts i avsnitt 46.5.2.2 får ett beslut om betalningssäkring endast meddelas om det finns en påtaglig risk att betalningsskyldig 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 företrädarkoncernen inte kommer att betala ett av domstol senare fastställt betalningsansvar.

En konkret risk för betalningsovilja ska kunna påvisas. En företrädarkoncern 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 företrädarkoncernen avser att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet. Han kan t.ex. överlåta tillgångar på familjemedlemmar eller på andra närstående personer. Vidare kan det framkomma att företrädarkoncernen planerar att flytta utomlands. Andra förhållanden som kan vara av betydelse är om företrädarkoncernen tidigare visat betalningsovilja och försökt att komma från sina betalningsförpliktelser eller har bristfälliga räkenskaper.

I övrigt måste också övriga förutsättningar som anges i 46 kap. 6–8 §§ SFL vara uppfyllda för att betalningssäkring mot en företrädarkoncern ska få ske. Se härom avsnitt 46.5.2.

46.5.5.3 Betalningssäkring mot delägare i handels- eller kommanditbolag

**Delägare
i ett HB/KB**

Skatteverket har egen behörighet att besluta om delägares ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL avseende skatt och avgift enligt SFL (59 kap. 11 § SFL). 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 kring det solidariska ansvaret hänvisas till avsnitt 59.5.

I samband med att Skatteverket genomför en skatteutredning av ett HB/KB kan det, oavsett om det är fråga om en skrivbordskontroll eller en revision, 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, även med beaktande av dennes identiska ansvar, 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 såväl för att skatterna kommer att fastställas mot bolaget som att 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. Skulle bolagsmannen ha utträtt ur bolaget måste det beaktas att det är den faktiska tidpunkten för avgången som är avgörande för omfattningen av bolagsmannens ansvar, se avsnitt 59.5.2.16.

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 (46 kap. 8 § SFL).

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.

46.5.6 Hävning när förutsättningar inte längre finns

46.5.6.1 Inledning

Betalningssäkringsmål avviker från vad som normalt gäller i förvaltningsprocessen. Framst gäller detta handläggningen i förvaltningsrätten. Där är betalningssäkringsmål öppna på så sätt att beslutet om betalningssäkring inte står fast när det har vunnit laga kraft (prop. 1989/90:3 s. 44). Domstolen ska fortsätta handläggningen fram till dess beslutet hävs, förutsatt att beslutet inte upphör automatiskt enligt 46 kap. 14 § SFL på grund av underlåtna åtgärder från Skatteverkets sida (se avsnitt 46.6). Domstolen får inte skilja sig från målet förrän betalningssäkringen är hävd.

Bestämmelser om hävning

Ett 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 (46 kap. 9 § SFL). 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 betalningsskyldige om rätten att begära hävning (46 kap. 10 § SFL).

Hävning medför återgång av verkställighetsåtgärder

Hävs ett beslut om betalningssäkring ska den egendom som beslutet avser omedelbart lämnas tillbaka. Rätten kan dock besluta att vidtagna åtgärder ska bestå till dess beslutet om hävning vunnit laga kraft (69 kap. 14 § SFL). För att ett beslut om hävning inte ska gälla omedelbart krävs det alltså att domstolen bestämmer annat.

Beslut att verkställighetsåtgärder ska bestå

Ett beslut om att vidtagna åtgärder ska bestå till dess hävningsbeslutet 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 situationer där det också kan befaras att den betalningsskyldige 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 beslutar att vidtagna åtgärder ska bestå. Myndigheten måste därför när så 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 härom avsnitt 46.5.7

**Förvaltnings-
rättens
bevaknings-
skyldighet**

Bestämmelserna om hävning innebär att det ankommer på 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 (11 kap. 1 § SFF). Det kan även förekomma att den betalningsskyldige både begär omprövning av och överklagar förvaltningsrättens beslut. Förvaltningsrätten har befogenhet att häva ett beslut om betalningssäkring även om beslutet har överklagats (46 kap. 11 § första stycket SFL). Förvaltningsrätten bör i ett sådant fall 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 när så 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 (18 kap. 6 § SFF).

I 7 § andra stycket BtsF föreskrevs beträffande betalningssäkring för icke fastställda fordringar att Skatteverket skulle underrätta förvaltningsrätten när talan beträffande fordringen hade väckts eller fordringen eller underlaget för fordringen hade fastställts på annat sätt. I SFF finns ingen motsvarande

skyldighet, på grund av att betalningssäkringsbeslutet upphör automatiskt om inte fastställelseåtgärder vidtas i tid (se avsnitt 46.6).

En annan sak är att Skatteverket ändå alltid bör underrätta domstolen när ett beslut meddelas beträffande den fordran som betalningssäkringen avser. Samma sak gäller när en ansökan om företräddartalan ges in.

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 (11 kap. 2 § andra stycket SFF).

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 betalningsskyldige 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 betalningsskyldiges begäran har använts för att betala fordringen,
- den betalningsskyldige 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 betalningsskyldige uppenbarligen saknar ytterligare tillgångar eller
- det är uppenbart att den betalningsskyldige saknar utmätningbara tillgångar.

Den omständigheten att tingsrätten beslutar om företagsrekonstruktion efter att ett betalningssäkringsbeslut har

meddelats utgör inte grund för att häva betalningssäkringen, se avsnitt 46.10.9.

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

46.5.6.2 Hävning vid överklagande

Domstolens förfaranderegler när ett beslut överklagas

Förvaltningsrättens befogenhet att helt eller delvis häva ett betalningssäkringsbeslut gäller även när beslutet har överklagats (46 kap. 11 § första stycket SFL). Om förvaltningsrätten ändrar beslutet på det sätt som den betalningsskyldige begärt förfaller överklagandet. Ändras beslutet på något annat sätt än den betalningsskyldige begärt, ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet (46 kap. 11 § andra stycket SFL). Syftet är att tyngdpunkten i betalningssäkringsprocessen ska ligga i förvaltningsrätten (prop. 1989/90:3 s. 28–29). I ett antal avgöranden har kammarrätterna förklarat att detta får anses innebära att förvaltningsrätten i samband med att den betalningsskyldige överklagar och begär hävning ska företa en omprövning av sitt tidigare beslut. Först om denna omprövning inte resulterar i det av klaganden önskade resultat ska målet överlämnas till kammarrätten. Det kan hända att den betalningsskyldige överklagar förvaltningsrättens beslut utan att anföra något nytt, att förvaltningsrätten omprövar sitt tidigare beslut utan att vidta någon ändring samt att den betalningsskyldige härefter i kammarrätten kommer in med nya grunder till stöd för sitt överklagande. Även i detta läge har det hänt att kammarrätten, under återopande av att prövningen huvudsakligen bör ske i första instans, återförvisat målet till förvaltningsrätten för fortsatt handläggning där (KRNS 2012-01-26, mål nr 7441-11).

Om förvaltningsrätten med anledning av den betalningsskyldiges överklagande ändrar sitt beslut så som den betalningsskyldige begär, kan rätten avskriva överklagandet utan att vidarebefordra handlingarna till kammarrätten. Om det framkommer skäl att ompröva beslutet medan akten finns hos kammarrätten eller Högsta förvaltningsdomstolen behöver förvaltningsrätten rekvirera handlingarna och akten från överinstansen. När handlingarna och akten återlämnas dit måste 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.

46.5.7 Inhibition

Bestämmelse i FPL

Förvaltningsrättens beslut om betalningssäkring gäller omedelbart och kan därmed direkt överlämnas till KFM för verkställighet (68 kap. 1 § SFL). Men en överrätt kan på den betalningsskyldiges begäran besluta att det överklagade beslutet tills vidare inte ska gälla (inhibition). Överrätten har nämligen en allmän möjlighet att besluta om inhibition (28 § FPL).

Skatteverket måste begära

Om ett beslut om betalningssäkring hävs ska den egendom som beslutet avser omedelbart lämnas tillbaka. Som tidigare nämnts i avsnitt 46.5.6.1 kan emellertid rätten i samband med hävningen förordna att egendomen ska omfattas av betalningssäkring till dess att beslutet om upphävande fått laga kraft (69 kap. 14 § SFL). Utan ett sådant särskilt inhibitionsförordnande ska den av KFM säkrade egendomen lämnas tillbaka, vilket i sin tur innebär att den betalningsskyldige åter kan disponera över egendomen och t.ex. undanskaffa den. Trots ett senare bifall till Skatteverkets överklagande kan beslutet då bli verkningsslöst. Vid ett överklagande av hävningsbeslutet kan det därför finnas anledning för Skatteverket att begära att den överprövande domstolen beslutar om inhibition.

Omedelbart agerande

För att ett yrkande om inhibition ska vara meningsfullt måste Skatteverket agera omedelbart. 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 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 underinstansen

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 inte i FPL eller i någon annan ordning. Formellt råder således osäkerhet om 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 emellertid en prövning av en begäran om inhibition att ett överklagande har getts in och att den domstol som har meddelat det överklagade beslutet bedömt att detta skett i rätt tid. Likaså måste underinstansens handlingar 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.

Yrkandet

Yrkandet om inhibition måste motiveras. Anledningen till yrkandet är naturligtvis att Skatteverket överklagat domstolens hävning 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 betalningsskyldige 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 betalningsskyldiges agerande i övrigt fram till tidpunkten för det överklagade beslutet, t.ex. vilka dispositioner den betalningsskyldige har vidtagit med eventuellt kvarvarande inte betalningssäkrad egendom.

46.5.8 Muntlig förhandling

46.5.8.1 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 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).

46.5.8.2 Särskild regel vid betalningssäkring

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 betalningsskyldiges rättigheter. Av denna anledning finns en

särskild bestämmelse i 46 kap. 12 § SFL som i princip ger den betalningsskyldige rätt att på begäran få muntlig förhandling i mål om betalningssäkring. Detta gäller dock bara i förvaltningsrätten och kammarrätten, inte i Högsta förvaltningsdomstolen. Eftersom flertalet betalningssäkringsbeslut fattas utan föregående kommunikering med den betalningsskyldige har rätten till muntlig förhandling praktisk betydelse främst i samband med den betalningsskyldiges begäran om att beslutet ska hävas.

Muntliga förhandlingar är resurskrävande. Domstolen har därför getts viss möjlighet att gå emot den betalningsskyldiges begäran, men då endast när det står klart att en ansökan om betalningssäkring kommer att avslås eller ett redan meddelat beslut kommer att upphävas. I förhållande till tidigare bestämmelse i 8 § BtsL innebär detta att domstolens möjlighet att vägra muntlig förhandling snävats in. Någon möjlighet att vägra muntlig förhandling t.ex. vid upprepad begäran om hävning som inte kan antas komma att bifallas, finns inte längre. Intresset av att ha samma ordning som vid begäran om muntlig förhandling i mål om företrädaransvar (59 kap. 18 § SFL) och särskilda avgifter (67 kap. 37 § SFL) har ansetts väga tyngre (prop. 2010/11:165 s. 911 f.).

Det är bara den betalningsskyldige som har denna i princip ovillkorliga rätt till muntlig förhandling. Den betalningsskyldige ska alltid upplysas om sin rätt att begära sådan (46 kap. 12 § andra stycket SFL).

Motsvarande rätt saknas för Skatteverket. Det finns dock inget som hindrar att Skatteverket yrkar 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.

46.5.9 Kommunikering med part

Enligt förvaltningsprocessrättens 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).

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).

I BtsL fanns en särskild bestämmelse om att den betalningsskyldige hade en ovillkorlig rätt att yttra sig före beslut om det inte var fara i dröjsmål (5 § BtSL). Om det förelåg fara i dröjsmål skulle kommunikering inte ske före förvaltningsrättens beslut. Bestämmelsen var utformad efter mönster från motsvarande bestämmelser beträffande interimistiska kvarstadsbeslut (jfr 15 kap. 5 § tredje stycket respektive 26 kap. 2 § fjärde stycket RB). I 46 kap. SFL finns ingen motsvarande bestämmelse, beroende på att det ansetts överflödigt. Med hänsyn till att ett betalningssäkringsbeslut i princip alltid går att ändra och med andra ord är ”öppet” för ändring så länge det behövs, har det inte ansetts behövt att hantera frågan om fara i dröjsmål genom interimistiska beslut. I stället kan domstolen, på begäran av Skatteverket, med stöd av 10 § FPL besluta om betalningssäkring utan kommunikation (samt därtöver med stöd av 46 kap. 13 § SFL förordna att den betalningsskyldige ska underrättas om beslutet först i samband med verkställigheten). Kommer det senare in uppgifter till domstolen som visar att förutsättningar för betalningssäkring saknas ska domstolen häva beslutet (46 kap. 10 § SFL). Se i övrigt prop. 2010/11:165 s. 920 samt SOU 2009:58 s. 1201 ff.

Fara i dröjsmål

Med fara i dröjsmål – som alltså innebär att förutsättningar för underlåten kommunikering enligt 10 § FPL föreligger – 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 betalningsskyldige 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 (46 kap. 13 § SFL) är det risken för att den betalningsskyldige 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 i 10 § FPL och 46 kap. 13 § SFL ofta måste tillämpas vid betalningssäkring på grund av risken för att den betalningsskyldige 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 betalningsskyldige, 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 betalningsskyldige ska i sådana fall kommuniceras. Detta bör också normalt bli fallet om det framstår som uppenbart att den betalningsskyldige inte äger ytterligare egendom utöver den som redan har tagits i förvar. Skatteverket ska i dessa situationer naturligtvis inte yrka att kommunikation inte ska ske. Genom förfarandet får den betalningsskyldige möjlighet att i ett tidigt skede erbjuda sig att ställa säkerhet för fordringen och på så vis 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 kommunikation annat än på yrkande av Skatteverket. Skatteverket måste därför i sin ansökan om betalningssäkring yrka att den betalningsskyldige inte ska kommuniceras. Yrkandet ska motiveras. Se avsnitt 46.5.1.3.

Kommunicering vid fara i dröjsmål

Om förvaltningsrätten meddelar beslut utan föregående kommunikation ska förvaltningsrätten ge den betalningsskyldige tillfälle att yttra sig över beslutet inom viss tid från det han har underrättats om beslutet. Domstolen ska även upplysa den betalningsskyldige om dennes rätt att begära att beslutet ska upphävas (46 kap. 10 § andra stycket SFL). I den aktuella situationen har som regel beslutet redan verkställts (se nedan avsnitt 46.5.10).

46.5.10 Underrättelse om domstolens beslut

Den betalningsskyldige får delges

Bestämmelser om hur part ska få del av förvaltningsdomstols beslut finns i FPL (31 och 47 §§). Delgivning är inte obligatorisk enligt dessa bestämmelser. Tidigare gällde enligt 9 § BtsL att ett beslut om betalningssäkring alltid skulle delges den betalningsskyldige. I SFL har kravet på obligatorisk delgivning tagits bort. I 46 kap. 13 § första stycket SFL anges endast att den betalningsskyldige omedelbart ska underrättas om beslutet. På vilket sätt detta bör ske avgör förvaltningsrätten med

ledning av 47 § FPL. Av den bestämmelsen framgår att delgivning ska användas om det med hänsyn till syftet med bestämmelsen om underrättelse framgår att delgivning bör ske eller när det i övrigt är påkallat med hänsyn till omständigheterna. I förarbeten till SFL har detta uttolkats som att förvaltningsrätten bör delge ett beslut om betalningssäkring som gått den betalningsskyldige emot. Däremot är det knappast motiverat med delgivning om förvaltningsrätten avslår Skatteverkets ansökan (prop. 2010/11:165 s. 432 f.).

**Tidpunkt för
underrättelse**

Kravet på omedelbar underrättelse gäller inte om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras. I så fall får underrättelse i stället ske i samband med att betalningssäkringen verkställs (46 kap. 13 § andra stycket). I den tidigare bestämmelsen i 9 § andra stycket BtsL krävdes för framskjuten underrättelse att det kunde "befaras att genomförandet av beslutet skulle avsevärt försvåras", dvs. en mera allmän formulering, liknande den i 10 § FPL. Genom den nya lydelsen i 46 kap. 13 § andra stycket SFL tydliggörs vad risken ska avse. Vidare blir det en tydligare koppling till förutsättningarna för förvarstagande i 46 kap. 16 § SFL. Den nya ordalydelsen knyter också bättre an till KFM:s möjlighet enligt 4 kap. 12 § andra stycket UB att inte underrätta en gäldenär innan utmätning sker. Sådan underrättelse behövs inte om det finns risk att gäldenären undanskaffar eller förstör egendom eller saken i övrigt brådskar. Se i övrigt prop. 2010/11:165 s. 914.

På grund av betalningssäkringens speciella karaktär och syfte blir det i praktiken mera regel än undantag att begära tillämpning av bestämmelserna om uppskjuten kommunikering och underrättelse i 10 § FPL respektive 46 kap. 13 § SFL. Eftersom det för betalningssäkring krävs att det finns en påtaglig risk att den betalningsskyldige drar sig undan sin skyldighet (46 kap. 6 § 1) ligger det i sakens natur att det även finns en risk att den betalningsskyldige, om kommunikering och underrättelse sker, saboterar eller helt omintetgör den kommande verkställigheten genom att före förrättningen undanskaffa egendom (jfr prop. 1978/79:28 s. 148 och 150). Skatteverket bör i sin ansökan begära att förvaltningsrätten tillämpar nyssnämnda bestämmelser om inte all den betalningsskyldiges kända egendom som svarar mot fordran redan har tagits i förvar. Se även avsnitt 46.5.9 ovan.

KFM ska anlitas för delgivning vid uppskjuten underrättelse

Ska den betalningsskyldige underrättas om beslutet först i samband med verkställigheten och har förvaltningsrätten beslutat att delgivning ska ske, ska KFM anlitas för delgivningen (17 kap. 8 § SFF).

46.6 Tidsfrist när betalningsskyldigheten inte är fastställd

Skyndsam handläggning

Ett beslut om betalningssäkring är en ingripande åtgärd i den enskildes ekonomiska förhållanden. Verkningarna av det ingrepp i den betalningsskyldiges egendom som betalningssäkring utgör bör därför begränsas i möjligaste mån. Det ställs därför generellt stora krav på att mål om betalningssäkring handläggs snabbt. Kravet på snabb handläggning 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.

Om betalningssäkringen avser en ännu inte fastställd fordran finns det en särskild bestämmelse som syftar till att garantera tillfredsställande handläggningstider beträffande den underliggande utredningen (46 kap. 14 § SFL).

Beslut inom sex månader

Skatteverkets beslut om fastställelse av betalningsskyldigheten måste ha meddelats inom sex månader från betalningssäkringsbeslutet. För betalningsskyldighet som fastställs av domstol, t.ex. företrädaransvar, måste ansökan 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).

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 betalningsskyldige 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 handräckning/bistånd eller internationell rättshjälp dröjer. Samma sak torde gälla betalningssäkring avseende ett nyligen avslutat beskattningsår där beskattningsbeslutet 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 betalningsskyldige 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 inte samtidigt häver betalningssäkringen. Om förvaltningsrätten inte medger förlängning av tidsfristen och samtidigt häver betalningssäkringen kan beslutet överklagas i vanlig ordning (33 § FPL). Det kan i denna situation bli aktuellt att begära att kammarrätten inhyser hävningsbeslutet samt interimistiskt beslutar om förlängning (se avsnitt 46.5.7).

Automatiskt upphörande om sexmånadersfristen har gått ut

I BtsL föreskvs att förvaltningsrätten skulle häva betalningssäkringsbeslutet om inte betalningsskyldigheten fastställdes inom föreskriven tid (7 § BtsL). Detta har i SFL ändrats så att beslutet upphör automatiskt om inte Skatteverket företagit de föreskrivna beskattningsåtgärderna inom tidsfristen (prop. 2010/11:165 s. 433 f.). Upphörandet får till följd att vidtagna åtgärder genast ska återgå, dvs. den egendom som KFM kan ha säkrat måste lämnas tillbaka. En verkställd betalningssäkring riskerar därmed 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 upphört på grund av att tidsfristen har löpt ut, får förvaltningsrätten meddela ett nytt beslut om betalningssäkring på samma grund först efter det att Skatteverket har fastställt betalningsskyldigheten eller ansökt om fastställelse hos förvaltningsrätten (46 kap. 15 § SFL).

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 upphörda betalningssäkring. Hinder mot en ny betalningssäkring finns enbart när det är full identitet mellan den fordran som den upphörda betalningssäkringen avser 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 upphörda betalningssäkringen en fordran på skatt som baseras på att vissa intäkter inte har redovisats i den betalningsskyldiges näringsverksamhet, kan ett nytt beslut om betalningssäkring meddelas avseende en skattefordran som grundar sig på felaktig kostnadsföring 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.

46.7 Beslut om att ta egendom i förvar

46.7.1 Inledning

Inför en betalningssäkring har Skatteverket viss möjlighet att själv besluta om interimistisk åtgärd, om det är fara i dröjsmål. Om det finns risk för att lös egendom som kan betalningssäkras undanskaffas innan förvaltningsrätten kan fatta beslut, får en av Skatteverket särskilt förordnad granskningsledare (GRL) besluta att ta egendomen i förvar (46 kap. 16 § SFL).

GRL:s befogenhet inbegriper även att verkställa beslutet, dvs. att frånta den betalningsskyldige den faktiska rådigheten över egendomen. GRL måste alltså, när så är fysiskt möjligt, föra den aktuella egendomen från platsen. I och med detta elimineras möjligheten att undanskaffa egendomen före ett beslut om betalningssäkring.

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

Egendom hos tredje man

Formellt sett finns det inget som hindrar att den betalningsskyldiges 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 revision. 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. I det läget krävs ingen ny ansökan utan det är tillräckligt att Skatteverket underrättar förvaltningsrätten om det ytterligare beslutet (KRUNG 2011-10-21, mål nr 6376-11). Om detta sker ska domstolen underrättas om att egendom tagits i förvar.

GRL förordnas av Skatteverket genom särskilt beslut (se 3 kap. 8 § SFL).

46.7.2 Förutsättningar

Generella villkor

En GRL som överväger att ta viss egendom i förvar måste vara klar över att alla villkor för ett beslut enligt 46 kap. 6–8 §§ SFL är uppfyllda, dvs.

- en fordran ska finnas
- påtaglig risk ska föreligga
- beloppet ska vara betydande
- tidsperioden ska vara till ända
- proportionalitetsregeln ska beaktas

Dessa villkor har behandlats ovan i avsnitt 46.5.2.

Förutsättningar för verkställighet

Utöver dessa villkor krävs också att förutsättningar för verkställighet av ett beslut om betalningssäkring avseende egendomen föreligger. Dessa förutsättningar behandlas i avsnitt 69.3. GRL ska alltså tillämpa KFM:s regelverk vid sin verkställighet. Det innebär bl.a. att GRL måste bedöma om egendomen ägs av den betalningsskyldige eller enligt UB:s regler kan presumeras tillhöra denne.

GRL måste också beakta UB:s regler om beneficium (gäldenärens behov för att kunna försörja sig och sin familj).

Slutligen finns ytterligare ett villkor, nämligen att det måste föreligga en risk för att egendomen undanskaffas (sabotage-risk) under den tid förfarandet med ansökan och beslut i förvaltningsrätten tar.

Riskrevisitet

Om det inte finns någon sabotagerisk är det särskilda riskrevisitet i 46 kap. 16 § SFL 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 betalningsskyldige eller de företag som denne företrätt har skött sina skatter, kan riskrevisitet 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.

46.7.3 Biträde av KFM

GRL både beslutar om och verkställer förvarstagandet. Däremot ska KFM på begäran biträda GRL vid ett förvarstagande (11 kap. 4 § SFF). 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.

46.7.4 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 kan överklagas (se avsnitt 46.7.10) har inte heller någon rättspraxis på området kunnat bildas. Bristen på befogenheter i samband med verkställigheten innebär att om den betalningsskyldige 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 så finns det inga tvångsmedel att ta till.

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

46.7.5 Olika tillgångar

All lös egendom som vid en exekutionsrättslig bedömning kan antas tillhöra den betalningsskyldige 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 46.7.6).
- Presentationspapper (skuldebrev, obligationer och postväxlar). Om värdet uppgår till ett högre belopp än den fordran som kan ligga till grund för en kommande betalningssäkring 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 innestående 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 pant-

sätts. 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 46.7.6).

- 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.

46.7.6 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 (46 kap. 16 § andra stycket SFL). Prövningen kan t.ex. avse sabotagerisken eller att egendomens värde överstiger betalningssäkringsfordringen

Kontanter och medel på konto

I 11 kap. 6 § SFF anges att kontanta medel som tagits i förvar snarast ska placeras enligt 3 kap. 4 § kapitalförsörjningsförordningen (2100:210). Där anges att medel som deponerats hos en myndighet ska, om inte särskilda skäl talar mot det, sättas in på myndighetens räntekonto i Riksgäldskontoret. Räntan ska tillgodoräknas deponenten. En särskild hanteringsrutin finns för hur GRL ska agera när kontanta medel (svensk eller utländsk valuta) och belopp inestående på konton tagits i förvar (dnr 130 98732-05/111, senast uppdaterad 2011-01-24).

46.7.7 Praktiska frågor

Förvarstaganden kan aktualiseras när tillgångar påträffas vid revision eller i samband med en husrannsakan. Vid förvarstagande under en revision eller vid en skrivbordskontroll är det oftast fråga om att tillgångar tas i förvar direkt från ”GRL:s skrivbord”.

Revision Husrannsakan

När en revision eller en husrannsakan planeras och genomförs bör möjligheten till förvarstagande med efterföljande betalningssäkring beaktas. När 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. JO har uttalat att en och samma GRL inte kan agera i två olika roller samtidigt, såvida inte reglerna i SFL ger stöd för GRL:s närvaro i samband med husrannsakan (JO 1989/90 s. 187). 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 betalningsskyldige. Detta gäller också för KFM när biträde lämnas.

”Från skrivbordet”

Förvarstagande från ”GRL:s skrivbord” är vanligast i fråga om banktillgodohavanden, inestående medel på plusgirokonton eller dylikt. GRL behöver inte fysiskt befinna sig i bankens lokaler när ett förvarstagande sker. Det är tillräckligt om en behörig person inom banken får del av GRL:s beslut, t.ex. via fax (som ska följas av ett skriftligt meddelande).

”Övertagande” av beslagtagn egendom

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 eller den betalningsskyldige redan är föremål för verkställighet hos KFM.

46.7.8 Efter ett förvarstagande

”Femdagersregeln”

Har GRL tagit egendom i förvar ska Skatteverket, så snart som möjligt och senast inom fem dagar, ansöka om betalningssäkring hos förvaltningsrätten (46 kap. 16 § andra stycket SFL).

Om Skatteverket inte lämnar in en ansökan om betalningssäkring inom fem dagar eller om ansökningen 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 finns reglerat att om den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas infaller 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**

Om egendomen inte längre ska vara kvar i förvar, ska GRL omedelbart lämna tillbaka egendomen (11 kap. 7 § SFF). Egendomen ska återställas till den från vilken egendomen togs, eftersom annan än den betalningsskyldige kan inneha egendomen med t.ex. 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 betalningsskyldige kan ha. Detsamma gäller om domstolen avslår yrkandet om betalningssäkring och häver förvaret. GRL är i princip oförhindrad att själv häva förvaret fram till dess att rätten fattat beslut i frågan.

**Bevis om förvars-
tagande**

GRL ska lämna ett bevis om förvarstagandet till den hos vilken förvarstagande sker (11 kap. 5 § SFF). 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 betalningsskyldige 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 betalningsskyldige 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.

46.7.9 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.

46.7.10 Överklagande av GRL:s beslut

GRL:s beslut om förvarstagande kan inte överklagas (67 kap. 5 § andra stycket SFL). 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.

46.8 Ställande av säkerhet

Säkerhet innan beslut om betalningssäkring

Som ett alternativ till ett betalningssäkringsbeslut har den betalningsskyldige möjlighet att ställa säkerhet för den aktuella fordringen. Det är KFM som, efter anvisning från Skatteverket, ska ta emot och hantera säkerheten (46 kap. 17 § SFL). Frågan om säkerhet kan bli aktuell redan under revisionsstadiet när den betalningsskyldige inser att denne kan komma att påföras ytterligare skatt eller avgift. Genom att ställa säkerhet har den betalningsskyldige möjlighet att undvika den uppmärksamhet som ett offentligt beslut om betalningssäkring kan få. Ett sådant beslut kan medföra försämrade kreditmöjligheter och svårigheter att ingå vissa affärsförbindelser.

Uppllysning vid förvarstagande

Eftersom det krävs betalningsvilja för betalningssäkring uppkommer sällan situationen att det är aktuellt att upplysa den betalningsskyldige om möjligheten att ställa säkerhet. Sedan egendom tagits i förvar kan dock sådan upplysning bli aktuell.

Säkerhetens form

Skatteverket har bemyndigats att föreskriva vilka slags säkerheter som KFM kan godta (11 kap. 3 § SFF). Sådana föreskrifter har beslutats (SKVFS 2013:4). Föreskrifterna innebär att KFM kan ta emot säkerhet i form av pant, borgen eller företagshypotek. Borgen ska ställas såsom för egen skuld (proprieborgen). Om borgen ställs av två eller flera personer gemensamt ska de svara solidariskt för betalningen. Utgörs borgensåtagandet av en bankgaranti ska den vara utfärdad av en svensk bank eller av ett kreditmarknadsföretag som bedriver

verksamhet i Sverige eller av en utländsk bank eller ett kreditmarknadsföretag som bedriver verksamhet från filial i Sverige. Bankgarantin ska gälla i tio år.

En pant ger staten en starkare ställning om den betalningsskyldige 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 (71 kap. 1 § SFL jämfört med 13 § IndrL). Innan säkerhet från tredje man godtas är det viktigt att göra en bedömning av den personens kreditvärdighet/betalningsförmåga.

Skulle KFM inte godta en viss erbjuden säkerhet kan erbjudandet i sig eventuellt ha betydelse för bedömningen av om det föreligger en sådan påtaglig risk för utebliven betalning som krävs för att betalningssäkring ska beslutas (jfr RÅ 1984 Aa 50).

Säkerhet efter betalnings-säkringsbeslut

Den betalningsskyldige kan också erbjuda sig att ställa säkerhet sedan ett betalningssäkringsbeslutet fattats och överlämnats till KFM för verkställighet (69 kap. 16 § SFL). Detta behandlas närmare i avsnitt 69.4.

46.9 När ställd säkerhet får tas i anspråk

Ianspråktagande

I BtsL föreskrevs att säkerheten fick tas i anspråk när fordringen förfallit till betalning eller vid den senare tidpunkt som medgivits av KFM (18 § fjärde stycket). I SFL anges i stället att ianspråktagande får ske när den tidsperiod som betalningsskyldigheten avser har gått ut eller vid den senare tidpunkt som KFM har medgett (46 kap. 18 §). Denna framflyttning av starttidpunkten för ett ianspråktagande har motiverats med att bättre överensstämmelse uppnås med bestämmelsen i 46 kap. 8 § SFL (prop. 2010/11:165 s. 918 och 909). Kopplingen till sistnämnda bestämmelse kan dock ifrågasättas eftersom säkerheten inte syftar till annat än att tillse att betalning kommer att ske sedan fordringen fastställts och förfallit till betalning. Normalt kommer KFM att initiera ett ianspråktagande först sedan fordringen överlämnats för indrivning. Ett ianspråktagande efter att fordringen fastställts men innan den förfallit till betalning kan möjligen bli aktuellt om den betalningsskyldige vill att betalning sker genom att pantsatt egendom tas i anspråk. Om betalning sker på annat sätt än genom ett ianspråktagande ska säkerheten omedelbart återlämnas.

46.10 Behörig förvaltningsrätt

46.10.1 Inledning

Frågor om betalningssäkring prövas av den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. SFL är behörig att pröva ett överklagande av den som betalningssäkringen gäller när ansökan görs (46 kap. 19 § SFL)

Vilken förvaltningsrätt som är behörig att pröva ett överklagande regleras i 67 kap. 7–9 §§ SFL. Olika regler gäller för fysiska och juridiska personer.

Syftet med att knyta an till överklagandereglererna för den betalningsskyldige 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). Gällande ordning innebär att det endast i undantagsfall kommer att bli så att betalningssäkringsärendet och ett senare överklagande av den materiella frågan handläggs av olika förvaltningsrätter. Undantagsfallen förutsätter att beskattningsbesluten i den materiella frågan inte meddelas samma år som ansökan om betalningssäkring ges in för prövning i förvaltningsrätten och att den betalningsskyldiges hemort eller säte 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 46.10.7.

46.10.2 Forumregler för fysiska personer

Bestämmelsen om vilken förvaltningsrätt som ska pröva en fysisk persons överklagande av ett beskattningsbeslut som Skatteverket meddelat finns i 67 kap. 7 § SFL. 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. 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

Vilken förvaltningsdomstol som är behörig att pröva en ansökan om företrädaransvar regleras i 59 kap. 16 § SFL. Där

anges att ansökan ska göras hos den förvaltningsrätt som enligt 67 kap. är behörig att pröva ett överklagande av beslutet om den skatt eller avgift som ansvaret gäller. Det innebär att rätt forum för ansökan om företrädaransvar är kopplat till behörig förvaltningsrätt för den juridiska personen. Samtidigt följer av 46 kap. 19 § och 67 kap. 7 § SFL att en ansökan om betalningssäkring för ett företrädaransvar ska prövas av den förvaltningsrätt inom vars domkrets personen har sin hemortskommun det år ansökan ges in. Detta innebär 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 ska göras av olika förvaltningsrätter. Om ansökan om betalningssäkring görs såväl mot den juridiska personen som mot företrädaren har ansökningarna ett så nära samband med varandra att Skatteverket bör överväga att i ett särskilt yrkande i ansökningarna aktualisera frågan om överlämning eller sammanläggning av betalningssäkringsärendena. Läs vidare om detta i avsnitt 46.10.7.

Om 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 om detta i avsnitt 46.10.6.

46.10.3 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 (67 kap. 8 § SFL). 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.

46.10.4 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 (46 kap. 19 § och 67 kap. 10 § SFL jämfört med 7 a § förordningen [1977:937] om allmänna förvaltningsdomstolars behörighet m.m.).

46.10.5 Samordning av ärenden med stöd av SFL

Enligt 67 kap. 9 § SFL kan överklaganden i vissa fall göras till annan förvaltningsdomstol än vad som följer av huvudreglerna i 67 kap. 7 och 8 §§ SFL. Med hänsyn till att det i 46 kap. 19 § SFL hänvisas generellt till 67 kap. SFL kan även ansökningar om betalningssäkring i dessa 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. Bestämmelsen omfattar följande personer.

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,

I dessa fall kan ansökan ges in till den förvaltningsrätt som har att pröva ansökan avseende moderföretaget respektive den juridiska personen.

Bestämmelsen 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 inte begära att förvaltningsrätterna samordnar handläggningen av ärendena med tillämpning av de allmänna bestämmelserna i LAFD (14 § tredje eller fjärde stycket). Läs vidare om detta i avsnitt 46.10.7.

**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 begreppet väsentligt 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.

46.10.6 Forum saknas enligt SFL

Forumreglerna i SFL är inte heltäckande. Förhållandena kan vara sådana att det inte finns någon förvaltningsrätt som med stöd av bestämmelserna i 67 kap. SFL 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. I så fall ska frågan om behörig förvaltningsrätt prövas enligt den allmänna forumregeln i LAFD (14 § andra stycket, prop. 2002/03:99 s. 265 och 306). Enligt denna regel är den förvaltningsrätt behörig inom vars domkrets ärendet först prövats.

Vid 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 beskattningsbeslutet kommer att fattas (KRNG 2009-02-19, mål nr 1029-09).

46.10.7 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 67 kap. 9 § SFL. 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 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 (prop. 1997/98:101 s. 101).

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 nå 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 den betalningsskyldige inte ska underrättas om betalningssäkringsbeslutet förrän i samband med verkställighetsförrättningen får dessa yrkanden även anses omfatta domstolens handläggning av överlämnandet. Detta på grund av 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 att den betalningsskyldige ska underrättas om överlämnandebeslutet först i samband med verkställighetsförrättningen. I annat fall riskerar kommunikeringen och expedieringen av överlämningsbeslutet att helt ointetgöra den kommande betalningssäkringens verkställighet och syfte. Om det finns fara i dröjsmål och Skatteverket även tar initiativet till överlämnade och sammanlägg-

ning av ärenden är det viktigt att Skatteverket i sin ansökan särskilt framhåller att yrkandet baserat på fara i dröjsmål även omfattar kommunikering och underrättelse av beslutet om överlämnande av ärendet till annan förvaltningsrätt.

46.10.8 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. Ansökan ska anses ha kommit in till den behöriga förvaltningsrätten samma dag den kom in till den inte behöriga domstolen (7 § FPL).

46.10.9 Vissa processuella frågor

En förvaltningsrätt är i normalfallet domför med en lagfaren domare och tre nämndemän (17 § LAFD). Vid avgörande av betalningssäkringsmål är dock förvaltningsrätten, om det inte är särskilt påkallat att målet avgörs av fullsuttent rätt, domför med en lagfaren domare ensam (18 § LAFD). Det normala är att betalningssäkringar 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.

Ramen för processen

Det är viktigt att Skatteverket anger sitt yrkande tydligt eftersom detta 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 har tidigare inte ansetts möjligt att senare hänföra ett yrkande till ett annat taxeringsår än det som har angetts i ansökan (RÅ 1981 1:81). En sådan justering har alltså krävt en ytterligare ansökan. Sannolikt gäller samma sak beträffande ett nytt beskattningsår eller en ny redovisningsperiod. Det har heller inte ansetts möjligt att senare omfördela mellan två i ansökan angivna taxeringsår (KRNJ 2012-05-11, mål nr 809-12). Vad gäller möjligheten att omfördela inom en viss tidsperiod torde det inom ramen för fordringsbeloppet och saken i processen, dvs. inom det

aktuella händelseförloppet, 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 upphört att gälla på grund av att Skatteverket inte har fastställt fordran eller underlaget för den i tid (46 kap. 15 § SFL). Se avsnitt 46.6.

Om ett betalningssäkringsbeslut måste ändras och detta inte kan ske inom ramen för processen avseende det tidigare meddelade beslutet 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 betalningsskyldige för att utreda sådana omständigheter som kan tala för denne. Detta senare gäller företrädesvis betalningsskyldiga som inte biträds av ett kvalificerat ombud eller biträde.

Företagsrekonstruktion

Som tidigare sagts i avsnitt 46.2.2 får beslut om betalningssäkring inte meddelas så länge en företagsrekonstruktion pågår (2 kap. 17 § lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion). 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, se avsnitt 46.5.6.

46.10.10 Ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning

Bestämmelserna i 43 kap. SFL är tillämpliga även i mål om betalningssäkring. Den betalningsskyldige kan således under vissa förutsättningar få ersättning för skäligen processkostnader, dvs. behövliga kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat. Reglerna om detta kommenteras närmare i avsnitt 43.

46.11 Ersättning för skada

46.11.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas ersättning för skada i mål om betalningssäkring, men även skadestånd enligt reglerna i SkL berörs i korthet.

För en redogörelse av regler om skadestånd även på andra grunder, t.ex. Europakonventionen, hänvisas till Rätt handlagt 2011 (SKV 119), avsnitt 12.8.

46.11.2 Skadestånd

46.11.2.1 Bestämmelser i både BtSL och SkL

Skadestånd kan utgå enligt de allmänna reglerna i skadeståndslagen (1972:207, SkL) om ersättning för skada vid myndighetsutövning. Bestämmelserna i SkL gäller om inte annat finns föreskrivet eller är avtalat. Reglerna i SkL är utformade så att det i praktiken endast är i rena undantagsfall som den betalningsskyldige kan få ersättning för förluster som han har fått i samband med ett felaktigt beslut. För att skapa bättre garantier mot att betalningsskyldiga drabbas av felaktiga beslut om betalningssäkring finns därför specialbestämmelser om skadestånd i 46 kap. SFL (20–22 §§).

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. Dessutom avser beslut om betalningssäkring som regel fordringar som inte är fastställda och beslutet meddelas oftast utan föregående kommunikering. Risken för felaktiga beslut är därför mycket större i dessa fall än i fråga

om 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.

46.11.2.2 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 sin fordran och att det har funnits en påtaglig risk för att den betalningsskyldige har försökt undandra sig att betala den. Det krävs alltså inte att det allmänna kan lastas för något fel eller någon försummelse för att rätt till ersättning enligt 46 kap. SFL ska föreligga. Detta är en väsentlig skillnad mot kraven för rätt till ersättning enligt SkL. Ansvar för staten enligt 46 kap. SFL 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 kan alltså få ersättning även om beslutet inte är felaktigt. Ett betalningssäkringsbeslut som står fast t.o.m. efter prövning i Högsta förvaltningsdomstolen kan medföra rätt till ersättning. Den efterhandsprövning som ska läggas till grund för rätten till ersättning 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 (46 kap. 20 § första stycket SFL).

- 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 46.5.2.1.

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 avvikelserna 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 förmögenhetskada

Rätten till ersättning omfattar alla former av ren förmögenhetskada och med detta menas detsamma som i SkL. Med ren förmögenhetskada 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 framtvungits av beslutet om betalningssäkring. Den betalningsskyldige 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 betalningsskyldige måste visa att så är fallet för att rätt till ersättning ska föreligga.

Ideell skada kan inte ersättas med stöd av 46 kap. SFL.

Skadans storlek

All förmögenhetskada 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 betalningsskyldige kan således inte ersättas (prop. 1989/90:3 s. 49).

Jämkning

Ersättning kan vägras eller sättas ned om den betalningsskyldige har medverkat till skadan (46 kap. 21 § 1 SFL). Om den betalningsskyldige 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 betalningsskyldige 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 betalningsskyldig har visat någon försumlighet beträffande skyldigheterna enligt SFL.

Den betalningsskyldige 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 (46 kap. 21 § 2 SFL). Ett exempel på detta är när det gäller att avgöra till vilket av två beskattningsår 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 beskattningsbeslutet (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

Frågan om ersättning för skada prövas på samma sätt som gäller för skadeståndsanspråk mot staten (46 kap. 22 § SFL), dvs. talan väcks vid allmän domstol genom ansökan om stämning mot staten. Alternativt kan den enskilde vända sig till Justitiekanslern (JK) med sin begäran om skadestånd. JK kan då, inom ramen för statens s.k. frivilliga skadereglering, besluta om skadestånd (3 § förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten). Denna skadereglering är helt kostnadsfri för den enskilde.

Bevisbördan

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

46.11.2.3 Ersättning för skada enligt SkL

Omfattning

Skador som inte omfattas av det längre gående skadeståndsansvaret enligt 46 kap. SFL 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 förmögenhetsskada.

Som tidigare nämnts innebär emellertid dessa bestämmelser att det endast är i rena undantagsfall som den betalningsskyldige 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 SFL, 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 till ända 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 enligt förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten.

För ersättning för skada enligt SkL hänvisas i övrigt till Rätt handlagt 2011 (SKV 119), avsnitt 12.8.

Rätten till skadestånd gäller inte sådana kostnader som omfattas av bestämmelserna i 43 kap. SFL om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning (46 kap. 20 § andra stycket SFL).