

### **3 Betalningssäkringslagens tillämpningsområde**

2 § Betalningssäkring får användas i fråga om fordran på 1. skatt och tull samt, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt, 2. skattetillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift, om den fordran som tillägget, räntan eller avgiften avser får betalningssäkras.

Betalningssäkring får användas också 1. om annan än den skatt- eller avgiftsskyldige är betalningsskyldig för belopp som avses i första stycket, 2. för sådan fordran på utländsk skatt, tull eller avgift, för vilken säkerställande av betalning får ske här i landet enligt överenskommelse mellan Sverige och främmande stat. Lag (1997:489).

#### **3.1 Skatt, tull eller avgift**

Betalningssäkring kan avse skatt, tull eller avgift. BtSL är tillämplig på allt som betecknas som skatt eller tull. Beträffande avgifter krävs att det särskilt föreskrivs att BtSL är tillämplig. Sådant stadgande finns t.ex. i 4 kap. 2 § socialavgiftslagen (2000:980) beträffande arbetsgivaravgifter och egenavgifter samt i 8 § lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift beträffande allmän pensionsavgift. Tillämpningsområdet är således vidsträckt och avser alla skatter och avgifter som SKV handlägger utom kyrko- och begravningsavgift samt all skatt och tull som tas ut av Tullverket. Betalningssäkring kan även avse skattetillägg, tull- och transporttillägg, ränta, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknade avgift om den bakomliggande fordringen kan bli föremål för betalningssäkring, jfr 2 § första stycket och 3 § andra stycket BtSL. Ytterligare exempel på fordringslag som inte kan ligga till grund för betalningssäkring är – förutom ovan nämnda – studiemedelsavgift, vite och böter.

#### **3.2 Skattetillägg m.m.**

Möjligheten att betalningssäkra fordringar (fastställda såväl som ännu inte fastställda) avseende skattetillägg har diskuterats mot bakgrund av bl.a. den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6 i Europakonventionen. Rättsläget har klarlagts genom RÅ 2004 ref. 68. Med hänsyn till att stöd för säkringsåtgärder som betalningssäkring finns i artikel 1 i första tilläggsprotokollet till Europakonventionen (SFS 1994:1219) och till att ett beslut om betalningssäkring inte har någon prejudicerande verkan inför det slutliga ställningstagandet till om skattetillägg ska påföras, fann RR att oskuldspresumtionen inte kunde anses kränkt genom åtgärder för att säkra betalning av ett sannolikt fordringsanspråk förutsatt att åtgärderna

vidtogs i enlighet med de regler som ställts upp i BtSL. Beträffande proportionalitetsprincipen talar enligt RR det förhållandet att kravet på proportionalitet kommit till direkt uttryck i 4 § BtSL, att beslut om betalningssäkring endast kan meddelas av domstol samt de särskilda skadeersättningsreglerna i 21 § BtSL för att den svenska skattetilläggslagstiftningen inte kommer i konflikt med Europakonventionens proportionalitetskrav. Genom domen lägger RR fast att bestämmelserna om betalningssäkring kan tillämpas för såväl fastställda som ännu inte fastställda fordringar avseende skattetillägg utan att detta kommer i konflikt med Europakonventionen under förutsättning att prövningen i varje enskilt fall görs med beaktande av proportionalitetsprincipen och med hänsynstagande till de begränsningar som ställs upp i BtSL.

Mot bakgrund av Europadomstolens uttalanden i målen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, bör dock enligt RR:s mening särskilt höga krav ställas på proportionalitetsprövningen när BtSL ska tillämpas på skattetilläggsfordringar. Detta innebär enligt RR att en skattetilläggsfordran inte utan särskild prövning kan betalningssäkras även om betalningssäkring konstateras kunna ske för den fordran som skattetillägget hänför sig till. Slutsatsen av RR:s dom är att Europakonventionen inte utgör något hinder för att betalningssäkra även för skattetilläggsfordringar under förutsättning att en särskild prövning görs av proportionaliteten i åtgärden. Den särskilda proportionalitetsprövningen kommenteras i avsnitt 5.5.

### **3.3 Företrädare för juridisk person**

#### **Ansvar för juridisk persons underskott på skattekontot**

Företrädare för en juridisk person kan göras ansvarig för den juridiska personens underskott på skattekontot, dvs. för dess skatter, avgifter, skattetillägg, förseningsavgifter och räntor. Betalningsskyldigheten för företrädaren fastställs fr.o.m. den 1 januari 2004 av LR i första instans.

#### **Delägare i HB och KB**

Delägare i handels- och kommanditbolag kan solidariskt med den juridiska personen göras ansvarig för den juridiska personens skatter, avgifter m.m. Delägaren är ansvarig enligt 2 kap. 20 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag. SKV fattar beskattningsbeslut om ansvar med stöd av 12 kap. 8 a § SBL jämfört med 11 kap. 1 § andra stycket punkt 1 samma lag. Någon företräddartalan förs således inte i domstol för att fastställa ansvar för delägare i handels- och kommanditbolag.

#### **Ansvar för underlåtenhet att göra föreskrivet skatteavdrag**

Betalningsansvar kan också åläggas den som i egenskap av företrädare för juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet inte har gjort föreskrivet skatteavdrag (12 kap. 6 § SBL).

Om företrädaren uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har lämnat oriktiga uppgifter som lett till att den juridiska personen tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt med för stort belopp, är personen tillsammans med den juridiska personen skyldig att betala beloppet och räntan på detta (12 kap. 6 a § SBL).

<b>Betalningssäkring hos företrädare</b>	I allmän förvaltningsdomstol kan SKV yrka betalningssäkring hos företrädare för belopp som motsvarar underlåtenhet eller åtgärd enligt ovan. Domstolen har dock möjlighet att helt eller delvis befria företrädaren från den personliga betalningsskyldigheten om det finns särskilda skäl. Jämför även nedan kantrubriken ”Ansvar under perioden den 1 november 1997 t.o.m. den 31 december 2003”.
<b>Betalningsanstånd för den juridiska personen</b>	Företrädaransvaret är accessoriskt, dvs. ansvaret sträcker sig inte längre än den juridiska personens betalningsskyldighet. Har den juridiska personen inte någon betalningsskyldighet, kan därför inte något företrädaransvar göras gällande. Detta innebär att företrädaransvar inte kan göras gällande under den tid som den juridiska personen har anstånd med betalning. Se Handledning för skattebetalning 2004 s. 472. Detta innebär i sin tur att betalningssäkring för företrädaransvar inte kan ske för en fordring som den juridiska personen har anstånd med att betala. För att betalningssäkring ska kunna ske i ett sådant fall måste anståndsbeslutet först omprövas och undanröjas.
<b>Ansvar under perioden den 1 november 1997 t.o.m. den 31 december 2003</b>	Högsta Domstolen har i NJA 2004 s. 299 I och II konstaterat att en företrädare för juridisk person inte kan göras ansvarig för obetalda skatter och avgifter, under tidsperioden den 1 november 1997 t.o.m. den 31 december 2003, i de fall där Skatteverket fattar ett omprövningsbeslut för den juridiska personen avseende tidigare beskattningsperioder, och skatten förfaller till betalning efter den tidpunkt då företrädaren för den juridiska personen har utträtt ur bolagets styrelse eller den juridiska personen försatts i konkurs. Målen har gällt vilken förfallodag som varit aktuell ur ansvarssynpunkt, den ursprungliga förfallodagen eller förfallodagen efter omprövningsbeslut. Högsta domstolen fann att rätt förfallodag enligt SBL, i dess lydelse t.o.m. den 31 december 2003, avses förfallodagen enligt omprövningsbeslutet.
<b>Ansvar från den 1 januari 2004</b>	Från den 1 januari 2004 har betalningsskyldigheten för företrädare för juridisk person uttryckligen knutits till den tidpunkt vid vilken skatten ursprungligen skulle ha betalats.
<b>Befrielse från ansvar</b>	När det gäller företrädares ansvarighet för en juridisk persons skatter och avgifter kan framställning om betalningssäkring inte göras när det är sannolikt att domstolen kommer att befria företrädaren helt eller delvis från ansvar. (12 kap. 6 b § SBL), jfr prop. 1978/79 s. 147.
<b>Konkurs</b>	Har den juridiska personen försatts i konkurs kan betalningsansvaret omfatta alla skatter som avser tiden före konkursen. Det är den som är företrädare när respektive skatt rätteligen skulle ha betalats som kan åläggas betalningsansvar (12 kap. 6 § andra och tredje styckena SBL).
<b>RSV 443</b>	Det finns en rikhaltig rättspraxis som illustrerar begreppen företrädare, det subjektiva rekviset och vad som utgör skäl för hel eller delvis befrielse. Om företrädaransvaret i en betalningssäkringssituation inte är fastställt måste en bedömning av rättsläget

göras innan SKV ger in en begäran om betalningssäkring. I denna del hänvisas till Handledning för företrädaransvar och ackord (RSV 443, utgåva 2) som bl.a. innehåller en förteckning över rättsfall. Denna handledning är under omarbetning och en ny utgåva är planerad att publiceras 2005 bl.a. på SKV:s hemsida [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se).

### **3.4 Säkerställande av svenska skatter i utlandet och av utländska skatter i Sverige**

Svensk skatt kan säkerställas i gäldenärens tillgångar i ett annat land om det finns en överenskommelse om detta mellan Sverige och det andra landet. Säkringsåtgärderna verkställs enligt de regler som gäller i det land där verkställighet begärts.

Motsvarande åtgärder kan vidtas i Sverige beträffande beslut i ett annat land. För verkställighet i Sverige krävs att även en svensk domstol meddelat beslut enligt reglerna i BtSL om betalningssäkring av den utländska skatten.

#### **3.4.1 Interna bestämmelser**

I lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden och förordningen (1990:320) om ömsesidig handräckning i skatteärenden finns interna svenska bestämmelser om bl.a. utbyte av upplysningar, bistånd vid indrivning och säkringsåtgärder samt delgivning av handlingar.

#### **3.4.2 EG:s indrivningsdirektiv och internationella överenskommelser**

En förutsättning för att erhålla bistånd med indrivning av skatt i ett annat land är att staterna kommit överens om att bistå varandra med detta. En annan förutsättning för att indrivning ska vara möjlig är bl.a. att skatteanspråket omfattas av indrivningsbestämmelserna i det aktuella avtalet. Dessutom måste gäldenären omfattas av den tillämpliga bestämmelsens gäldenärskrets.

#### **Dubbelbeskattningsavtal**

Indrivningsbestämmelser finns för närvarande intagna i skatteavtalen med Belgien, Estland, Frankrike, Indien, Japan, Lettland, Litauen, Luxemburg, Marocko, Nederländerna, Portugal, Tyskland och USA.

#### **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.

#### **EG:s indrivningsdirektiv**

Efter Sveriges inträde i EU finns det möjligheter att begära indrivning i de övriga medlemsstaterna av bl.a. mervärdesskatt och vissa punktskatter, avgifter och dröjsmålsräntor enligt rådets direktiv 76/308/EEG, se avsnitt 22.1.

**Utvidgning av direktivet**

Direktivet har utvidgats genom ett nytt indrivningsdirektiv (2001/44/EG) till att omfatta, förutom mervärdesskatt och vissa punktskatter, även bl.a. inkomst- och förmögenhetsskatt. Direktivet medger även ett informationsutbyte i samband med indrivningsärenden, se avsnitt 22.2.

Kommissionens direktiv 2002/94/EG, som är ett tillämpningsdirektiv till 76/308/EEG, föreskriver bl.a. att anmodad stat ska följa vissa tidsfrister vid återrapportering till sökande stat.

**Europaråds- och OECD-konventionen**

Bestämmelser om indrivning finns även i Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Sverige, Danmark (även Grönland), Norge och Finland har tillträtt konventionen och omfattas således av indrivningsbestämmelserna.

**3.4.3 Säkringsåtgärder**

Flertalet av ovannämnda skatteavtal, det nordiska handräckningsavtalet och EG:s indrivningsdirektiv omfattar också säkringsåtgärder för ännu inte fastställda skattefordringar, dvs. i Sverige beträffande betalningssäkring.

Med stöd av artikel 19 punkt 1 i det nordiska handräckningsavtalet kan säkringsåtgärder begäras i samtliga nordiska stater.

Även de stater som blev medlemmar i EU i maj 2004 kan tillämpa direktiven för detta ändamål.

Motsvarande möjlighet att begära säkringsåtgärder finns även enligt Europaråds- och OECD-konventionen om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

**3.4.4 Förfarande**

Om det är känt att en svensk skattskyldig har tillgångar i annat land ska LR:s beslut om säkringsåtgärder sändas till behörig myndighet för handräckningsärenden. Dessa är SKV HK, exekutionsavdelningen, i fråga om utomnordiska stater och KFM i Stockholmsregionen, utlandsenheten, i fråga om de nordiska staterna. De svenska behöriga myndigheterna prövar om förutsättningarna är uppfyllda enligt respektive avtal, direktiv eller konvention och begär därefter hos behörig myndighet i aktuell stat att en säkringsåtgärd ska vidtas. Den utländska myndigheten prövar ansökningen och ser därefter till att ett beslut om säkringsåtgärder fattas och verkställs enligt det landets interna lagstiftning.

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

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

## 22 Betalningssäkringslagens tillämpningsområde, avsnitt 3

”I de flesta stater finns möjligheter att driva in skatt oavsett om fordran har överklagats eller kan överklagas. Emellertid kan möjligheterna till indrivning av skattefordran i en annan stat gå förlorad under den tid som förflyter mellan den tidpunkt då den ansökande staten själv har möjlighet att infordra skatten och den då handräckning med indrivning kan begäras från denna andra stat. Den i artikel 12 intagna bestämmelsen har tillkommit för att trygga den ansökande statens möjligheter att infordra sin skatt. I detta syfte har genom artikel 12 öppnats en möjlighet att begära handräckning för att säkerställa indrivning av skatt även om en framställning om handräckning med indrivning ännu inte är möjlig. De åtgärder som här kan komma i fråga är t.ex. beslagtagande eller spärrande av en skattskyldigs tillgångar för att säkerställa att tillgångarna finns tillgängliga när indrivning kan ske.

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

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