

2 Grundläggande förutsättningar

1 § För att säkerställa betalning av fordran på skatt, tull eller avgift får enligt bestämmelserna i denna lag genom betalningssäkring tas i anspråk så mycket av gäldenärens egendom som svarar mot fordringen.

Är det fråga om en fordran som inte är fastställd, får betalningssäkring ske endast om det finns sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas. I sådant fall får betalningssäkring avse högst det belopp till vilket fordringen med hänsyn till omständigheterna sannolikt kommer att bli fastställd. Lag (1989:1000).

2.1 Syfte

Syftet med en 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 för att bestämma och debitera skatter, tullar och avgifter. Betalningssäkring är en säkerhetsåtgärd avsedd att trygga kommande verkställighet av dom eller beslut. Detta kommer till uttryck genom att den egendom som omfattas av betalningssäkring i princip måste bli föremål för utmätning innan det allmänna får betalning ur egendomen/säkerheten.

2.2 Fordran

En grundläggande förutsättning för betalningssäkring är att det föreligger en fordran på skatt, tull eller avgift. Betalningssäkring kan komma i fråga både för fastställda och ännu inte fastställda fordringar. I det senare fallet krävs att det finns sannolika skäl för att det föreligger en inte fastställd fordran. Ett alternativ till att betalningssäkra en fastställd fordran kan vara att snabbrestföra, se avsnitt 16.5 kantrubriken ”Snabbrestföring”.

2.2.1 Fastställd fordran

En fordran anses vara fastställd när den inom det ordinarie förfarandets ram genom uttryckligt beslut eller på annat sätt har bestämts till det belopp som den skattskyldige ska betala. Ibland måste betalningssäkring begäras för fordringar som visserligen är fastställda men som ännu inte hunnit bli överlämnade för indrivning. Av de ursprungliga lagmotiven (prop. 1978/79:28 s. 146) framgår att det i sådana fall endast krävs en formell kontroll av fastställelsebeslutet. Motsvarande kommentar finns även i förarbetena till 1989 års lagändring (prop. 1989/90:3 s. 18). Någon

12 Grundläggande förutsättningar, *avsnitt 2*

prövning behöver i princip inte ske av det underlag som utgör grund för fordran eller av dess storlek. Det kan ändå vara lämpligt att – även i fråga om fastställd fordran – låta till exempel tillkommande uppgifter motivera en försiktig syn på bedömningen av fordrans storlek. Ett typexempel är när frågan gäller ett överklagat omprövningsbeslut som innebär skönstaxering/skönsbeskattning eller som i övrigt innehåller moment av skälighetsbedömning. I sådana fall är det naturligt att beakta principerna om beviskrav för ännu inte fastställd fordran enligt 1 § andra stycket BtSL. Även andra omständigheter kan föreligga som bör medföra att betalningssäkring inte begärs för hela fordran. Den skattskyldige kan exempelvis ha ställt säkerhet för del av fordran.

När det gäller en skatt eller avgift som fastställts inom det ordinarie förfarandets ram genom ett uttryckligt beslut inverkar den omständigheten att beslutet överklagats inte på skyldigheten att betala den skatt som överklagandet avser. Det finns således inte något krav på att ett taxerings/beskattningsbeslut ska ha vunnit laga kraft för att betalningssäkringen ska anses avse en fastställd fordran.

Anstånd

Förutom beträffande betalningssäkring vid företrädaransvar (se avsnitt 3.3) kan framställning om betalningssäkring göras och beslut om betalningssäkring meddelas även om gäldenären har beviljats anstånd enligt 17 kap. SBL med att betala den skatt eller avgift som ska betalningssäkras. Det föreligger i princip inte några hinder att medge betalningsanstånd för en betalningssäkrad fordran. Skälen är följande.

Verkställighetsåtgärderna ska bestå

Betalningssäkring är endast en säkringsåtgärd. Egendom som har betalningssäkrats måste utmätas innan det allmänna kan kräva betalning ur säkerheten. I NJA 1989 s. 137 har HD förtydligat att betalningsanstånd har ansetts medföra att beslut om utmätning som meddelats före beslut om betalningsanstånd ska upphävas och återgå. HD har grundat sitt ställningstagande på 3 kap. 21 § andra stycket UB. Denna bestämmelse gäller emellertid inte vid verkställighet av betalningssäkring, jfr 11 § BtSL. Ett beslut om betalningsanstånd utgör därför inte skäl att häva betalningssäkringen och låta verkställigheten återgå. RR har också i RÅ 2004 ref. 68 konstaterat att det inte föreligger någon konflikt mellan BtSL och anståndsreglerna i SBL. Detta innebär såväl att betalningssäkring kan ske när betalningsanstånd föreligger som att betalningsanstånd kan beviljas för en betalningssäkrad fordran. Observera dock att den betalningssäkrade egendomen kan utmätas för andra fordringar än de som betalningssäkringen avser.

Fordran avser även skattetillägg

Den omständigheten att den fordran som är eller ska betalningssäkras resp. betalningsanstånd ska beviljas för även avser skattetillägg, utgör inte grund för annan bedömning. Detta bekräftas av RÅ 2004 ref. 68. RR konstaterar i domen att den villkorslösa rätt till anstånd med betalning av skattetillägg som gäller vid begäran om omprövning eller vid överklagande till LR, och som innebär att fordran på skattetillägg inte ska överlämnas för indrivning

innan ett omprövningsbeslut föreligger eller LR har beslutat i frågan, inte i förekommande fall minskar behovet av betalningssäkring för att trygga en kommande betalning av skattetilläggsfordringen till dess den kan bli föremål för indrivning. Som nämnts i föregående stycke har RR konstaterat att det inte föreligger någon konflikt mellan BtSL och anståndsreglerna i SBL.

Säkerhet vid betalningsanstånd

Genom att betalningssäkring har beslutats kan det antas att skatt inte kommer att betalas i rätt tid. För en fordran som har betalningssäkrats ska därför normalt inte anstånd beviljas utan att den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet. Vid betalningsanstånd måste dock den säkerhet som betalningssäkrad egendom representerar beaktas, dvs. betalningsanstånd utan krav på ytterligare säkerhet kan medges endast med belopp motsvarande värdet av betalningssäkrad egendom. För betalningsanstånd med del av fordran som eventuellt återstår krävs kompletterande säkerhet i form av bankgaranti eller annan form av borgen enligt 17 kap. 3 § första stycket SBL. Med hänsyn till bestämmelserna i 17 kap. 3 § tredje stycket SBL kan SKV dock inte begära kompletterande säkerhet för eventuellt skattetillägg som ingår i fordringsbeloppet. Av försiktighetsskäl bör eventuellt skattetillägg som ingår i fordringsbeloppet avräknas mot värdet av betalningssäkrad egendom i sista hand, dvs. betalningssäkrad egendom ska i första hand anses utgöra säkerhet för annat än skattetillägg.

Avslutningsvis kan framhållas att det knappast torde vara aktuellt att medge betalningsanstånd för en betalningssäkrad fordran med stöd av bestämmelserna i 17 kap. 2 § punkterna 1 eller 2 SBL för annat än skattetillägg. Om det kan antas att gäldenären kommer att få befrielse från skatten helt eller delvis eller om det är tveksamt om han kommer att bli skyldig att betala skatten, torde betalningssäkring överhuvudtaget inte vara aktuell.

Utmätning för andra borgenärers räkning

Betalningssäkring hindrar inte att betalningssäkrad egendom blir föremål för utmätning för andra borgenärers räkning, jfr 16 kap. 15 § första stycket UB.

2.2.2 Fordran som ännu inte är fastställd

I praktiken har betalningssäkring nästan uteslutande kommit att användas beträffande fordringar som ännu inte blivit fastställda. Bestämmelserna om betalningssäkring av en fordran som inte är fastställd finns i 1 § andra stycket BtSL. Av dessa framgår att prövningen ska bestå av två led – dels ska det avgöras om det finns sannolika skäl för att det allmänna har en fordran – dels ska det bestämmas till vilket belopp fordringen, med hänsyn till föreliggande omständigheter, sannolikt kommer att bli fastställd. Lydelsen i denna del svarar mot utformningen av bestämmelserna om kvarstad i civilprocessen.

Sannolika skäl

Med sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas menas att en prövning måste göras från både materiella och

14 Grundläggande förutsättningar, avsnitt 2

processuella utgångspunkter. Vid prövningen ska det alltså framstå som sannolikt att den fysiska eller juridiska person mot vilken betalningssäkring riktas också kommer att beskattas på motsvarande sätt i ett framtida grundläggande beslut eller omprövningsbeslut. Gäller det en företrädare för en juridisk person måste det på samma sätt vara sannolikt att rätten kommer att besluta om ett ansvar enligt 12 kap. 6 eller 6 a §§ SBL.

Som exempel på hur detta tillämpats kan nämnas RÅ 80 1:75 och RÅ 80 2:29. Det allmännas utredning visade i båda fallen att falska fakturor hade förekommit. Vidare gjorde respektive skattskyldig olika slag av invändningar som gick ut på att någon grund för ändrad beskattning inte förelåg. I det förstnämnda fallet vann den skattskyldiges invändningar inte något gehör, medan invändningarna i det andra fallet, enligt RR, medförde att utredningen inte ansågs ”med tillräcklig grad av säkerhet” grunda en fordran på skatt. Olikheten i bedömningen kan delvis förklaras av att fordran i det förstnämnda fallet skulle fastställas inom ordinär process, medan den andra fordran skulle fastställas enligt de beviskrav som gäller för eftertaxering. En annan förklaring till att målen fick olika utgång kan vara den föreliggande skillnaden i konkretiseringen av framförda invändningar.

Beräkning av ännu inte fastställd fordrans storlek

Av förarbetena framgår att prövningen av 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 endera riktningen kan påverka beräkningen av fordringsbeloppet ska beaktas.

Har beslutsunderlaget för fordringsanspråket tagits fram i samband med en skatterevision är det för prövningen ofta av betydelse hur långt revisionen kommit. I ett inledande skede av revisionen kan beslutsunderlaget i vissa fall vara relativt ofullständigt. Större krav ställs då på att en mer ingående prövning görs av domstolen. I de fall där domstolen inte med någon hög grad av säkerhet kan bedöma storleken av den uppgivna fordringen ska prövningen präglas av försiktighet. I praktiken får detta betydelse i exempelvis sådana betalningssäkringsmål där skönstaxering/skönsbeskattning har aktualiserats, men också i andra mål där skatteutredningen inte är slutförd och där det finns ett intervall inom vilket fordringen kan komma att fastställas. Betalningssäkring bör då avse det lägsta beloppet inom intervallet. Framkommer det senare skäl för ytterligare höjning kan en ny framställning göras beträffande det tillkommande fordringsbeloppet.

Tidsperioder

Det kan i ett inledande skede av en utredning vara lättare 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 och moms som normalt fastställs månadsvis. Vid sådant förhållande torde det inte möta några hinder att göra framställning om betalningssäkring för en längre tidsperiod utan

att beloppet specificeras på varje enskild redovisningsperiod. Naturligtvis måste hela perioden ha gått till ända. Domstolarna har i flera fall accepterat ett sådant förfarande, se även avsnitt 5.4 ”Tidsperioden till ända”.

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 och det gamla hävas helt eller delvis.

2.2.3 Snabbrestföring

Snabbrestföring när fordran fastställs

För att skydda statens intressen som borgenär är det angeläget att en betalningssäkrad fordran kan överlämnas för indrivning och utmätas så snabbt som möjligt. När skatten eller avgiften avseende den underliggande fordran fastställs, bör därför förfallodagen ändras till en tidigare förfallodag och, om betalning inte sker, snabbrestföring ske så fort fordringen har förfallit till betalning. Hur detta går till framgår av Handledningen för skattebetalning 2004 sid. 698–703.