NILS-BERTIL MORGELL OCH KRISTINA SKOTTKE KARLSSON

Skadestånd vid betalningssäkring och kvarstad

Skatteverket kan vid betalningssäkring frysa en skattebetalares tillgångar för en skattefordran som inte är fastställd. Några gånger inträffar att det inte finns någon skattefordran alls eller att fordran är betydligt mindre än det belopp som betalningssäkrats. Om betalningssäkringen har medfört skada för skattebetalaren kan denne ha rätt till skadestånd av staten. Skatterättens instrument betalningssäkring motsvaras inom civil- och straffrätten av instrumentet kvarstad. Är det några skillnader när det gäller rätten till ersättning efter en ”felaktig” betalningssäkring eller en ”felaktig” kvarstad? Detta ska belysas i denna artikel.

1 FÖRUTSÄTTNINGAR FÖR BETALNINGSSÄKRING

Enligt bestämmelsen i 46 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, får betalningssäkring beslutas om det finns en påtaglig risk för att den som är betalningsskyldig drar sig undan skyldigheten att betala skatt, avgift m.m. och om betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp.[1]

Om betalningsskyldigheten inte är fastställd, får betalningssäkring beslutas bara om det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas. En betalningssäkring får i sådana fall inte avse ett högre belopp än det belopp betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas till.[2]

För att rätten ska få besluta om betalningssäkring krävs att båda rekvisiten, risk för betalningsundandragande och betydande belopp, är uppfyllda. Är det fråga om ett inte fastställt belopp är ett tredje rekvisit att det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas. Enligt allmänna processrättsliga principer är det Skatteverket som har bevisbördan för att rekvisiten är uppfyllda.

Uttrycket ”påtaglig risk” innebär att risken för betalningsunderlåtelse ska kunna beläggas i det enskilda fallet. Omständigheter som kan knytas till den betalningsskyldige i fråga måste tala för att det finns en risk för att denne inte vill göra rätt för sig (befarat betalningssabotage). I den helhets-

1 46 kap. 7 § SFL.
2 46 kap. 7 § SFL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

bedömning av den betalningsskyldiges förhållanden som ska göras för att fastställa om villkoren för beslut om betalningssäkring föreligger ska således en konkret risk för utebliven betalning kunna konstateras.[3]

Den betalningsskyldiges underlåtenhet att deklarera eller fullgöra sin uppgiftsskyldighet på annat sätt talar många gånger för att han eller hon inte kommer att fullgöra sin betalningsskyldighet. Särskilt gäller detta om förhållandena tyder på att han eller hon medvetet har sökt undgå beskattning för viss inkomst. Det kan också enligt departementschefen vara så att omständigheterna pekar på att den betalningsskyldige avser att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet. Han eller hon överlåter exempelvis tillgångar på familjemedlemmar eller andra närstående personer eller förbereder att flytta utomlands. Sådana ”främmande” händelser, sammantaget med det faktum att fordringen betydligt överstiger vad den betalningsskyldige normalt brukar vara skyldig i skatt, torde ofta innebära att risken är tillräckligt uttalad. Risk i lagrummets mening kan också föreligga om den betalningsskyldige tidigare visat ovilja att betala eller sökt undgå sina betalningsförpliktelser. Den betalningsskyldiges sätt att sköta sin bokföring eller annan anteckningsskyldighet kan vara av betydelse för riskbedömningen.[4]

Ur HFD:s tillämpning av bestämmelsen kan nämnas:

> RÅ 1980 1:75 HFD ansåg att det fanns tillräcklig anledning att anta att påtaglig risk förelåg för att N inte skulle komma att betala det allmännas fordringar. N hade använt sig av falska fakturor.
>
> I RÅ 2006 ref. 50 lämnade HFD däremot Skatteverkets ansökan om betalningssäkring utan bifall med följande motivering: ”Skatteverkets utredning om bl.a. misstämning mellan gjorda inköp och redovisade försäljningar av kött kan i och för sig tyda på att oredovisade intäkter kan ha förekommit. Bolaget har emellertid gjort invändningar mot Skatteverkets påstående om oredovisade intäkter, vilka inte kan anses sakna fog. Skatteverket har också meddelat anstånd med betalning av den slutliga skatten m.m. i avvaktan på länsrättens dom, vilket får anses innebära att Skatteverket bedömt utgången i länsrätten som oviss. Såvitt framkommit i målet har bolaget inte tidigare visat ovilja att betala eller misskött betalningar av skatter eller avgifter gentemot det allmänna. Även den omständigheten att bolagets verksamhet bedrivs i en industrianläggning som det gjorts betydande investeringar i bör vägas in i riskbedömningen.”

3 prop. 1978/79:28 s. 119 och s. 141.

4 Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen 46 kap., Zeteo 2018-07-04.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

Med uttrycket ”betydande” avses att beloppet faktiskt ska vara av ansenlig storlek. Det fick enligt förarbetena ankomma på rättstillämpningen att närmare precisera vad som därmed skulle förstås. En viss ledning kunde erhållas av den praxis som finns i fråga om motsvarande uttryck i 5 § skattebrottslagen (1971:69). Flera fordringar kunde tillsammans innebära att betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp.[5]

I NJA 1984 s. 520 ansåg HD vid tillämpningen av skattebrottslagen att med betydande belopp avsågs ett belopp som minst uppgick till ett prisbasbelopp.[6] Skatteverket menar att ett ”betydande belopp” generellt sett avses ett högre belopp för ett större företag än för en privatperson. Verket hänvisar till ett opublicerat kammarrättsavgörande enligt vilket 31 000 kr inte ansågs vara ett betydande belopp.[7]

Vid betalningssäkring gäller den generella bestämmelsen i 2 kap. 5 § SFL. Ett beslut enligt SFL får bara fattas om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som det innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse (proportionalitetsprincipen).

Skatteverket skriver i Rättslig vägledning om proportionalitetsprincipen när det gäller betalningssäkring bl. a. följande:

> ”Om det står klart att en betalningssäkring skulle orsaka att ett företag måste läggas ned med allvarliga konsekvenser för de anställda kan avvägning någon gång få till följd att betalningssäkringen inte ska ske även om förutsättningarna i övrigt föreligger. Bestämmelsen ger alltså ett utrymme för lämplighetsbedömning med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Betydelsen av att betalningssäkringen vidtas inkluderar även intresset av att upprätthålla effektiviteten i indrivningen av skatter och avgifter. Det är alltså bl.a. allmänpreventiva synpunkter som ska vägas mot det motstående intresset. 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. Kravet på att betalningsskyldigheten avser ett betydande belopp innebär en indirekt proportionalitetsbedömning. Särskilt höga krav ställs på proportionalitetsprövningen när skattetilläggsfordringar ska betalningssäkras.”[8]

5 prop. 1978/79:28 s. 143.

6 Prisbasbeloppet för år 2019 är 47 400 kr.

7 Skatteverket, Rättslig vägledning, Betalningssäkring, hämtat november 2018. Den Rättsliga vägledningen finns tillgänglig på verkets hemsida.

8 Skatteverket, Rättslig vägledning, Betalningssäkring, hämtat november 2018.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

För att en ännu inte fastställd betalningsskyldighet ska få säkerställas krävs att det är sannolikt att skyldigheten kommer att fastställas. Vid prövningen måste även processuella förutsättningar vägas in som t.ex. om betalningsskyldigheten ska beslutas enligt de beviskrav som gäller för efterbeskattning. Det ska framstå som sannolikt att den person mot vilken betalningssäkringen riktas kommer att anses som betalningsskyldig i ett framtida beslut om t.ex. skatt. Förvaltningsrätten ska alltså först pröva de omständigheter som enligt Skatteverket utgör grund för betalningsskyldigheten. Om det är sannolikt att betalningsskyldigheten kommer att fastställas måste förvaltningsrätten även pröva till vilket belopp betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas. Betalningssäkring får nämligen inte ske med ett större belopp än betalningsskyldigheten sannolikt kommer att fastställas till.[9]

2 VERKSTÄLLIGHET AV BETALNINGSSÄKRING

Enligt processrättsliga och förvaltningsrättsliga principer ska ett beslut meddelas först sedan sökandens motpart fått tillfälle att yttra sig över ansökan.[10] I 46 kap. 13 § SFL anges att den betalningsskyldige omedelbart ska underrättas om ett beslut om betalningssäkring. Vidare anges att underrättelse dock får ske i samband med att beslutet verkställs om det finns risk för att den betalningsskyldige undanskaffar egendom som kan betalningssäkras.

Denna bestämmelse tolkas i praktiken så att det normala är att förvaltningsrätten beslutar om interimistisk betalningssäkring. Det interimistiska beslutet och rättens föreläggande till den skattskyldige att svara på Skatteverkets ansökan delges den skattskyldige i samband med att Kronofogdemyndigheten (KFM) verkställer det interimistiska beslutet. Förvaltningsrätten har sedan att pröva om det interimistiska beslutet ska bestå, ändras eller upphävas.

3 STATISTIK

Enligt uppgifter från respektive myndighet har det åren 2017 och 2018 (november) för hela Sverige registrerats 238 respektive 150 betalningssäkringsärenden hos KFM. Hos Skatteverket uppgår motsvarande siffror för 2016 till 319, för 2017 till 263 och ca 200 för 2018.

9 Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen 46 kap., Zeteo 2018-07-04.

10 Se 25 § förvaltningslagen (2017:900) och 40 kap. 2 § SFL.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

Under åren 1998–2018 har det till Skatteverket kommit in ca 20 ärenden där skadestånd har begärts på grund av betalningssäkring. De allra flesta ledde inte till att något skadestånd betalades ut men några få av dessa fall ledde till förlikning eller att skadestånd dömdes ut av domstol.

4 GENERELLA BESTÄMMELSER OM STATENS SKADESTÅNDSANSVAR

Enligt 3 kap. 2 § 1 skadeståndslagen (1972:207) ska staten eller en kommun ersätta personskada, sakskada eller ren förmögenhetsskada, som vållas genom fel eller försummelse vid myndighetsutövning i verksamhet för vars fullgörande stat eller kommun svarar.

Sedan den 1 januari 1999 finns det en särskild bestämmelse om statens skadeståndsansvar för felaktiga upplysningar och råd, 3 kap. 3 § skadeståndslagen.

Skadeståndsansvar kan också uppkomma med stöd av Europakonventionen, EU-rätten och regeringsformen (RF). Från och med den 1 april 2018 gäller en ny bestämmelse, 3 kap. 4 § skadeståndslagen, om skadeståndsansvar vid överträdelse av rättigheter enligt Europakonventionen. Bestämmelsen kodifierar tidigare domstolspraxis.

Från och med den 25 maj 2018 finns regler om skadestånd även i EU:s dataskyddsförordning och den kompletterande dataskyddslagen (2018:218).

5 HANDLÄGGNING AV SKADESTÅNDSANSPRÅK MOT STATEN

Hur skadeståndsanspråk mot staten ska handläggas framgår av förordningen (1995:1301) om handläggning av skadeståndsanspråk mot staten. Enligt denna förordning handläggs sådana anspråk av Justitiekanslern (JK) eller av Kammarkollegiet eller av en förvaltningsmyndighet.

Kompetensfördelningen dem emellan anges i förordningen. Om ersättningsanspråket grundas på ett påstående om att berörd domstol eller myndighet har meddelat ett felaktigt beslut eller har underlåtit att meddela beslut ska ärendet handläggas av JK. JK ska även handlägga vissa särskilt uppräknade skadeståndsärenden, t.ex. skadeståndsanspråk i samband med betalningssäkring.

Vad gäller påstådda beslutsskador har staten enligt praxis inte något strikt skadeståndsansvar för ofullkomligheter i den statliga verksamheten. Bedömningen av om en myndighet har varit oaktsam ska vara objektiv.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

Vid den bedömningen är det av stor vikt vad för slags regel, norm eller princip som har åsidosatts, vad dess normskydd omfattar och vilka risker felet eller försummelsen innebär. Det är inte tillräckligt att en myndighet eller en domstol har gjort en bedömning av en rätts- eller bevisfråga som kan ifrågasättas eller kan kritiseras för sitt ställningstagande i en fråga där det har funnits utrymme för olika bedömningar. Endast rena förbiseenden av en bestämmelse eller uppenbart oriktiga bedömningar anses enligt praxis vara sådana fel eller försummelser som grundar skadestånd. Detta framgår bl.a. av NJA 1994 s. 194. Bakgrunden var att en person av en hovrätt blivit avvisad som ombud. Hovrättens beslut avvek från ett prejudikat av HD. Trots att hovrätten avvek från praxis ansåg inte HD att hovrättens beslut grundade skadeståndsskyldighet för staten. I NJA 2011 s. 411 blev utgången den motsatta. Här var situationen den att en domstol hade försatt en person i konkurs på grundval av en överklagad skattefordran. Domstolen underlät att självständigt pröva om det fanns en skattefordran och lade skattebesluten direkt till grund för obeståndsbedömningen. Rättstillämpningen ansågs av HD, med hänsyn till att den klart avvek från vad som gällde för prövningen och att den fick direkt betydelse för utgången, grunda skadeståndsskyldighet för staten. Det kan nämnas att konkursbeslutet tidigare hade undanröjts efter ansökan om resning.[11]

Förvaltningsmyndigheter, dvs. inom skatteområdet Skatteverket eller inom indrivningsområdet KFM, handlägger ärenden om påstådd faktisk skada. Ett exempel på faktisk skada är om utmätt, kvarstadsbelagd eller betalningssäkrad egendom har försvunnit eller skadats under den tid KFM har haft ansvar för egendomen. Som exempel kan nämnas NJA 1989 s. 191. Målet gällde en båt som hade belagts med kvarstad och förvarats på ett varv. Under förvaringen uppkom skada. Staten ådrog sig skadeståndsskyldighet eftersom staten inte kunde visa att skadan inte uppkom till följd av försummelse vid förvaringen.

Det förekommer även ”blandade ärenden”, d.v.s. skadeståndsanspråk när sökanden påstår både att beslutet är felaktigt och att handläggningen har varit felaktig eller försumlig. Ett exempel kan vara att sökande hävdar dels att en domstol har meddelat en felaktig dom, dels att KFM har skadat egendom när myndigheten har verkställt den felaktiga domen. I dessa fall

11 NJA 1999 not C 71. JK brukar i sina beslut att vägra skadestånd förutom NJA 1994 s. 194 även nämna NJA 1994 s. 654, NJA 2003 s. 285, NJA 2007 s. 862 samt NJA 2013 s. 842 och 1210.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

kan JK antingen själv ta över hela ärendet eller delegera till förvaltningsmyndigheten att handlägga hela ärendet.

Den som vill ha skadestånd av staten kan ansöka hos JK eller hos vederbörande förvaltningsmyndighet. Efter utredning avgör JK eller myndigheten ärendet genom ett beslut, ett s.k. partsbesked. Beslutet går inte att överklaga (15 § nämnda förordning). Den som är missnöjd med beslutet är hänvisad till att väcka talan mot staten vid allmän domstol.

6 SÄRSKILDA BESTÄMMELSER OM SKADESTÅNDSANSVAR EFTER BETALNINGSSÄKRING

Specialbestämmelser om skadestånd efter betalningssäkring finns i 46 kap. 20–21 §§ SFL. Dessa bestämmelser medför ett längre gående ansvar än bestämmelserna i skadeståndslagen.

Om betalningssäkring har beslutats för en betalningsskyldighet som inte är fastställd och som inte heller senare fastställs slutligt, ska staten ersätta den betalningsskyldige för ren förmögenhetsskada. Detsamma gäller om betalningsskyldigheten fastställs slutligt men till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats. Skadestånd betalas inte för sådana kostnader som omfattas av bestämmelserna i 43 kap. SFL om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning.

Ersättning för skada får vägras eller sättas ned om den betalningsskyldige inte har fullgjort sin uppgiftsskyldighet eller på annat sätt genom vållande har medverkat till skadan, eller det annars är oskäligt att ersättning lämnas.

Vid betalningssäkring är risken för felaktiga beslut större än exempelvis i fråga om beskattningsbeslut. Av det skälet har staten åtagit sig ett längre gående skadeståndsansvar vid betalningssäkring än det som gäller för myndighetsutövning i allmänhet. För rätt till ersättning krävs inte att det allmänna kan lastas för något fel eller någon försummelse, utan ansvaret är i princip strikt.[12] Till grund för bedömningen ska läggas en jämförelse mellan det betalningssäkrade beloppet och den senare slutligt fastställda fordringens existens eller storlek.[13]

Väsentlighetskravet anses i regel vara uppfyllt om mindre än tre fjärdedelar av det belopp som har betalningssäkrats fastställs. Gäller beslutet om betalningssäkring mycket stora belopp kan avvikelsen vara väsentlig även

12 prop. 1989/90:3 s. 40.

13 prop. 1989/90:3 s. 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

om en större andel än tre fjärdedelar 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- och avgiftsslag eller olika tidsperioder för sig utan för samtliga fordringar som är inte fastställda och 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 har säkrats till ett högre belopp än det som fick betalningssäkras saknar betydelse i detta sammanhang.[14]

I vissa fall kan skadestånd vägras eller sättas ned. En anledning kan vara att den skattskyldige inte har deklarerat eller har underlåtit att lämna sådana uppgifter som behövs för att fastställa skatten. Samma sak gäller om den skattskyldige har underlåtit att se till att det finns underlag för deklarations- eller uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den. Detta får emellertid inte förstås så att varje försumlighet beträffande skyldigheterna i dessa avseenden medför att rätten till ersättning faller bort eller begränsas.[15]

Den skattskyldige kan även ha bidragit till skadan genom att underlåta att begära rättelse eller genom annan passivitet. Ett exempel på att det av något annat skäl är oskäligt att ersättning lämnas är när det gäller att avgöra vilket av två beskattningsår en oredovisad inkomst är hänförlig till. Om betalningssäkring har skett avseende vad som senare visar sig vara ”fel” beskattningsår är detta inte i sig skäl för att lämna ersättning. 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.[16]

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.[17] Som exempel kan nämnas en situation när betalningssäkringsbeslutet lyder på 800 000 kr, KFM säkrar egendom värd 200 000 kr och

14 Skatteverket, Rättslig vägledning, Skadestånd, hämtat oktober 2018.

15 Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1244), 46 kap. 21 §, Lexino 2014-01-01.

16 prop. 1989/90:3 s. 42.

17 prop. 1989/90:3 s. 49–50.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

fordringen slutligen fastställs till 400 000 kr. I detta fall ska alltså ingen ersättning betalas.

Rätten till ersättning vid betalningssäkring omfattar alla former av ren förmögenhetsskada. Med ren förmögenhetsskada avses sådan ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada.[18] Det innebär att ersättning kan medges för förlorad arbetsinkomst, intrång i näringsverksamhet, kapitalförluster, uteblivna kapitalvinster, minskad eller utebliven avkastning och kostnader.

Exempel på kostnader som kan ersättas är kostnader för säkerhet, vanligen en bankgaranti, som har framtvingats av beslutet om betalningssäkring. Den betalningsskyldige ska försättas i den ekonomiska situation som skulle ha förelegat om beslutet inte hade meddelats.[19]

Ersättning kan i vissa fall 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 har blivit allmänt känt att ett beslut om betalningssäkring har meddelats kan den omständigheten i sin tur leda till försämrad lönsamhet i verksamheten. Det kan vara en grund för ersättning. Det kan emellertid vara svårt att utreda om det är just betalningssäkringsbeslutet som har medfört skada på näringsidkarens goda renommé.

För att få skadestånd måste den betalningsskyldige visa både att han eller hon har lidit förmögenhetsskada och storleken av skadan. All förmögenhetsskada ersätts oberoende av skadans storlek. Det krävs inte något minsta belopp för att en skada ska ersättas.[20]

För rätt till ersättning ska det finnas ett orsakssamband mellan betalningssäkringsbeslutet och skadan.[21]

Ett beslut om betalningssäkring som inte har orsakat kostnaderna för arvode till konkursförvaltaren har t.ex. inte medfört rätt till ersättning.[22] Ideell skada kan inte ersättas med stöd av specialbestämmelserna om skadestånd vid betalningssäkring i 46 kap. SFL eftersom enbart förmögenhetsskada ersätts. Rätten till ersättning omfattar inte heller s.k. sekundär skada, dvs. skada som drabbar en annan person än den betalningsskyldige.[23] Rätten till ersättning omfattar som nämnts inte heller så-

18 1 kap. 2 § skadeståndslagen.

19 prop. 1989/90:3 s. 40–41 och s. 48.

20 prop. 1993/94:151 s. 146–147.

21 prop. 1989/90:3 s. 49.

22 JK beslut den 20 december 2002, dnr 2213-00-40.

23 prop. 1989/90:3 s. 49.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

dana kostnader som omfattas av bestämmelserna i 43 kap. SFL om ersättning för ombud, biträde eller utredning.

Betalningssäkringsbeslut avseende fastställda fordringar omfattas inte av specialbestämmelserna i 46 kap. 20–21 §§ SFL. I de fall den betalningsskyldige anser att betalningssäkringen är så felaktig att han har rätt till skadestånd är han hänvisad till att åberopa bestämmelserna i skadeståndslagen.[24]

Även en betalningssäkring för en icke fastställd fordring som hävs på grund av brister avseende ett eller flera av rekvisiten påtaglig risk, betydande belopp, tidsperiod eller proportionalitet kan omfattas av rätt till ersättning enligt skadeståndslagen även om fordringen senare fastställs, dvs. när fordringen är riktigt beräknad men det brister i någon av övriga förutsättningar för betalningssäkring.[25]

7 DEN PRAKTISKA HANDLÄGGNINGEN AV SKADESTÅNDSANSPRÅK EFTER BETALNINGSSÄKRING

Som nämnts ovan i avsnitt fem är det JK som för statens räkning handlägger skadeståndsanspråk efter betalningssäkring.

Oavsett om sökanden vänder sig till JK direkt eller till Skatteverket med sin begäran uppdrar JK oftast åt Skatteverket och i vissa fall även åt KFM att utreda ärendet. Hos Skatteverket redogör först den avdelning som handlagt betalningssäkringen för sakförhållandena. Därefter gör verkets rättsavdelning en bedömning av ärendet. Motsvarande görs hos KFM. Innan ärendet avgörs av JK får sökanden oftast tillfälle att kommentera Skatteverkets och KFMs yttranden. Vid behov kan utredningen behöva kompletteras. Som nämnts avgör JK ärendet genom ett s.k. partsbesked som inte går att överklaga. JK har även möjlighet att ingå en förlikning i saken, något som förekommit i vissa fall. Den som är missnöjd med JK:s beslut kan väcka talan mot staten vid allmän domstol.

När JK har beslutat om skadestånd eller om skadestånd har dömts ut av domstol uppdrar JK oftast åt Skatteverket eller KFM att betala skadeståndet. Medel till skadestånd tas då ur respektive myndighets budget.

24 Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1244) 46 kap. 20 §, Lexino 2014-0101.

25 prop. 1989/90:3 s. 40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

8 PRAXIS VAD GÄLLER SKADESTÅND EFTER BETALNINGSSÄKRING

JK har i flera fall funnit att eftersom den fordran som legat till grund för ett beslut om betalningssäkring inte blivit slutligt fastställd har den sökande i princip varit berättigad till skadestånd. Det har dock i de flesta fall konstaterats att den sökande inte lidit någon ersättningsgill skada eller också har skadestånd inte betalats ut på andra grunder.

I ett fall hade ett fastighetsbolag begärt skadestånd med anledning av ett beslut om betalningssäkring samt efterföljande utmätning av fast egendom.[26] Sökanden ansåg att Skatteverket hade gjort sig skyldigt bl.a. till felaktig rättstillämpning och att fastigheterna som utmättes hade sålts till underpris. JK uttalade i beslutet att staten svarar på grund av bestämmelsen i dåvarande 21 § betalningssäkringslagen (nuvarande 46 kap. 6 § SFL) enbart för skador under den period som länsrätten meddelade beslut om betalningssäkring fram till den dag då länsrätten upphävde beslutet om betalningssäkring. JK fann inte visat att fastigheterna hade sålts till underpris och inte heller att sökanden hade visat att det var betalningssäkringen som hade orsakat utmätningen och försäljningen av fastigheten. JK avslog därför begäran om skadestånd.

I ett annat ärende[27] begärde ett aktiebolag och dess företrädare på grund av betalningssäkring skadestånd för uteblivna affärer och tidigare marknadsinvesteringar m.m. Skatteverkets ansökan om betalningssäkring grundade sig på att aktiebolaget ansågs ha varit skyldigt för utebliven utgående mervärdesskatt för försålda lyxbåtar. Beslutet om betalningssäkring upphävdes i kammarrätten bl.a. av att utredningen inte visade att det skett en överlåtelse av båtarna. Sökanden kunde dock inte visa att det förelåg ett samband mellan betalningssäkringen och de uppgivna skadorna varför JK avslog aktiebolagets anspråk om skadestånd. Företrädarens anspråk om skadestånd avslogs på grund av tredjemansskada. Det är en grundläggande skadeståndsrättslig princip att endast den mot vilken den felaktiga myndighetsutövningen har riktat sig är berättigad till ersättning för skada. Så kallade tredjemansskador ersätts alltså i princip inte enligt svensk skadeståndsrätt.[28]

26 JK beslut den 6 november 2009 dnr 2831-08-40.

27 JK beslut den 12 augusti 2011 dnr 6771-09-40.

28 Se t.ex. betänkandet Det allmännas skadeståndsansvar, SOU 1993:55 s. 57 och 233 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

I ett beslut[29] har JK avslagit sökandens begäran om ersättning för skador och värdeminskning på en bil som hade betalningssäkrats. JK avslog även anspråk på förlorad arbetsförtjänst och ombudskostnader. Sökanden hade inte visat att han hade lidit någon skada för förlorad arbetsförtjänst. Ersättning för ombudskostnader medgavs inte eftersom ersättning inte kan utgå för utgifter för biträde eller bevisning.[30]

I samband med en skatterevision gjordes betalningssäkring både hos ett byggbolag och hos en företrädare för bolaget.[31] Byggbolaget försattes därefter i konkurs. Skatteverkets beskattningsbeslut överklagades till förvaltningsrätten som biföll överklagandena. Byggbolagets ägare, ett annat bolag, och företrädaren begärde skadestånd. Byggbolaget begärde ersättning motsvarande förlust av aktier och sänkt vinst. Företrädaren begärde ersättning på grund av att KFM hade sålt hans bil till ett för lågt belopp, advokatkostnader och ett belopp motsvarande lån. JK fann att företrädaren inte hade lidit skada till följd av betalningssäkringen, bl.a. hade advokatkostnaderna till största delen uppkommit i samband med förundersökning mot honom. Vad gällde byggbolaget hade det gått i konkurs och ägarbolaget var att se som tredje man och därför, enligt huvudprincipen, inte ersättningsgilla. Dessutom ägde ägarbolaget inte några aktier i byggbolaget vid tidpunkten för betalningssäkringen varför det inte kunde anses ha gått miste om någon vinst i byggbolaget eller förlorat några aktier till följd av betalningssäkringen.

I ett annat fall[32] köpte ett bolag och förde in skattepliktiga cigaretter från upplagshavare i andra EG-länder. Skattskyldighet inträdde vid införseln av cigaretterna och bolaget skulle därför ha upprättat särskilda skattedeklarationer vilket inte hade skett. Skatteverket ansökte om betalningssäkring och ansökan beviljades av förvaltningsrätten som beslutade om betalningssäkring. Bolaget försattes efter egen ansökan i konkurs. I omprövningsbeslut påfördes bolaget tobaksskatt och skattetillägg. Skatteverket ansåg att bolaget var skattskyldig enligt 9 § 5 lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS). Omfattande ändringar genomfördes av bestämmelserna i LTS den 1 april 2010. Det blev nu mycket tydligare vad som gäller vid flyttningar mellan medlemsländer. Det blev då även tydligare hur de äldre

29 JK beslut den 31 mars 2006 dnr 2241-05-40, beslutet finns på JK:s hemsida.

30 prop. 1989/90 s. 48 och 1993/94:151 s. 147.

31 JK beslut den 24 november 2016 dnr 7776-15-40.

32 JK beslut den 30 januari 2015 dnr 2645-14-40.5.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

bestämmelserna skulle ha tillämpats. Om cigaretter som avsänts under ett uppskovsförfarande avvek från uppskovsflyttningen, dvs. en oegentlighet inträffade, skulle cigaretterna beskattas i det land där oegentligheten inträffade enligt 27 § LTS, s.k. oegentlighetsbeskattning. Innan den 1 april 2010 skulle skatten betalas av den eller dem som ställt sådan säkerhet som enligt huvudregeln var den avsändande upplagshavaren. Bolaget överklagade omprövningsbeslutet och Skatteverket fann skäl att undanröja sitt beslut. När överklagan kom in till Skatteverket hade bestämmelserna ändrats och förtydligats, varför Skatteverket vid handläggningen av överklagan hade en annan syn på hur 9 § 5 LTS skulle tillämpas. Bolaget yrkade skadestånd bl.a. på grund av betalningssäkringen. Bolaget yrkade bl.a. ersättning för förlorad inkomst av näringsverksamheten, ränta på utebliven vinst intäktsförluster orsakad i konkursen m.m. JK fann att det framgick av Skatteverkets ansökan om betalningssäkring till förvaltningsrätten att det var osäkert om bestämmelsen i 9 § 5 LTS var tillämplig. Skatteverket hade därför inte förbisett någon bestämmelse. JK ansåg även om Skatteverkets bedömning hade varit felaktig kunde den med hänsyn till regelverkets komplexitet, svårtillgänglighet och bristande tydlighet, inte anses vara uppenbart oriktig på sätt som krävs för att skadeståndsskyldighet ska föreligga för staten.

I ett fall hade Skatteverket lämnat in en ansökan om betalningssäkring för fordringar som avsåg mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter för ett aktiebolag. Ansökan bifölls och KFM verkställde betalningssäkringen varvid bl.a. aktiebolagets fordon, kontanter, kundfordringar omhändertogs. Skatteverket fattade därefter beslut om att aktiebolaget skulle betala moms och arbetsgivaravgifter. Skatteverket hävdade bl.a. att bolagets varuinköp från kontanthandlare kunde ifrågasättas och att kontanthandlarnas kontantnotor inte kunde läggas till grund för avdrag för ingående moms hos aktiebolaget. Skatteverkets beslut prövades av förvaltningsdomstol och i kammarrätten fick aktiebolaget helt bifall varvid Skatteverkets beskattningsbeslut undanröjdes. Skatteverket överklagade inte kammarrättens dom eftersom det handlade om bevisfrågor. Aktiebolaget begärde skadestånd hos JK bl.a. med anledning av betalningssäkringen. Aktiebolaget anförde att bolagets omsättning sjönk med anledning av betalningssäkringen och åberopade bl.a. årsredovisningar och deklarationer för att styrka detta. JK avslog aktiebolagets skadeståndsanspråk med hänvisning till att anspråket inte borde prövas inom ramen för statens s.k. frivilligs skadereglering. Aktiebolaget gick in med en stämningsansökan till tingsrätt. Vid huvud-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

förhandlingen i tingsrätten ingick parterna en förlikning om 4 500 000 kr. Yrkandet låg på 25 740 000 kr. Förlikningen stadfästes genom dom.[33]

I ett annat fall hade Skatteverket med anledning av en skatterevision ansökt om betalningssäkring i ett städbolag. Länsrätten biföll ansökan men beslutet om betalningssäkring upphävdes av kammarrätten eftersom bolaget lämnade bankgaranti. Skatteverket bedömde i omprövningsbeslut att bolaget bl.a. hade ställt ut oriktiga fakturor i syfte att täcka svarta löner. Bolaget överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut till länsrätten. I länsrätten hölls muntlig förhandling varvid ett antal vittnen hördes. Länsrätten biföll bolagets talan och Skatteverket överklagade inte domen. Bolaget och delägarna begärde skadestånd av staten bl.a. med anledning av betalningssäkringen. Skatteverket förpliktigades av tingsrätten[34] att betala skadestånd till bolaget med 4 663 328 kr. Bolaget hade yrkat ca 32 miljoner. Tingsrättens dom överklagades av både staten och bolaget. I hovrätten träffade parterna en förlikning med i stort sett vad tingsrätten beslutat om varvid bolaget återkallade sitt överklagande.

9 KVARSTAD I TVISTEMÅL

Inom civilrätten finns möjligheter för en borgenär att få en icke fastställd fordran säkerställd innan slutlig dom har meddelats. Detta kan ske i form av kvarstad. Förutsättningar för kvarstad är dels att det finns sannolika skäl för att borgenären har en fordran dels att det skäligen kan befaras att motparten genom att avvika, skaffa undan egendom eller förfara på annat sätt undandrar sig att betala skulden. Om borgenären kan göra sannolikt att dessa båda rekvisit är uppfyllda får domstolen förordna om kvarstad på så mycket av motpartens egendom att fordringen kan antas bli täckt vid utmätning.[35] Det finns även möjlighet för en borgenär att få kvarstad i samband med en tvist om vem som har bäst rätt till viss egendom.[36] Enligt huvudregeln får ett yrkande om kvarstad inte beviljas utan att motparten har beretts tillfälle att yttra sig. Är det fara i dröjsmål, får dock rätten omedelbart bevilja åtgärden att gälla till dess annat förordnas.[37] I praktiken är interimistisk kvarstad det som vanligen förekommer.

Kvarstad eller annan säkerhetsåtgärd får bara beviljas om sökanden hos

33 Stockholms tingsrätts dom den 9 september 2010 i mål nr T 2129-07.

34 Stockholms tingsrätts dom den 5 mars 2014, mål nr T 11258-11.

35 15 kap. 1 § rättegångsbalken, RB.

36 15 kap. 2 § RB.

37 15 kap. 5 § RB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

rätten ställer säkerhet för skada som kan tillfogas motparten. Om sökanden inte förmår att ställa säkerhet och har han visat synnerliga skäl för sitt anspråk, får rätten befria honom därifrån. Staten, kommuner, landstingskommuner och kommunalförbund behöver inte ställa säkerhet. Vad gäller säkerhetens beskaffenhet hänvisas i RB till bestämmelsen i 2 kap. 25 § utsökningsbalken. I denna bestämmelse anges att säkerheten ska bestå av pant, borgen (proprieborgen) eller företagshypotek. Säkerheten ska prövas av rätten, om den inte har godkänts av motparten.[38]

I doktrinen har bestämmelsen i 15 kap. RB om skadestånd tolkats som att sökanden har ett strikt ansvar för all den förlust som svaranden lider genom verkställigheten, dvs. även för allmän förmögenhetsskada. En sökande är alltså oberoende av culpa skyldig att ersätta motparten även för sådan förlust som ett felaktigt beslut av domstolen har gett upphov till. Skadeståndsansvaret förutsätter att exekutionstiteln upphävs. Bestämmelsen har en reservationslös framtoning. Den torde för den skull inte kunna tillämpas, om sökanden har fått bifall till sin talan rörande själva saken. Bestämmelsen torde dock i princip omfatta de fall där en säkerhetsåtgärd har upphävts eller upphört på grund av en handling eller underlåtenhet från sökandens sida eller där det i efterhand kan konstateras att sökanden inte haft något berättigat anspråk. Därmed är dock inte sagt att t.ex. en återkallelse av en talan med åtföljande upphävande av säkerhetsåtgärden skulle utgöra en tillräcklig betingelse för ersättningsskyldighet. Återkallelsen kan ju ha skett till följd av att motparten har gjort rätt för sig.[39]

Den som vill ha skadestånd efter en upphävd kvarstad är, i den mån inte motparten frivilligt ersätter honom, hänvisad att väcka talan vid domstol. Efter en framgångsrik process kan kvarstadssvaranden få betalt genom utmätning i den ställda säkerheten.

10 KVARSTAD I BROTTMÅL

Om någon är skäligen misstänkt för brott och det skäligen kan befaras, att han genom att avvika eller genom att undanskaffa egendom eller på annat sätt undandrar sig att betala böter, värdet av förverkad egendom, företagsbot eller annan ersättning till det allmänna får rätten förordna om kvarstad på så mycket av hans egendom att fordringen kan antas bli täckt vid utmätning. Samma gäller för skadestånd eller annan ersättning till målsägande

38 15 kap. 6 § RB.

39 Se Fitger, Peter m. fl., Rättegångsbalken 15 kap., Zeteo 2017-12-05 med vidare hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

som kan antas bli utdömd på grund av brottet. Kvarstad får beslutas endast om skälen för åtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för den misstänkte eller något annat motstående intresse.[40] Rätt att ansöka om kvarstad har förundersökningsledare, åklagare och målsägande. Sedan åtal har väckts kan rätten självmant besluta om kvarstad.[41]

I doktrinen har påpekats att en målsägande för sitt anspråk på skadestånd eller annan ersättning kan få kvarstad även enligt reglerna i 15 kap. RB. Detta gäller även när att anspråket grundar sig på ett brott och riktas mot den misstänkte. Om målsäganden väljer att själv eller genom åklagaren framföra det enskilda anspråket inom ramen för en brottmålsrättegång måste också kvarstadsfrågan behandlas i denna rättegång. Kvarstadfrågan behandlas då enligt reglerna i 26 kap. RB. I flera hänseenden är reglerna om kvarstad i brottmål mera fördelaktiga för målsäganden än tvistemålsreglerna. Bl.a. gäller att målsäganden i en brottmålsrättegång inte behöver ställa någon säkerhet för att få åtgärden till stånd.[42]

Som påpekats innehåller inte 26 kap. RB någon bestämmelse om att säkerhet ska ställas i samband med ansökan om kvarstad. Inte heller innehåller kapitlet någon bestämmelse om ersättning för förmögenhetsskada motsvarande bestämmelserna i 46 kap. 20–21 §§ SFL. Den som utsatts för en kvarstad enligt 26 kap. RB som senare upphävts och anser sig ha lidit förmögenhetsskada är därför hänvisad att begära skadestånd av staten och åberopa bestämmelsen 3 kap. 2 § 1 skadeståndslagen. Möjligheterna att få skadestånd enligt denna bestämmelse är begränsade. Är det målsäganden som begärt skadestånd har den ”drabbade” även möjlighet att väcka civilrättslig talan mot målsäganden. Även om den ”drabbade” skulle vinna en sådan tvist, något som är långt ifrån säkert, är det inte givet att han får betalt. Målsäganden har ju inte ställt någon säkerhet.

Ur JK:s praxis kan nämnas:

> Kvarstad hade beslutats och verkställts på begäran av en utländsk förundersökningsledare. Eftersom någon begäran om förlängning inte kommit till Sverige upphävdes kvarstaden nio månader senare. Enligt JK:s mening hade varken rättens eller åklagarens hantering av kvarstadsfrågan innefattat någon

40 26 kap. 1 § RB.

41 26 kap. 2 § § RB.

42 Se Fitger, Peter m. fl., Rättegångsbalken 26 kap., Zeteo 2017-12-05 med vidare hänvisningar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

avvikelse från de regler som har gällde för åtgärden. JK avslog därför skadeståndsanspråket.[43]

Ett beslut om kvarstad hade hävts av domstolen. Av någon anledning som inte klarlades dröjde det innan KFM:s verkställighet upphävdes. Anspråk på skadestånd avslogs med motivering att sökanden själv hade kunnat begära att verkställigheten upphävdes omedelbart.[44]

11 AVSLUTANDE SYNPUNKTER

Institutet betalningssäkring har för enskilda borgenärer sin motsvarighet i regleringen om kvarstad. Det är i båda fall fråga om en säkerhetsåtgärd för att få betalning av en sannolik fordran som sedan måste fastställas i annan ordning. För båda instituten gäller som förutsättning att det finns någon risk för betalningssabotage av gäldenären. En skillnad mellan de två instituten är att betalningssäkring bara får beviljas om fordringen uppgår till ett betydande belopp. Något motsvarande krav på fordringens storlek finns inte när det gäller kvarstad.

Det är olika regler om hur en person som har utsatts för en ”felaktigt beslutad” betalningssäkring eller kvarstad ska kompenseras.

Som framgår av avsnitten 9 och 10 ovan är det helt olika regler vid kvarstad i tvistemål och kvarstad i brottmål. För att käranden i ett tvistemål ska få ett beslut om kvarstad förutsätts att hen ställer pant eller borgen för den skada som kan tillfogas motparten. Något motsvarande krav finns inte när en åklagare begär kvarstad i ett brottmål. Den som i ett brottmål utsatts för kvarstad som senare upphävts är hänvisad att begära skadestånd av staten och åberopa bestämmelsen 3 kap. 2 § 1 skadeståndslagen. Möjligheterna att få skadestånd enligt denna bestämmelse är som nämnts begränsade.

Om en betalningssäkring helt eller delvis upphävs kan den skattskyldige begära skadestånd enligt specialbestämmelsen i SFL. Statens ansvar är i princip strikt och liknar det ansvar käranden har vid ansökan om kvarstad i tvistemål. I båda fallen gäller dock att den som begär skadestånd ska styrka att åtgärden har medfört skada och storleken av den påstådda skadan. Några av JK prövade skadeståndsanspråk har avslagits med motivering att den sökande inte lyckats visa att hen lidit någon ersättningsgill skada. En annan likhet är den ekonomiska risk som Skatteverket och kvarstadssökanden tar genom det legala strikta ansvaret respektive borgensåtagandet.

43 JK beslut 17 december 2007, dnr 5798/05-40.

44 JK beslut 22 juni 2015, dnr 3086-14-40.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13

Sammanfattningsvis kan konstateras att reglerna om ersättning för en upphävd betalningssäkring i praktiken får samma effekt som reglerna för en upphävd kvarstad i tvistemål. Dessa regler får anses mer fördelaktiga för ”den drabbade” än reglerna om ersättning för upphävd kvarstad i brottmål.

Nils-Bertil Morgell har varit och Kristina Skotte Karlsson är verksjurist vid Skatteverkets rättsavdelning. Båda har stor erfarenhet av att handlägga skadeståndsanspråk mot staten.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 21:48:13