SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

NR 3 1979

Betalningssäkring för skatter och avgifter

Av departementsrådet Gunnar Björne

Inledning

Riksdagen har nu antagit regeringens förslag till lag om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (prop. 1978/79:28, SkU 13, SFS 1978:880—900). Den nya lagstiftningen innebär att vårt rättssystem tillförs ett nytt rättsinstitut. Det kan närmast sägas vara en processuell säkerhetsåtgärd, avsedd för skatte- och avgiftsprocessen. I väsentliga delar motsvarar betalningssäkringen kvarstaden men har också lånat drag från utmätningsreglerna. För att den skall bli mera verkningsfull än kvarstad har den försetts med längre gående rättsverkningar. Den har sålunda bl a utrustats med förmånsrätt i huvudsaklig överensstämmelse med vad som gäller om utmätning. Riksdagsbeslutet innefattar också en ny lag som ger skattskyldig eller tredje man rätt att ställa säkerhet för skattefordringar m m och ett antal konsekvensändringar i andra lagar, bl a utsökningslagen.

Innan propositionen lades fram hade förslag till den nya lagstiftningen remitterats till lagrådet. Så sker normalt inte i fråga om lagförslag inom skatteområdet men undantag görs som i förevarande fall beträffande regler av särskilt integritetskänslig natur.

Reglerna om betalningssäkring täpper till en lucka som hittills funnits i skatte- och avgiftssystemet. Den långa tid, som i många fall förflyter från det en intäkt uppkommer till dess skatten förfaller till betalning, gör det möjligt för en skattskyldig att genom olika åtgärder avhända sig sina tillgångar fram till förfallodagen. Detta har på många håll utnyttjats. Det allmänna får nu medel att snabbare säkerställa betalningen. Riksdagsbeslutet bygger på det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18

förslag som utredningen om säkerhetsåtgärder m m i skatteprocessen lade fram 1975 (SOU 1975:104).

Betalningssäkringslagen träder i kraft den 1 januari 1979.

En redogörelse för huvuddragen i den nya lagstiftningen lämnas i det följande.

Allmänna synpunkter på betalningssäkringslagen

I lagrådsremissen framhåller budgetministern att det är av väsentlig betydelse för hela samhällets verksamhet att beskattningssystemet fungerar på ett effektivt och smidigt sätt. Genom beskattningen tillförs det allmänna medel för sina utgifter och en aktiv samhällspolitik möjliggörs. Det är därför viktigt att de skatter som har bestämts av riksdagen fastställs och betalas på det sätt och inom den tid som har avsetts.

Skattereglerna har utformats i syfte att ge en så långt möjligt rättvis och likformig fördelning av den samlade skattebördan. I den mån någon genom olika åtgärder undandrar sig sin andel av skatten innebär det en ökad belastning för andra. Underlåter samhället att ingripa mot sådana åtgärder ökar frestelsen hos de lojala inkomsttagarna att själva kompensera sig på liknande sätt, säger budgetministern vidare.

Det är en allmän erfarenhet att skatteundandragandet under senare år har tilltagit. Olika metoder förekommer. Den skattskyldige lämnar osanna eller ofullständiga uppgifter om sina ekonomiska förhållanden och får därigenom lägre skatt än vad som annars skulle ha blivit fallet. Skattefusk av detta slag är i dag förhållandevis vanligt. En annan metod är att lämna korrekta uppgifter till myndigheterna men genom dispositioner med sin egendom försätta sig i en sådan situation att skattebetalningen inte kan fullgöras.

Budgetministern betonar att skatteundandragande av det slag som här har berörts inte kan godtas från det allmännas eller de lojala medborgarnas sida. Kraftfulla motåtgärder av olika slag krävs för att komma till rätta med missförhållandena.

Ett flertal åtgärder i form av skärpt lagstiftning och kontroll har under senare år genomförts för att bekämpa skatteundandragandet i olika former.

Vid uppbörd och indrivning av skatt och avgifter har det allmänna trots vidtagna motåtgärder träffats av allt större förluster. Drygt 11 300 milj kr har restförts under åren 1970—1976. Av detta belopp har under samma tid 2 800 milj kr skrivits av. Vid utgången av år 1976 kvarstod fordringar på 2 100 milj kr som var obetalda. Budgetministern konstaterar att det här är fråga om belopp som är stora i absoluta tal och statsfinansiellt betydelsefulla. Härtill kommer, säger han, att de åtgärder som har satts in för att bekämpa skattefusket och stärka myndigheternas kontrollverksamhet många gånger skulle bli verkningslösa om inte det allmänna har erforderliga instrument för att säkra det ekonomiska utfallet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18

Budgetministern pekar på att metoderna att undgå skattebetalning genom att göra sig egendomslös under senare år har blivit alltmer avancerade. För vissa personer som driver verksamhet i bolagsform har bl a konkursinstitutet blivit ett medel att dra sig undan betalningen av sina skulder till det allmänna.

Vid sin bedömning av behovet av betalningssäkringsregler understryker budgetministern att det allmänna förlorar betydande belopp genom den långa tid som i många fall förflyter från det en skatte- eller avgiftsfordran uppkommer och tills den förfaller till betalning. Den betalningsoförmåga som uppkommer mellan fordringens uppkomst och förfallodag är många gånger helt avsiktlig. Han anser i likhet med utredningen och flertalet remissinstanser att särskilda regler behöver införas för att säkra det allmännas rätt till betalning för skatte- och avgiftsfordringar.

Lagens tillämpningsområde

Lagen har gjorts tillämplig vid i princip all statlig uppbördsverksamhet inom området för skatter, tullar och avgifter. Även inom de verksamhetsområden, där det inte föreligger ett mer påtagligt behov av säkerhetsåtgärder, blir det möjligt att i enstaka fall tillgripa åtgärden. Den samordning som kan väntas på grund av en ökad användning av s k integrerade revisioner kommer också att medföra ett större behov av säkerhetsåtgärder i fråga om olika slag av offentligrättsliga fordringar. Det har därför ansetts lämpligt att lagen får ett vidsträckt tillämpningsområde.

Betalningssäkring får också beslutas beträffande den som efter särskild prövning kan förklaras betalningsskyldig för annans skatteskuld. Åtgärden får sålunda sättas in bl a mot den som företräder juridisk person och som enligt 77 a § uppbördslagen etc. jämte den juridiska personen är betalningsskyldig för skattebeloppet m m.

Beslut om betalningssäkring

Beslut om betalningssäkring får fattas om påtaglig risk föreligger att en gäldenär inte kommer att betala fordran och denna, eller om flera fordringar föreligger mot samma gäldenär, de tillhopa uppgår till betydande belopp. Är fordran att hänföra till viss tidsperiod föreskrivs som ytterligare villkor för beslut att perioden i fråga skall ha gått till ända.

Två grundläggande villkor skall sålunda vara uppfyllda för att ett beslut om betalningssäkring skall få fattas.

Det första villkoret innebär att det allmänna skall ha en fordran på skatt etc. som skall uppgå till ett betydande belopp. Fordringen behöver inte vara fastställd eller debiterad. Beslutet skall då grundas på en uppskattning av det belopp som gäldenären med hänsyn till föreliggande omständigheter kan antas bli påförd.

Med hänsyn till beskattningssystemets utformning möter det bl a praktiska

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18

svårigheter att beräkna storleken av fordringen innan beskattningsperioden har gått till ända. Betalningssäkring får därför användas beträffande sådan fordran som hänför sig till viss tidsperiod först när denna har gått till ända. Det kan här vara fråga om såväl beskattnings- som redovisningsperiod. Beträffande inkomstskatterna och avgifterna till socialförsäkringens finansiering innebär det sagda att de får — med undantag av preliminära skatter och avgifter — säkerställas genom betalningssäkring först efter utgången av beskattnings- resp. avgiftsåret. Preliminära skatter och avgifter får säkerställas när den period har gått till ända, till vilken det delbelopp, som gäldenären skall betala, kan hänföras i uppbördsrättsligt avseende. Beträffande avgifter som förefaller den 18 i varje tvåmånadersperiod kan de självfallet betalningssäkras redan denna dag. I fråga om mervärdeskatt, punktskatter och tull gäller som villkor för beslut om åtgärd att redovisnings- eller beskattningsperioden skall ha löpt ut.

När fråga om betalningssäkring aktualiseras får således först konstateras om det föreligger sådana omständigheter som i det enskilda fallet utgör grund för ett anspråk på skatt, tull eller avgift samt om den tidsperiod, till vilken fordringen hänför sig, är avslutad. Underlaget för beslutet kommer i de flesta fall att vara en promemoria som återger resultatet av revision eller annan granskning av skattskyldig eller sådan person som är redovisningsskyldig för annans skatt. Därefter skall storleken av den fordran som kommer att påföras gäldenären beräknas. Är fordringen inte fastställd får endast det belopp som med hänsyn till föreliggande omständigheter kan antas bli fastställt t ex vid den kommande debiteringen säkerställas genom betalningssäkring.

Beträffande fordringen gäller vidare att den skall uppgå till betydande belopp. Därmed förstås att den i absoluta tal bör vara av avsevärd storlek. Det har överlämnats till rättstillämpningen att närmare fastställa riktlinjerna för denna bedömning. Därvid bör den praxis som har utvecklats i fråga om motsvarande uttryck i 5 § skattebrottslagen kunna ge viss ledning.

Det andra grundläggande villkoret för betalningssäkring hänför sig till gäldenären. Det skall finnas påtaglig risk att denne inte kommer att betala fordringen. Bestämmelsen innebär att risken för betalningsunderlåtelse skall kunna beläggas i det särskilda fallet. Omständigheter som kan knytas till gäldenären i fråga måste tala för att det finns risk för att denne inte kan eller vill göra rätt för sig. Gäldenärens underlåtenhet att deklarera eller fullgöra sin uppgiftsskyldighet på annat sätt talar många gånger för att han inte kommer att fullgöra sin betalningsskyldighet. Särskilt gäller detta om förhållandena tyder på att han medvetet har sökt undgå beskattning för viss inkomst eller förmögenhet. Ett annat fall är att omständigheterna pekar på att gäldenären avser att göra sin egendom oåtkomlig för en kommande verkställighet. Han överlåter exempelvis tillgångar på familjemedlemmar eller andra närstående personer eller förbereder att flytta utomlands.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18

Någon betalningsovilja (betalningssabotage) från gäldenärens sida behöver inte vara för handen för att risk i lagrummets mening skall anses föreligga. Möjlighet att besluta om betalningssäkring finns även vid befarad betalningsoförmåga, såvida denna inte bedöms vara av alltför temporär natur.

Det bör framhållas att vid bedömningen av riskrekvisitet i fråga om juridiska personer hänsyn skall tas även till omständigheter som rör företrädaren för den juridiska personen. Hans förfaranden i andra betalningssammanhang, t ex som företrädare för andra bolag än det mot vilket åtgärden riktar sig, kan vara av betydelse för att bedöma huruvida riskvillkoret är uppfyllt.

Beslutande myndighet i ärenden om betalningssäkring är länsskatterätten. Enligt utredningsförslaget skulle besluten fattas av den skattskyldiges motpart i skatteprocessen, dvs i regel taxeringsintendenten. Budgetministern förordade emellertid av rättssäkerhetsskäl att länsskatterätten skall besluta i första instans. Det gäller oberoende av vilket slag av skatt eller avgift det är fråga om.

Till följd av att beslutsbehörigheten lagts på domstol skall i varje län förordnas ett eller flera allmänna ombud med uppgift att föra det allmännas talan i mål angående betalningssäkring. Den befattningshavare som bör komma i fråga för förordnande som allmänt ombud bör i regel tjänstgöra på länsstyrelse och ha väl dokumenterad revisions- och processerfarenhet.

Det är viktigt att betalningssäkring kan sättas in snabbt då det behövs. Ofta är omständigheterna sådana att även ett mindre dröjsmål kan medföra att åtgärden blir utan verkan. Sådana situationer kan väntas bli vanliga i samband med revision eller annan granskning. Med hänsyn härtill får granskningsledare som avses i 2 § bevissäkringslagen i avvaktan på domstolens beslut om betalningssäkring ta lös egendom i förvar om det föreligger fara för att egendomen undanskaffas. Sådant beslut skall genast överprövas.

Verkställighet av betalningssäkring

Beslut om betalningssäkring får verkställas genast. Verkställigheten begärs hos kronofogdemyndigheten av det allmänna ombudet för betalningssäkringsärenden.

Verkställigheten sker i huvudsak enligt de regler som gäller vid utmätning för fordran på skatt, tull eller avgift. Med hänsyn till betalningssäkringens karaktär av säkerhetsåtgärd är emellertid bestämmelserna om utmätt egendoms försäljning och fördelning av medel som influtit till följd av utmätning undantagna vid tillämpningen. Av främst praktiska skäl får betalningssäkring inte ske i innestående lön m m. Gäldenären skall — i motsats till vad som gäller vid kvarstad och skingringsförbud enligt rättegångsbalken — alltid underrättas såvida det inte kan befaras att han kommer att sabotera verkställigheten. Verkställigheten hindras inte av att gäldenären anför besvär mot beslutet. Verkställigheten får avse såväl fast som lös egendom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18

Behörig kronofogdemyndighet är den myndighet som vid eventuell restföring av den fordran, vars betalning säkerhetsåtgärden avser att trygga, kommer att få indrivningsuppdraget. Beträffande inkomstskatt kommer därvid i regel den myndighet i fråga, inom vars distrikt den skattskyldige är mantalsskriven för inkomståret.

Reglerna i 69 § utsökningslagen och 5 § lagen (1971:494) om exekutiv försäljning av fast egendom om talan vid domstol angående rätten till utmätt egendom är — i likhet med vad som gäller vid kvarstad — inte tillämpliga vid betalningssäkring. Frågan om äganderätten till egendomen får avgöras i samband med efterföljande utmätning. Någon ändring av den presumtionsregel som lagrummet innehåller är emellertid inte avsedd.

Rättsverkan av betalningssäkring

Ett verkställt beslut om betalningssäkring inskränker gäldenärens rådighet över den egendom som har tagits i anspråk. Det uppkommer vidare förmånsrätt för det allmänna i egendomen.

Gärdenären får efter verkställd betalningssäkring inte överlåta den egendom som har tagits i anspråk. Förbudet är generellt.

Pantsättning av lös egendom måste som regel följas av tradition eller denuntiation för att bli sakrättsligt giltig. Pantsättning får anses vara till skada för det allmänna och är därför i princip inte tillåten.

Vanlig lös egendom får sålunda inte överlåtas eller pantsättas. Eftersom betalningssäkring är förenad med förmånsrätt och denna går före senare sökt företagsinteckning bör emellertid sådan inteckning få meddelas i gäldenärens näringsverksamhet även i fråga om egendom som omfattas av betalningssäkring. Betalningssäkringen hindrar inte att gäldenären använder egendom, som har lämnats kvar i hans vård om egendomens värde inte minskas utöver normal förslitning. Nyttjande som innebär konsumtion är dock inte tillåten.

När det gäller fast egendom innebär åtgärden förbud för gäldenären att överlåta egendomen. Med hänsyn till att betalningssäkring har företräde framför senare sökt fastighetsinteckning får sådan inteckning meddelas. Gäldenären får också ha kvar åtskilliga faktiska befogenheter beträffande egendomen. I regel bör han få sitta kvar och tillgodogöra sig normal avkastning av denna. Han får emellertid inte minska dess värde genom att överlåta tillbehör eller upplåta rättighet som går utöver hans egna befogenheter beträffande fastigheten.

Förbudet för gäldenär att överlåta ianspråktagen egendom eller att till skada för det allmänna förfoga på annat sätt över sådan egendom blir straffsanktionerat genom bestämmelserna i 17 kap 13 § brottsbalken, om ansvar för den som bryter mot förbud att sälja eller skingra gods. Paragrafen, som också innehåller regler om straffansvar för den som rubbar gods som har blivit satt i kvarstad, utmätt eller beslagtaget, är i denna del utvidgad till att om-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18

fatta även egendom som har tagits i anspråk genom betalningssäkring. Sådana förfaranden kommer således att beivras som överträdelse av myndighets bud.

En särskild fråga är om en överlåtelse eller annat rättshandling som strider mot förfogandeförbudet i betalningssäkringslagen kan åberopas av den mot vilken rättshandlingen har företagits. Frågan skall i princip bedömas i överensstämmelse med vad som kan antas gälla i fall då gäldenär förfogar över egendom, som är föremål för kvarstad eller skingringsförbud, i strid mot det förfogandeförbud som följer av sådan säkerhetsåtgärd. Även förhållandet efter utmätning bör uppmärksammas.

Överlåter gäldenären lösöre, som är föremål för betalningssäkring, kan förvärvaren göra ett godtrosförvärv under samma förutsättningar som i allmänhet gäller för sådant förvärv.

I fråga om godtrosförvärv av fast egendom föreskrivs i 18 kap 1 § jordabalken att om sådan egendom har förvärvats genom överlåtelse och överlåtaren inte var rätt ägare till egendomen på den grund att hans eller någon av hans företrädares åtkomst var ogiltig eller av annat skäl inte gällde mot rätte ägaren, förvärvet likväl är giltigt, om lagfart på egendomen vid överlåtelsen var beviljad för överlåtaren och om förvärvaren vid överlåtelsen eller, när egendomen därefter har överlåtits till annan, denne vid sitt förvärv varken ägde eller hade bort äga kännedom om att överlåtaren inte var rätt ägare. Den situationen att gäldenären överlåter fast egendom som har tagits i anspråk genom betalningssäkring omfattas inte av ordalydelsen i 18 kap 1 § jordabalken. Bestämmelserna bör inte heller tillämpas analogiskt i nämnda situation. I annat fall skulle betalningssäkring beträffande fast egendom lätt kunna omintetgöras av gäldenären. Överlåtelse av fast egendom som är föremål för betalningssäkring skiljer sig också till sin natur för de fall som man, enligt ordalydelsen av 18 kap 1 § och förarbetena till bestämmelsen, har avsett att reglera. I detta sammanhang kan påpekas att i fråga om överlåtelse av utmätt fast egendom anses att förvärvaren är bunden av utmätningen, även om utmätningen inte har hunnit antecknas i fastighetsboken och förvärvaren är i god tro. Godtrosförvärv av fast egendom kan alltså enligt budgetministerns uppfattning inte ske. En i viss mån avvikande mening anförs emellertid av en av lagrådets ledamöter.

Förmånsrätten vid betalningssäkring ger företräde framför förmånsrätt på grund av inteckning, vilken har sökts samma dag som betalningssäkringen verkställdes eller senare. Betalningssäkring ger vidare bättre rätt än senare betalningssäkring eller senare utmätning i samma egendom. Betalningssäkring för flera fordringar samtidigt ger lika rätt. Detsamma gäller om betalningssäkring och utmätning har verkställts samtidigt.

I fråga om fast egendom gäller att inskriven rättighet har företräde framför fordran med förmånsrätt på grund av betalningssäkring, om inskrivning har sökts före den dag då verkställigheten ägde rum.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18

Förmånsrätt på grund av betalningssäkring får åberopas både vid efterföljande utmätning i egendomen för samma fordran och i gäldenärens konkurs med de inskränkningar som de samtidigt härmed beslutade ändringarna i 38 § konkurslagen om återvinning i konkurs medför. Enligt dessa skall förmånsrätt på grund av betalningssäkring gå åter om egendomen har tagits i anspråk senare än tre månader före fristdagen.

Vid utmätning för annan fordran i lös egendom som har tagits i anspråk genom betalningssäkring har det allmänna enligt en samtidigt härmed beslutad ändring i 139 § utsökningslagen rätt till betalning ur köpeskillingen i den mån fordringen är eller blir fastställd och förutsättningar för indrivning inträder.

I fråga om rättsverkningarna vid betalningssäkring uttalar lagrådet att en översyn kan bli nödvändig när utsökningsbalken föreligger i sitt slutliga skick. Förslag till ny utsökningsbalk föredras f n i lagrådet.

Betalningssäkringsed

Gäldenär skall i vissa fall på begäran av kronofogdemyndighet i förteckning lämna sådana uppgifter om sina tillgångar som behövs för att beslutet om betalningssäkring skall kunna verkställas. Gäldenären skall därefter med ed bekräfta att förteckningen är riktig. Förutsättning för betalningssäkringsed är att tillgång för att säkerställa betalning av fordringen inte har anträffats vid verkställigheten av säkerhetsåtgärder eller att tillgången är tvistig. Förfarandet vid betalningssäkringsed följer i princip bestämmelserna i lagen (1921:244) om utmätningsed.

Rättelse till artikel i Skattenytt nr 12/1978 ang. fast driftställe och beskattningsort vid rörelsebeskattning.

På sid 535, under rättsfallet RÅ 1950 ref 47, har angetts ”Fast driftställe ansågs ligga endast i *Danderyd,* skall vara ”Fast driftställe ansågs ligga endast i *Stockholm”*. Författaren beklagar felet.

I. Severin

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:21:18