

21 Konkurs, ackord m.m.

21.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas administrativa regler i samband med konkurs, ackord, likvidation m.m.

För ytterligare information om dessa områden hänvisas till följande publikationer och skrivelser:

- Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (SKV 900),
- RSV:s skrivelse 1999-05-10, dnr 4806-99/113, ”Riktlinjer för hanteringen av ackord”,
- Handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443), och
- Handledning för skattebetalning 2004 (SKV 404) avsnitt 24 och 25.

Publikationen ”Konkurs, Företagsrekonstruktion och Ackord”, RSV:s skrivelse med riktlinjer samt handledning för företrädaransvar och ackord kommer att uppdateras med anledning av slopad förmånsrätt för skattefordringar.

Beträffande ML:s bestämmelser om skattskyldighet och redovisningsskyldighet vid konkurs hänvisas till MOMSHL 2004 avsnitt 41.

Beträffande inkomstbeskattningen vid konkurs hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet (SKV 302).

21.2 Försäljning av pantsatt egendom

I samband med att en pantsättare inte längre kan fullfölja sina åtaganden i samband med pantsättning av lös egendom uppstår ett antal frågor vilka har anknytning till ML:s bestämmelser. Beroende på pantsättarens momsrättsliga status samt om pantsättaren försatts i konkurs eller ej uppstår olika situationer vilka ur momssynpunkt leder till olika rättsverkningar.

En panthavare som innehar lös egendom med handpanträtt får själv ombesörja att egendomen säljs. Dock måste panthavaren först ge eventuellt konkursbo möjlighet att lösa in egendomen. Vid realisation av panten, torde panthavaren ha bäst rätt till det influtna beloppet (inkl. moms om pantsättaren är skattskyldig) till den del

det täcker hans fordran. Om överskott uppkommer vid försäljningen ska det redovisas till eventuellt konkursbo.

21.2.1 Skattskyldig pantsättare som ej är i konkurs

Vid försäljning av pantförskriften egendom åvilar skatt- och redovisningsskyldighet till moms pantsättaren. Detta gäller oavsett om försäljningen ombesörjs av panthavaren som ett led i att han gör sin panträtt gällande eller för övrigt.

I det fall panthavaren gör sin rätt gällande och kräver att panten realiseras före konkursutbrottet kommer panthavaren att kunna göra anspråk på och sannolikt också tillgodogöra sig hela den köpeskilling, inkl. moms, som inflyter vid pantens försäljning, såvida inte beloppet överstiger fordringsbeloppet.

Om försäljning sker före ett konkursutbrott, blir statens fordran avseende moms en konkursfordran. Är förvärvaren skattskyldig har han avdragsrätt för momsen enligt ML:s allmänna regler. Det förutsätts att en verifikation upprättas där momsens belopp har angetts.

Värt att notera i detta sammanhang är den särskilda bestämmelse i 3 kap. 24 § 3 st. ML, vari stadgas att ett finansieringsföretags omsättning av vara som återtagits med stöd av ett övertaget köpeavtal är skattepliktig omsättning för finansieringsföretaget. Försäljning av pantsatt gods och återtagande av vara med stöd av ett övertaget köpeavtal bedöms således olika från momssynpunkt.

**Finansierings-
företags
omsättning av
återtagen vara**

21.2.2 Skattskyldig pantsättare som är i konkurs

Om en skattskyldig pantsättare har försatts i konkurs efter pantsättning av egendom men före realisation av panten, är konkursboet, på likartat sätt som pantsättaren i avsnitt 21.2.1, redovisningsskyldigt för försäljningen trots att boet inte erhåller några kontanter. För statens del kommer denna fordran avseende moms att utgöra massafordran i konkursen eftersom försäljning sker efter konkursutbrottet.

21.2.3 Ej skattskyldig pantsättare

För en pantsättare som inte är skattskyldig uppkommer inte några momsrättsliga effekter vid en eventuell realisation av panten. Några speciella problem från momssynpunkt torde inte heller uppkomma för säljaren och detta oavsett om pantsättaren är försatt i konkurs eller inte.

21.3 Konkurs

21.3.1 Allmänt om konkurs

Konkurslagen

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

Konkursreglerna syftar främst till att under ordnade former tillgodose konkursborgenärernas anspråk på att få betalt för sina fordringar i största möjliga utsträckning. I konkursen ska gäldenärens tillgångar säljas. Ett undantag från denna regel gäller egendom som utgör s.k. beneficium för gäldenärer som är fysiska personer. Det innebär att viss egendom som en sådan gäldenär och hans familj brukar och behöver inte får säljas. Vad som inflyter vid försäljningen fördelas mellan de konkurrerande borgenärerna. Vid konkurs är det regelmässigt så att borgenärerna inte kan tillgodoses helt. De olika fordringarnas inbördes företräde regleras genom bestämmelser i förmånsrättslagen, FRL. Om olika fordringar har lika förmånsrätt, sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek. Genom lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2004 har statens förmånsrätt för skatter och avgifter avskaffats.

Beslut om konkurs

Beslut om konkurs fattas av tingsrätten efter skriftlig ansökan av borgenär eller gäldenären själv. Även KFM kan i egenskap av företrädare för staten ansöka om att en gäldenär ska försättas i konkurs.

Led i skatteindrivningen

Syftet med en konkursansökan är att få gäldenären försatt i konkurs. I konkursen ges bättre möjligheter till insyn i och utredning av gäldenärens ekonomi. Kända och tidigare inte kända tillgångar kan tillgodogöras konkursboet eller bli föremål för återvinning och möjlighet att få del av tillgångar utomlands ökar. Konkurs är också ett medel att stoppa eller försvåra uppkomsten av ytterligare skatteskulder. En konkursansökan får ofta en betalningsframkallande effekt i de fall då gäldenären har vilja och möjlighet att skaffa medel att betala den konkursgrundande skulden.

Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och gäldenären får sedan ett beslut om konkurs har meddelats inte råda över egendom som tillhör konkursboet. Konkursutbrottet inträffar således vid den tidpunkt som tingsrätten meddelar beslut om konkurs.

Förvaltning av konkursboet

Förvaltningen av konkursboet omhändertas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Som TSM fungerar landets KFM. Konkursförvaltarens främsta uppgift är att verka för att konkursen ger bästa möjliga ekonomiska resultat för konkursborgenärerna. Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Konkursförvaltaren är skyldig att lämna skattedeklaration om

	<p>denne fortsätter att driva en verksamhet som medför skattskyldighet till moms eller rätt till återbetalning av ingående moms.</p>
Äganderätt till egendom	<p>Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Innebörden är i stället att boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter. Även vad boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet driver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom, trots att det ingår i konkursboet och är undantaget gäldenärens rådighet. Även om konkursboet inte förvärvar äganderätten till den egendom som ingår i boet kan boet ådra sig skulder, sluta avtal och agera som part i domstol.</p>
Förbud mot att driva näringsverksamhet	<p>Under konkursen får en gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL (6 kap. 1 § KonkL) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 9 och 27 §§ ABL).</p>
Skulderna finns kvar	<p>En konkurs innebär inte att skulderna bortfaller. Konkursgäldenären har efter det att konkursförvaltaren har avslutat konkursen kvar de skulder som inte har blivit betalda genom utdelning. För en fysisk person som är konkursgäldenär innebär det att borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar och kan efter konkursen kräva betalning från gäldenären. Beträffande juridiska personer gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Något krav kan därmed i praktiken inte riktas mot dem sedan konkursen avslutats.</p>
Skattefordringars uppkomst	<p>Tidpunkt för en fordrans uppkomst är avgörande för bedömningen om den kan göras gällande i konkursen. Endast fordringar som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades får göras gällande. Beloppet som sådant kan vid denna tidpunkt vara okänt eller ännu inte fastställt. Det finns alltså inget krav på att SKV ska ha hunnit fatta ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har tillkommit.</p>
Momsfordringars uppkomst	<p>Skattskyldigheten för moms inträder när en vara har levererats eller en tjänst tillhandahållits (1 kap. 3 § ML) . Fordran på moms anses i princip ha uppkommit vid tiden för leverans av varan eller tillhandahållande av tjänsten (jfr Welamson, Konkursrätt s. 134).</p>
Momsfordrans uppkomst vid jämkning	<p>Från och med den 1 januari 2001 ska jämkning ske av avdrag för ingående moms om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs (8 a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML). Ändringen i ML har medfört en ändring i 5 kap. 1 § KonkL. Statens fordran på grund av sådan jämkning får göras gällande i konkursen trots att fordran inte uppkommit innan konkursbeslutet.</p>

**Skattskyldighet
enl. ML**

I ML finns speciella regler för konkurs. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs i och med denna ska avsluta momsredovisningen för sin verksamhet. Om konkursboet fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa moms (6 kap. 3 § ML). Se vidare i avsnitt 41.3 i MOMSHL 2004.

**Redovisnings-
skyldighetens
inträde**

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyldighet för konkursgäldenären för alla affärshändelser, för vilka skattskyldighet men inte redovisningsskyldighet har inträtt före konkursutbrottet (13 kap. 10 § ML). Om betalning för fordringar senare inflyter i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären. Se vidare i avsnitt 41.3.1 i MOMSHL 2004.

Konkursgäldenären ska lämna skattedeklaration för alla transaktioner som inträtt fram till konkursbeslutet.

21.3.2 Behörighet att föra talan i skatteprocess

Deklarations- och uppgiftsskyldighet som enligt skattelagstiftningen åvilar en skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöras av denne och inte av konkursförvaltaren. Fram till beslut bör SKV kommunicera med konkursgäldenären under ärendets handläggning. Om skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut upphör inte den skattskyldiges möjligheter att fortsätta processen om denne försätts i konkurs. Konkursförvaltaren har dock möjlighet att inträda som part i ärendet.

Ett aktiebolag som har upplösts genom att konkurs avslutats utan överskott saknar som huvudregel rättslig handlingsförmåga och därmed även behörighet att uppträda som part, se vidare avsnitt 19.5.2 om behörighet att begära omprövning.

Omprövningsärenden som SKV initierar under konkursen ska i första hand kommuniceras med den skattskyldige själv. SKV bör då även kommunicera med konkursförvaltaren. Om SKV för talan mot skattskyldig angående en fordran som kan göras gällande i konkursen, får konkursboet inträda i rättegången vid sidan av gäldenären (3 kap. 9 § 2 st. KonkL). Konkursboet går in som medpart i processen.

21.3.3 SKV:s åtgärder vid konkurs

**Konkursgälde-
nären**

Enligt 12 § konkursförordningen (1987:916) ska tingsrätten skicka en kopia av kungörelse om konkursbeslut till bl.a. SKV. Med anledning av underrättelsen om konkursbeslutet ska SKV omedelbart bl.a. avregistrera konkursgäldenären från redovisning av moms och, för gäldenär som är juridisk person, som särskild skatteadress ange adressen till c/o konkursförvaltaren. Detta för att utbetalningar efter konkursen inte ska gå till gäldenären. Dessutom ska kontrolleras att beskattning sker fram till konkursutbrottet och

att SKV:s skattekrav lämnas för indrivning. Det åligger SKV att informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Om den skattskyldige är försatt i konkurs ska fordran överlämnas till KFM för att göras gällande i konkursen, även om fordran inte är förfallen till betalning (20 kap. 7 § SBL). Information om fordran ska således överlämnas även om fordran inte har förfallit till betalning. Överlämnandet tar sikte på sådana åtgärder som avses i 16 § indrivningslagen, dvs. åtgärder för att göra fordran gällande i konkursen (prop. 1994/95:209 s 37), se avsnitt 18.13 om SKV:s åtgärder avseende skattefordringar efter beslut om konkurs.

Konkursboet

Om konkursgäldenären drivit verksamhet för vilken skattskyldighet enligt ML förelegat ska konkursboet registreras. Det gäller även om gäldenären bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet, men underlåtit att registrera sig. Det torde därför ankomma på konkursförvaltaren, eventuellt i samråd med SKV, att göra nödvändiga bedömningar och i förekommande fall insända registreringsanmälan för konkursboet till SKV.

Skattskyldiga som inte är skyldiga att lämna särskild självdeklaration, såsom exempelvis konkursbon, ska alltid redovisa momsen i en skattedeklaration.

Konkursboet tilldelas som regel samma redovisningsmetod som konkursgäldenären. Har gäldenären inte bedrivit verksamhet som medfört skattskyldighet blir det som regel inte aktuellt att registrera konkursboet. Boet har då inte någon avdragsrätt för moms på förvaltararvodet.

21.3.4 Deklarationsskyldighet och redovisningstidpunkt

Konkursgäldenären

Den som är redovisningsskyldig ska lämna skattedeklaration för varje redovisningsperiod fram till dess redovisningsskyldigheten upphör. En konkursgäldenärs räkenskapsår avslutas vid konkursutbrottet. Konkursgäldenärens sista skattedeklaration ska därför omfatta tiden från den senast utgångna redovisningsperioden fram till dagen för konkursutbrottet. I deklarationen ska redovisas moms även på affärshändelser som visserligen har inträffat efter konkursutbrottet, men som utgör en följd av affärshändelser som har inträffat före konkursutbrottet.

För att kunna upprätta deklaration behöver konkursgäldenären ha tillgång till räkenskaperna. Konkursgäldenären bör därför få ta del av dessa hos konkursförvaltaren.

Konkursförvaltaren

Konkursförvaltaren ska lämna deklaration för de transaktioner för vilka konkursboet är redovisningsskyldigt, dvs. för de affärshändelser som har inträffat efter konkursutbrottet.

Gäldenären och förvaltaren bör samråda vid upprättandet av sina deklARATIONER. Om gäldenären inte deklarerar bör SKV upplysa konkursförvaltaren om detta.

21.3.5 Expediering av beslut som avser konkursgäldenär

Efter ett konkursutbrott saknar konkursgäldenären rådighet över sin egendom. Konkursboets rättigheter av skilda slag bevakas av konkursförvaltaren. För att förvaltaren ska kunna fullgöra sin uppgift krävs att kopior av alla beslut som avser gäldenärens redovisning av moms tillställs honom. Exempel på sådana beslut är beskattningsbeslut och beslut om anstånd. Kopia av andra skrivelser från SKV, som har betydelse för redovisningen av moms, bör också tillställas konkursförvaltaren.

Konkursförvaltarens rätt att få del av handlingar i ett revisionsärendet framgår av avsnitt 23.5 angående sekretess.

21.3.6 Återbetalning av moms

Vid återbetalning av bl.a. moms gäller bestämmelser om avräkning. Avräkning innebär att staten har möjlighet att kvitta återbetalningsbart belopp mot obetalda skatter och avgifter. Avräkning innebär således att den skattskyldige bara har rätt att få ut vad som återstår efter betalning av samtliga skatteskulder.

Överskott på skattekontot

Återbetalning av överskott på skattekontot får användas för betalning av skatter enligt SBL som förfallit till betalning men som inte överlämnats för indrivning. Kvittnings sker på skattekontot i samband med avstämningen.

Avräkning hos KFM

För skatteskulder som är överlämnade för indrivning sker avräkning hos KFM enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter (avräkningslagen). Ett återbetalningsbart belopp får användas för betalning av statens samtliga fordringar som är restförda. Innan avräkning enligt avräkningslagen sker får SKV avräkna belopp för betalning av fordran som inte är registrerad i utskökningsregistret, se vidare avsnitt 18.9 om avräkning av inbetalda belopp.

Utbetalning till konkursboet

Om SKV efter konkursutbrottet återbetalar moms för en redovisningsperiod som avser tid före konkursutbrottet ska beloppet, efter avräkning av konkursgäldenärens skulder enligt 18 kap. SBL, betalas ut till konkursboet enligt den avräkningsordning som gäller för skattekontot, se vidare avsnitt 18.9 om avräkning av inbetalda belopp.

Återbetalningar som avser konkursboets momsredovisning görs till konkursboet. Innan återbetalning sker ska avräkning för konkursboets skulder göras som för andra skattskyldiga.

21.3.7 Felaktig inbetalning av moms

Det kan förekomma att inbetalning som avser konkursboet felaktigt sätts in på gäldenärens skattekonto. I detta fall kan SKV återbetala det felaktigt inbetalda beloppet. I övriga situationer är det tveksamt om SKV kan göra en återbetalning.

21.3.8 Konkursbos försäljning av fordran

Konkursboets försäljning av fordringar medför inte skatt- och redovisningsskyldighet för boet, eftersom dessa skyldigheter inträtt redan för konkursgäldenären. För den gäldenär som redovisar moms enligt faktureringsmetoden har redovisningsskyldigheten inträtt när fakturan bokförts eller borde ha bokförts och för den som redovisar enligt bokslutsmetoden har redovisningsskyldigheten inträtt senast vid konkursutbrottet.

21.4 Ackord

21.4.1 Allmänt

Ackord är en ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär och hans borgenärer med syfte att undanröja en obeståndssituation. Uppgörelsen innebär nästan alltid att borgenärerna sätter ned sina fordringar till vissa procent av ursprungliga fordringsbelopp, varvid särskilda villkor ofta ställs beträffande rekonstruktionsåtgärder och betalningstider. Fordringarna faller bort till den del de överstiger ackordslikviden. Undantagsvis kan ackord gå ut på enbart betalningsanstånd eller särskilda villkor för erläggande av betalning, s.k. moratorieackord.

Underhandsackord

Ackord förekommer i två former, underhandsackord och offentligt ackord. Underhandsackord, som är den vanligaste ackordsformen, är inte lagreglerat. Underhandsackord innebär en frivillig uppgörelse mellan en gäldenär och en eller flera borgenärer. Varje borgenär är således oförhindrad att ställa egna krav för sitt samtycke. Underhandsackordet kräver samtycke av alla borgenärer som deltar.

Offentligt ackord

Offentligt ackord kan förekomma under en konkurs och under en företagsrekonstruktion. Offentligt ackord rör enbart borgenärer vilkas fordringar saknar förmånsrätt. Det förutsätts att borgenärer med förmånsrätt får full betalning. Offentligt ackord kan genomföras under medverkan av en majoritet av de oprioriterade borgenärerna. Eftersom sådant ackord kan påtvingas vissa borgenärer betecknas ackordsformen ibland som tvångsackord. Offentligt ackord kommer till stånd efter en ackordsförhandling. Borgenärer vars fordran är förenad med förmånsrätt kan delta i offentligt ackord genom att avstå från sin förmånsrätt.

**Gäldenären
bibehåller rådighet
över tillgångar**

Vid underhandsackord och vid offentligt ackord utom konkurs behåller gäldenären under ackordsförfarandet rådigheten över sina tillgångar. Den verksamhet som gäldenären driver kan, eventuellt efter rekonstruktion, fortsättas under gynnsammare ekonomiska villkor av gäldenären själv eller den, till vilken verksamheten överläts. Vid ackord undviks vanligen den värdeförstöring som en konkurs ofta innebär.

Skuldsanering

Vad gäller fysiska personer kan dessa numera ansöka om nedläggning av fordran om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen är uppfyllda.

**Statens deltagande
i ackord**

Bestämmelser om statens medverkan vid offentligt ackord finns i lagen (1996:764) om företagsrekonstruktion och KonkL. Bestämmelser om ackord gällande skatter finns i lagen (1993:892) om ackord rörande statliga fordringar m.m. (SkatteackordsL).

För information om handläggning av ackordsärenden hänvisas till SKV:s Handledning för företrädaransvar och ackord (SKV 443).

21.4.2 Förutsättningar för ackord gällande skatter

Förslag om ackord får godtas om det kan anses ekonomiskt fördelaktigt för det allmänna och det inte med hänsyn till gäldenärens personliga förhållanden eller av annan anledning framstår som olämpligt från allmän synpunkt. Ackord får antas endast om övriga borgenärer som ackordet angår godkänner det (3 § SkatteackordsL). Förutsättningarna för antagande av ackord gäller i fråga om skatter, avgifter, böter eller annan till staten tillkommande fordran som vid indrivning handläggs som allmänt mål.

21.4.3 Skatter och avgifter vid ackord

Allmänt sett är staten restriktiv vid prövningen av ett ackordsförslag som omfattar skatter och avgifter. I motsats till vad som gäller vid en konkurs innebär ett ackord en definitiv eftergift av betalningsskyldigheten. Det är endast under särskilda förhållanden som en skattskyldig ska få sin skatteskuld reducerad genom ackord. Det bör påpekas att ackord är ett medgivande från staten, inte en rättighet för gäldenären.

Ackord bör normalt omfatta fordringar på skatter och avgifter som är fastställda och förfallna till betalning. Detta gäller oavsett om de överlämnats för indrivning eller inte. Av praktiska skäl kan gäldenären få betala latent skattefordringar fullt ut. Alla möjligheter till ändring av skatten genom omprövning eller överklagande bör uttömmas. Det bör således inte vara möjligt att utnyttja ackordsförfarandet enbart för att vinna rättelse av beskattningsbeslut.

21.4.4 Skattemässiga konsekvenser

Ackordsvinst ej skattepliktig

Ackordsvinst, dvs. den vinst som ackordsgäldenären får genom att hans skulder till borgenärerna definitivt faller bort, är inte skattepliktig (se bl.a. RÅ 1929 Fi 2032). Den klagande anförde i fallet bl.a. att den vinst handelsböckerna för i fallet aktuella taxeringar utvisade, uppkommit på grund av att klaganden under räkenskapsåret beviljats ackord, varigenom klagandens skulder efterskänkts till belopp, överstigande den av prövningsnämnden beräknade inkomsten, samt att den vinst, som sålunda framkommit i bokföringen, icke vore att anse såsom skattepliktig inkomst. RR undanröjde de överklagade taxeringarna. En förutsättning är att den som erhållit ackord verkligen varit på obestånd.

Gäldenärens momsredovisning

En vinst som uppkommer när ett ackord beviljas behöver inte medföra minskning av tidigare avdragen ingående moms, om ackordet har beviljats av affärsmässiga skäl eller om det är fråga om ett offentligt ackord (jfr RÅ 1963 ref. 48). Detta fall beskriver då ett rörelseidkande bolags hyresskuld till följd av bolagets bristande betalningsförmåga blivit nedsatt genom överenskommelse med borgenären. Den därigenom för bolaget uppkommande bokföringsmässiga vinsten har icke ansetts utgöra skattepliktig intäkt.

Borgenärens momsredovisning

När en borgenär drabbas av en kundförlust på grund av ett offentligt ackord eller ett ackord som har beviljats av affärsmässiga skäl betingat av gäldenärens betalningsförmåga, och inte grundas på t.ex. en tvist om köpeskillingens storlek eller fel i varan, har han rätt att minska sin fordran i räkenskaperna och att minska tidigare redovisad utgående moms i motsvarande mån. Om borgenären redovisar moms enligt bokslutsmetoden behöver det förlorade beloppet inte tas med bland utestående fordringar vid redovisningen av moms för den sista redovisningsperioden för beskattningsåret. Se vidare MOMSHL 2004, avsnitt 12.6 och 18.4.5.

21.5 Företagsrekonstruktion

21.5.1 Allmänt

Lagens syfte

Lagen om företagsrekonstruktion ger företag som råkar i ekonomiska svårigheter en möjlighet till överlevnad. Syftet med förfarandet är att åstadkomma en rekonstruktion såväl sakligt som finansiellt av verksamheten. Några av skälen till lagens införande var dels att företag med ekonomiska svårigheter borde omstruktureras innan företaget blivit konkursmässigt, dels att konkursförfarandet är noga reglerat och därför tenderar till att dra ut på tiden och bli kostsamt.

Omfattning

Gäldenärer som, enligt huvudregeln, kan komma ifråga för företagsrekonstruktion är näringsidkare, oberoende av verksamhetens omfattning och eventuell associationsform. Med begreppet näringsidkare avses varje fysisk eller juridisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur och av sådan karaktär att den kan betecknas som yrkesmässig. Skuldsaneringslagen (1994:334) kan emellertid tillämpas även på näringsidkare om det finns särskilda skäl med hänsyn till näringsverksamhetens ringa omfattning och enkla beskaffenhet.

Beslut om företagsrekonstruktion fattas av tingsrätt efter ansökan av gäldenären eller en av dennes borgenärer. Samtidigt utses en rekonstruktör.

KFM företräder staten som borgenär vid företagsrekonstruktion.

21.5.2 Skatter och avgifter

Företagsrekonstruktion medför en form av betalningsanstånd under den tid förfarandet pågår vad gäller de skulder som gäldenären har ådragit sig innan beslut om företagsrekonstruktion meddelades.

En företagsrekonstruktion omfattar alla skulder som uppkommit före ansökan om företagsrekonstruktion.

Ett beslut om företagsrekonstruktion påverkar inte gäldenärens skyldighet att redovisa skatter och avgifter. Skatter och avgifter för perioder efter tidpunkten för ansökan om företagsrekonstruktion ska redovisas och betalas löpande.

Ett beslut om företagsrekonstruktion hindrar inte SKV från att genomföra kontroll av företagets redovisning. Om det vid kontrollen framkommer uppgifter som har betydelse för handläggningen av rekonstruktionen ska uppgifterna lämnas till KFM.

21.6 Skuldsanering

21.6.1 Allmänt

Skuldsanering innebär att en person helt eller delvis befrias från betalningsansvaret för sina skulder. I regel fastställs en femårig avbetalningsplan för den del av skulden som inte efterges.

Endast fysiska personer

Skuldsanering får beviljas en fysisk person om han är på obestånd och så skuldsatt att han inte kan antas ha förmåga att betala sina skulder inom en överskådlig tid och det är skäligt med hänsyn till gäldenärens personliga och ekonomiska förhållanden att skuldsanering beviljas honom. Vid skälighetsbedömningen ska särskilt beaktas skuldernas ålder, omständigheterna vid deras tillkomst och de ansträngningar gäldenären gjort för att fullgöra sina förplikt-

elser och att själv nå en uppgörelse med borgenärerna.

Näringsidkare

En näringsidkare kan bara få skuldsanering om det föreligger särskilda skäl. Näringsverksamheten ska då vara av ringa omfattning och av enklare beskaffenhet.

Den stora skillnaden mellan konkurs och skuldsanering för fysiska personer är att obetalda skulder kvarstår efter konkurs men de faller bort efter beslut om skuldsanering.

Med skuldsanering avses dels frivillig skuldsanering som fastställs av KFM, dels tvingande skuldsanering som beslutas av tingsrätten. Om förutsättningarna för skuldsanering enligt skuldsaneringslagen är uppfyllda kan gäldenären av staten beviljas nedsättning av fordran.

I första hand ska gäldenären själv försöka träffa en uppgörelse med sina borgenärer. Misslyckas detta kan gäldenären hos KFM ansöka om frivillig skuldsanering. Om inte heller detta lyckas kan frågan hänskjutas till tingsrätten som kan fatta beslut om tvingande skuldsanering.

21.6.2 Skatter och avgifter

Beslut om skuldsanering omfattar alla fordringar som uppkommit före beslut om att inleda skuldsanering. Beslutet omfattar även de fordringar som inte var kända vid beslutet, men som om de hade varit kända skulle ha ingått i beslutet (fordringarna är prekluderade).

Beslut om nedsättning av fordran bör omfatta gäldenärens samtliga skulder till staten vid tidpunkten för beslutet. Skattefordringar som omfattas av skuldsaneringen behandlas på samma sätt som andra fordringar. Staten kan således inte hävda sin förmånsrätt vid en skuldsanering.

Twistiga fordringar

Twistiga fordringar omfattas inte av en skuldsanering. En fordran är twistig så fort gäldenären helt eller delvis bestrider den. Skattefordringar som grundar sig på skönsbeskattningar talar starkt mot att bevilja skuldsanering. Det bör normalt krävas att gäldenären först lämnar skattedeklaration innan skuldsaneringsförfarandet inleds. För att KFM ska få uppgift om vilka fordringar som grundar sig på skönsbeskattningar bör SKV lämna uppgift om detta.

Fordran på skatt eller avgift som uppkommit efter beslut om skuldsanering ska redovisas och betalas i vanlig ordning.

21.7 Likvidation

21.7.1 Allmänt

Likvidation kan sägas vara den avveckling som normalt måste föregå upplösningen av en juridisk person. Innebörden av likvidation är att verksamheten avvecklas, tillgångarna förvandlas till pengar och skulderna betalas. Eventuellt överskott utskiftas på delägarna.

Den juridiska personens rörelse får fortsättas, om det behövs för en ändamålsenlig avveckling eller för att de anställda ska få skäligt rådrom för att skaffa sig nya anställningar.

Likvidation av handelsbolag

I 2 kap. HBL finns vissa regler om när handelsbolaget ska träda i likvidation. Delägarna kan enhälligt besluta att bolaget ska träda i likvidation. Har avtal träffats på bestämd tid ska bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet är slutet för obestämd tid ska bolaget träda i likvidation sex månader efter det att avtalet sagts upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätter bolagets rörelse efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Om bolagsman väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, ska bolaget träda i likvidation om någon annan bolagsman begär det. Bolaget ska också träda i likvidation om en bolagsman försätts i konkurs om det inte har avtalats att bolagsmannen eller hans rättsinnehavare i stället ska utträda eller uteslutas ur bolaget. Avlider en bolagsman ska bolaget träda i likvidation om inget annat har avtalats.

Om antalet bolagsmän gått ned till en ska bolaget anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under sex månader, om bolaget inte tidigare trätt i likvidation.

Likvidation av aktiebolag och ekonomiska föreningar

Reglerna om likvidation finns i 13 kap. ABL och 11 kap. 1987:667) om ekonomiska föreningar.

Bolagsstämma och föreningsstämma kan besluta att ett aktiebolag respektive en ekonomisk förening ska träda i likvidation. Ett beslut om frivillig likvidation får i regel omedelbar verkan. Vid sidan om frivillig likvidation finns bestämmelser om tvångslikvidation. Tvångslikvidation beslutas av tingsrätten.

Om stämman beslutat om likvidation ska beslutet anmälas till, beträffande aktiebolag PRV och, beträffande ekonomiska föreningar, tingsrätten. PRV eller tingsrätten ska därefter utan dröjsmål utse en eller flera likvidatorer. Vid tvångslikvidation ska tingsrätten samtidigt som beslut fattas utse en eller flera likvidatorer.

För ytterligare information om likvidationsförfarandet hänvisas till SKV:s publikation "Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord" (SKV 900).

21.7.2 Skatter och avgifter

Enligt 23 kap. 5 § SBL jämfört med 19 kap. 1 § 4 p. LSK är det bolagets eller föreningens legale ställföreträdare som är behörig att lämna skattedeklaration och andra uppgifter. Då likvidatorn träder i styrelsens ställe vid likvidation av aktiebolag eller ekonomisk förening är det likvidatorn som ska lämna skattedeklaration. Verksamheten under likvidatorn fortsätter dock som tidigare vilket innebär att någon förändring avseende företagets momsregistrering inte behöver ske.