

24 Konkurs

1, 3-6 och 16 kap. Konkurslagen (1987:672), KonkL
11 § Förmånsrättslagen (1970:979), FRL
Lag (1971:1072) om förmånsberättigade skattefordringar m.m.,
LFS
15 och 16 §§ Lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (indrivningslagen)
7 § Indrivningsförelagningen (1993:1229), IF
8 kap. 27 § SBL
20 kap. 2 och 7 §§ SBL
37 § SBF
Lönegarantilagen(1992:497),
8 och 13 kap. Aktiebolagslagen (1975:1385), ABL,
11 kap. Lag (1987:667) om ekonomiska föreningar, EFL
2 kap. Lag (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL
prop. 1971:142 s. 21, 40 och 43

Sammanfattning

I avsnittet behandlas civil- och skatterättsliga frågor som uppkommer i samband med konkurs.

KFM bevakar statens fordringar i konkurs. Det ligger på SKM att informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Det gäller även om fordringarna inte är fastställda till sitt belopp eller ännu inte har förfallit till betalning.

Frågan om när skattefordringar uppkommer är inte reglerad i lag. Tidpunkten beror på vad det är för skatt och vilken lagstiftning som ska tillämpas. Frågan om tidpunkten är avgörande eftersom endast fordringar som uppkommit innan beslutet om konkurs meddelades får göras gällande i konkursen. En allmän princip har formulerats enligt vilken den väsentliga grunden för fordringsanspråket måste föreligga vid tidpunkten för konkursbeslutet för att fordringen ska få göras gällande.

Vid underrättelse om att skattskyldig försatts i konkurs ska SKM snarast kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning.

RSV har fastställt Rutiner för SKM:s hantering av skattskyldiga i konkurs (RSV 251).

Vad gäller inkomstbeskattning och mervärdesskatt vid konkurs hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet (RSV 302) och Handledning för mervärdesskatt (RSV 553).

24.1 Allmänt

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

Begreppet konkurs

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 med undantag för, i fråga om fysiska personer, viss egendom som gäldenären och hans familj brukar och behöver, dvs. egendom som utgör gäldenärens beneficium. 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 bestämmelserna i förmånsrättslagen, FRL. Om olika fordringar har lika förmånsrätt, sker utdelning i förhållande till fordringarnas storlek.

Gäldenären (en juridisk eller en fysisk person som har en skuld till någon annan) kan begära sig själv i konkurs. Även en borgenär (fordringsägare) kan begära gäldenären i konkurs. Konkurs beslutas av tingsrätten. En förutsättning är att den som begärts i konkurs är insolvent och därigenom på obestånd. Med obestånd menas att gäldenären inte kan betala sina förfallna skulder och denna oförmåga inte är tillfällig.

För att utverka betalning kan KFM bl.a. ansöka hos tingsrätten om att gäldenären ska försättas i konkurs. KFM företräder staten som borgenär om staten har en fordran hos en gäldenär som är försatt i konkurs.

Syftet med konkursansökan

Syftet med en konkursansökan är i de flesta fall att få gäldenären försatt i konkurs. Ett bakomliggande syfte kan också vara att utreda möjligheten att få en återvinning till stånd, komma åt tillgångar eller för att förhindra eller försvåra uppkomsten av ytterligare skatteskulder. att förmå gäldenären att betala Erfarenheten har visat att konkursansökan ofta medför betalning.

Konkursutbrottet

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.

Förvaltningen av konkursboet omhändertas av en konkursförvaltare. Det är tingsrätten som utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Det finns tio KFM i landet vilka alla, var och en inom sitt verksamhetsområde, är TSM.

Bevakningsförfarande

Tingsrätten får efter framställning från konkursförvaltaren besluta att ett bevakningsförfarande ska äga rum i konkursen. Ett bevakningsförfarande fyller i första hand funktionen att förvaltaren snabbt får reda på vilka borgenärer som finns och deras krav på gäldenären. Ett bevakningsförfarande äger normalt rum när fordringar utan förmånsrätt kan antas få utdelning i konkursen. Beslut om bevakningsförfarande kan fattas när som helst under konkursen.

För ytterligare information om konkursinstitutet hänvisas till RSV:s publikationer Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900 utgåva 4) och Riktlinjer för Borgenärsarbetet hos kronofogdemyndigheten (RSV 950).

24.2 Konkursgäldenärens ställning

Reseförbud

I och med konkursbeslutet inträder en rad skyldigheter för gäldenären såsom t.ex. upplysningsplikt och skyldighet att avlägga bouppteckningsed. Genom konkursbeslutet inträder automatiskt ett förbud för konkursgäldenären att utan medgivande av tingsrätten lämna landet. Förbudet gäller fram till dess gäldenären har avlagt bouppteckningsed i konkurs. Även efter edgången kan gäldenären under vissa förhållanden förbjudas lämna landet.

Rådighetsförlust

Beträffande de ekonomiska effekterna av ett konkursbeslut gäller, att gäldenären förlorar rådigheten över den egendom, som ingår i konkursboet. Han får således inte åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen, dvs. konkursgäldenären kan inte driva verksamheten vidare och därigenom ådra sig ytterligare skulder. Det förhållandet att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom, innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Boet genom sin företrädare, konkursförvaltaren, är ett rättssubjekt som disponerar över egendomen och har vissa processuella rättigheter, t.ex. rätten att begära återvinning. Även det som boet förvärvar efter konkursbeslutet, exempelvis när boet bedriver näringsverksamhet under konkursen, blir gäldenärens egendom,

trots att den ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens råddighet.

En fysisk person som är försatt i konkurs kan vara anställd på vanligt sätt. Han disponerar då i princip över sin lön och därmed jämställda förmåner. Om sådana inkomster överstiger förbehållsbeloppet enligt utsökningsbalken (UB) får förvaltaren för konkursboets räkning begära utmätning hos KFM.

Förbud mot att driva näringsverksamhet

Under konkursen får gäldenär, som är fysisk person, inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (6 kap. 1 § 1 st. Konkl) eller vara styrelseledamot eller verkställande direktör (8 kap. 9 och 27 §§ ABL). Om en bolagsman i ett handelsbolag försatts i konkurs ska bolaget enligt huvudregeln träda i likvidation (2 kap. 27 § HBL). Förbudet mot att driva näringsverksamhet omfattar inte jordbruksverksamhet.

Skulderna finns kvar

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 utkräva betalning från gäldenären. Beträffande juridiska personer gäller dock att dessa är upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Något krav kan följaktligen i praktiken inte riktas mot dem sedan konkursen avslutats. Som huvudregel gäller att ett på detta sätt upplöst aktiebolag saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet (jfr RÅ 1992 not. 29). För aktiebolag gäller att även om konkursen lämnar överskott ska rätten i samband med att konkursen avslutas besluta om att bolaget ska gå i likvidation (13 kap. 50 § ABL). Bolagsstämman kan sedan, under vissa förutsättningar, besluta att likvidationen ska upphöra och bolagets verksamhet återupptas (13 kap. 44 § ABL). Motsvarande regler om likvidation vid överskottskonkurs finns för ekonomiska föreningar (11 kap. 19 § EFL) och för handelsbolag (2 kap. 44 § HBL).

24.3 Konkursboets juridiska status

Egendom i konkursboet

Med konkursbo (konkursmassa) förstås all den egendom som faller under förvaltningen och som tas i anspråk för att tillgodose borgenärerna.

Konkursboet omfattar normalt följande egendom

- egendom som tillhörde gäldenären vid konkursbeslutet,

- egendom som tillfaller gäldenären under konkursen och
- egendom som kan tillföras boet genom återvinning.

Konkursbo är också en beteckning för det rättssubjekt representerat av förvaltaren som handhar förvaltningen av förmögenhetsmassan under konkursen. Konkursboet som rättssubjekt skiljer sig från övriga juridiska personer genom att det kan ses som en tillfällig juridisk konstruktion som driver verksamhet i syfte att avveckla sig själv.

Konkursbo i konkurs

Ett konkursbo som är på obestånd kan försättas i konkurs på samma sätt som ett aktiebolag som försätts i konkurs (1 kap. 4 § KonkL).

Äganderätt

Som framgått ovan mister konkursgäldenären rådigheten över den egendom som tillhör konkursboet. Konkursboet har dock ingen egen förmögenhet. Äganderätten till egendomen blir kvar hos konkursgäldenären trots att denne inte får förfoga över egendomen under konkursen. 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.

Brott mot borgenär

Om gäldenären olovligen tillgodogör sig egendom som hör till boet kan han inte straffas för tillgreppsbrott eller förskingring, dvs. brott som riktar sig mot annans egendom. Hans illojala handlingar kan i stället vara att bedöma som brott mot borgenären.

När konkursen är avslutad har konkursgäldenären rätt att återfå den egendom som eventuellt finns kvar.

Konkursförvaltarens uppgifter

Under konkursen är det konkursförvaltaren som utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet. Konkursförvaltaren ska vidta alla de åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet. Han ser till att tillgångarna blir realiserade och skulderna så långt som möjligt betalda. Om gäldenären har bedrivit rörelse får konkursförvaltaren driva rörelsen vidare om detta är ändamålsenligt.

24.4 Fordringar vid konkurs

24.4.1 Allmänt

I en konkurs skiljer man mellan fordringar som riktar sig mot gäldenären och sådana som avser konkursboet. De förra kallas konkursfordringar och de senare massafordringar. Utdelning till konkursborgenärerna äger rum först sedan konkurskostnaderna

(exempelvis förvaltararvode och tillsynsavgift) och massaskulderna har betalats.

Konkursfordran

En konkursfordran har sin grund i ett mellanhavande som borgenären har med konkursgäldenären. I konkurs får i princip endast fordringar som uppkommit innan konkursbeslutet meddelades göras gällande (5 kap. 1 § KonkL). Även villkorade fordringar eller fordringar som inte är förfallna till betalning får göras gällande i konkursen.

Massafordran

En massafordran uppkommer efter konkursbeslutet och riktar sig mot konkursboet som sådant. Fordran kan ha uppkommit t.ex. genom avtal eller rörelsedrift. Konkursboet är betalningsansvarigt för denna fordran och den belastar inte konkursgäldenären sedan konkursen har avslutats. Borgenär med massafordran får betalt före borgenärer med övriga konkursfordringar men efter det att konkurskostnaderna har betalats.

I de fall konkursboet anses skattskyldigt ska skattefordringar, som uppkommer efter det att konkursbeslut meddelats men före konkursens slut, göras gällande som massafordringar. Vad gäller konkursboets skattskyldighet se avsnitt 24.6.

Gäldenärsfordran

Uppkommer skattefordringar för konkursgäldenären efter det att konkursbeslut meddelats kan dessa fordringar inte göras gällande i konkursen. Denna typ av fordran på gäldenären som uppkommit efter konkursbeslutet utan att få ställning som konkursfordran brukar kallas gäldenärsfordran. En gäldenärsfordran får göras gällande endast mot gäldenären i den egendom som inte ingår i konkursen eller som gäldenären återfår rådigheten över eller förvärvar efter konkursen. Denna typ av fordran omfattas inte av förmånsrätt. Normalt innebär det att fordran görs gällande mot gäldenären först efter det att konkursen avslutats.

Skattefordran efter konkursens avslutande

När det gäller aktiebolag så är dessa, som tidigare sagts, upplösta om konkursen avslutas utan överskott. I sådant fall är gäldenärsfordran utan värde. Om konkursen avslutas med överskott ska bolaget träda i likvidation. Fordringen kan då göras gällande under likvidationen. När likvidatorn framlagt slutredovisning är bolaget upplöst (13 kap. 40 § ABL). Om ny tillgång yppas, t.ex. återbetalning av skatt, efter det att konkursen avslutats kan efterutdelning ske. Även för handelsbolag, ekonomiska och ideella föreningar samt stiftelser gäller i princip samma regler.

I en konkurs ger en fordran i allmänt mål rätt till utdelning om staten har gjort en konkursansökan före preskription. Har gäldenären försatts i konkurs på ansökan av annan än staten,

måste bevakning eller anmälan till konkursförvaltaren ha ägt rum före preskriptionstidpunkten för att fordringen ska ge rätt till utdelning i konkursen.

24.4.2 Förmånsrätt

Förmånsrätt kan närmast definieras som en företrädesrätt för en fordran att framför andra fordringar få betalt ur gäldenärens egendom.

Allmänna regler

Som allmän regel gäller att en person kan betala sina skulder i den ordning som han själv vill. Inbetalning till skattekontot kan dock inte avse någon viss skatt eller avgift (jfr 16 kap. 9 § SBL). I den civilrättsliga lagstiftningen finns det dock regler om betalningsordningen när flera borgenärer konkurrerar om gäldenärens tillgångar. Reglerna om förmånsrätt styr fördelningen av gäldenärens tillgångar mellan konkursborgenärerna, dvs. mellan de borgenärer som har fordringar på gäldenären från tiden före konkursen. Utgångspunkten för förmånsrättsordningen är att alla fordringar mot gäldenären ska ha lika rätt, dvs. gäldenärens tillgångar ska fördelas mellan borgenärerna i proportion till deras fordringar. Förmånsrätterna utgör ett undantag från denna rätt till likabehandling.

Företrädesordningen mellan olika fordringar vid konkurs och utmätning regleras i Förmånsrättslagen, FRL, och 7 kap. UB. FRL reglerar de fordringar som har bättre rätt än andra och vilken ordning som gäller mellan dessa s.k. prioriterade fordringar.

Allmänna och särskilda förmånsrätter

Det finns två slag av förmånsrätter, särskilda och allmänna. De särskilda gäller både vid utmätning och konkurs och avser viss egendom. Exempel på särskilda förmånsrätter är de som följer med olika slags panträtter och inteckningar. Allmänna förmånsrätter gäller däremot endast vid konkurs men avser all egendom i konkursboet. Exempel på fordringar med allmän förmånsrätt är skatter och allmänna avgifter samt löne- och pensionsfordringar.

Först när de förmånsberättigade borgenärerna fått betalt utgår betalning till borgenärer utan förmånsrätt. Fordringar utan förmånsrätt finns i ett stort antal. De vanligaste är leverantörsfordringar utan säkerhet. Borgenärer utan förmånsrätt (oprioriterade) har lika rätt till betalning och får betalt i förhållande till fordringarnas belopp. En oprioriterad borgenär har vanligen små utsikter att få betalt vid konkurs.

Fordran på skatt

Allmän förmånsrätt följer enligt 11 § FRL med fordran på skatt och allmän avgift i fall och med de begränsningar som särskilt föreskrivs. De stora flertalet skatter och allmänna avgifter är

förmånsberättigade. I 1 § 1 st. LFS, anges att förmånsrätt följer med fordran på skatt och tull samt, om så särskilt föreskrivs, annan avgift till det allmänna som inte betecknas som skatt. I 2 st. föreskrivs att förmånsrätt inte gäller i fråga om skattetillägg, dröjsmålsavgift, förseningsavgift eller liknande avgift. Sådana debiteringar ska därför uteslutas när skattefordringar som omfattas av lagen bevakas med förmånsrätt i konkurs.

Ränta

Tidigare följde inte förmånsrätt med ränta på skattefordringar. Räntheregleringen i SBL skiljer sig till sin karaktär liksom i fråga om nivå från dröjsmålsavgiften, Med hänsyn härtill och av administrativa skäl ska förmånsrätt följa även med ränta på fordran enligt SBL (prop. 1996/97:100 s. 676).

Förmånsrättskommittén har lagt fram ett betänkande (SOU 1999:1) som bl.a. innebär att statens förmånsrätt för skatter och avgifter slopas. Förslaget innebär således att skatte- och avgiftsfordringar får konkurrera med övriga fordringar utan förmånsrätt vid konkurs. Se även lagutskottets betänkande 2001/02:LU26.

För utförligare kommentar kring frågan om konkursfordran, massafordran och gäldenärsfordran hänvisas till RSV:s bok Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900).

24.4.3 Skattefordringars uppkomst

Det finns inga lagregler om tidpunkten för skatters och avgifters uppkomst. Skatteförfattningarna reglerar tidpunkten för fullgörande av redovisnings- och betalningsskyldigheten. Frågan om vid vilken tidpunkt skatte- och avgiftsskulder uppkommer är därför i viss mån oklar. Tidpunkten beror på vad det är för skatt och vilken lagstiftning som ska tillämpas.

Allmänna regeln i konkurslagen

Frågan om tidpunkten är avgörande för bedömningen om en fordran får göras gällande i konkursen. Enligt 5 kap. 1 § KonkL får endast fordringar som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades göras gällande. Beloppet som sådant kan vid denna tidpunkt vara okänt eller ännu inte fastställt. Fordran får göras gällande även om den är beroende av villkor eller inte förfallen till betalning. Detta innebär att det är grunden för fordran som är avgörande och inte tidpunkten när fordringens belopp kan fastställas eller när fordringen förfaller. Något krav på att SKM ska ha hunnit fattat ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs finns inte. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har uppkommit.

Då en juridisk person som upplösts genom konkurs saknar partshabilitet är det viktigt att SKM fattar eventuella beskattningsbeslut innan konkursen avslutas.

I förarbetena till lagen om förmånsberättigade skattefordringar m.m. behandlades frågan och viss ledning kan hämtas från de uttalanden som gjordes. Även i förarbetena till den nya konkurslagen behandlades frågan i samband med reglerna om återvinning.

Fordringsanspråk vid beslut om konkurs

I litteraturen har en allmän princip formulerats enligt vilken den väsentliga grunden för fordringsanspråket måste föreligga vid tidpunkten för konkursbeslutet för att fordringen ska få göras gällande (prop. 1986/87:90 s. 123).

Indirekta skatter

I fråga om de indirekta skatterna såsom mervärdesskatt, punktskatter och liknande har det inte ansetts vara några problem att fastställa tidpunkten för fordringens uppkomst. Tidpunkten torde vara den då de förfaranden eller omständigheter som grundar skattskyldigheten inträffar. Således torde indirekta skatter och avgifter kunna göras gällande i konkurs vad gäller den del som belöper på händelser som medför skattskyldighet och som inträffat före beslut om konkurs (prop. 1971:142 s. 21).

Slutlig skatt

Beträffande inkomstskatt gäller att en fordran på slutlig skatt är förenad med förmånsrätt om den tidsrymd (beskattningsår) till vilken skatten hänförs har gått till ända innan beslut om konkurs meddelades (3 § första meningen LFS). I förarbetena, som begränsade sig till konkurssituationen, framhölls att det inte fanns anledning till att belasta konkursförvaltningen med kostsamma utredningar för att bestämma tidpunkten för inkomstskatternas uppkomst (prop. 1971:142 s. 40). Det betonades att regeln inte begränsade förmånsrätten för preliminär skatt.

Slutlig skatt som belöper på beskattningsår som inte gått till ända före konkursbeslutet kan inte bevakas med förmånsrätt men detta torde kompenseras av att fordran på preliminär skatt kan göras gällande med förmånsrätt för motsvarande tid. Inkomstskatteeffekten av vissa transaktioner som äger rum under löpande beskattningsår kan neutraliseras genom andra transaktioner och det har hävdats att någon säker bedömning av skattekravets storlek därför inte kan göras förrän beskattningsåret gått till ända (prop. 1986/87:90 s. 122). Ibland kan en skatteskuld, som räknats fram efter beskattningsårets utgång, hänföras till en transaktion som skett under perioden. Detta kan ske vid situationer som t.ex. försäljning av större tillgångar i en rörelse. Inkomstskatt som uppkommit under ”konkursåret” men

innan beslut om konkurs får göras gällande i konkursen men utan förmånsrätt.

**F-skatt och särskild
A-skatt**

Debiterad preliminär skatt beräknas på årsbasis och debiteras i en post som ska betalas med lika stora belopp varje månad under tiden februari-januari. Den preliminära skatten får därför anses uppkommen i samband med debiteringen. För fordran på preliminär skatt finns det ingen uttrycklig inskränkning motsvarande den som gäller för slutlig skatt. Enligt prop. 1986/87:90 s. 124 f bör fordran på preliminär skatt kunna göras gällande med förmånsrätt även om fordringen inte har förfallit till betalning vad gäller den del som får anses belöpa på tiden innan beslut om konkurs.

All preliminär skatt som har förfallit till betalning innan beslut om konkurs kan göras gällande med förmånsrätt. Om en skatteperiod (en kalendermånad) har gått till ända men förfalldagen ännu inte har inträffat bör även denna period göras gällande med förmånsrätt. Om en skattskyldig försätts i konkurs i en skatteperiod beräknas den förmånsberättigade fordran utifrån trettiondelar.

Avdragen skatt

Den som betalar ut ersättning för arbete, ränta eller utdelning är skyldig att göra skatteavdrag vid varje utbetalningstillfälle. Skatteavdrag ska även göras på ersättning för arbete som betalas ut som förskott. Det innebär att fordran på avdragen skatt uppkommer vid den tidpunkt då utbetalning sker. Detta oberoende av om skatteavdrag har gjorts eller inte.

Arbetsgivaravgifter

Fordran på arbetsgivaravgifter uppkommer vid den tidpunkt då utbetalning av avgiftsgrundad ersättning sker. Avgifterna är samordnade med systemet för uppbörd av skatteavdrag. Arbetsgivaravgifter betalas månadsvis på grundval av de löneutbetalningar som gjorts under närmast föregående månad.

Enligt 3 § LFS har en fordran som avser socialavgifter förmånsrätt i den mån avgiften belöper på lön eller annan ersättning som har utgetts före beslutet om konkurs.

Moms

Enligt 1 kap. 3 § ML inträder skattskyldigheten när den omsättning som skattskyldigheten avser faktiskt ägt rum. När det gäller fordran på moms anses den i princip ha uppkommit vid tiden för leverans av vara eller tillhandahållande av tjänsten (jfr Welamson, Konkursrätt s. 134). I de fall en affärshändelse har inträffat innan redovisningsperiodens slut och det går att hänföra momsfordringen till denna period har fordran uppkommit innan redovisningsperiodens slut. Vanligen får man dock nöja sig med att konstatera att momsfordran har uppkommit vid redovisningsperiodens slut.

Fr.o.m. den 1 januari 2001 ska jämkning ske av avdrag för ingående moms om fastighetsägare, bostadsrättshavare eller hyresgäst försätts i konkurs (8a kap. 4 § 1 st. 6 p. ML, se SFS 2000:500). 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.

Tidpunkten för fordrans uppkomst gäller oavsett om det är en momsfordran som staten har mot den skattskyldige eller om den skattskyldige har en momsfordran mot staten.

Latenta skatteskulder

En latent skuld är en skatteskuld som kan bli aktuell någon gång i framtiden. Man avser då det förhållandet att en framtida försäljning av en tillgång kommer att utlösa en inkomstbeskattning. Så länge en försäljning inte har skett utgör den framtida skatten en latent (dold) skuld som åvilar tillgången i fråga. Den latent skulden kan aldrig anges till ett exakt belopp eftersom den är beroende av ett antal okända faktorer såsom om och när försäljning sker, vinstens storlek och den skattskyldiges övriga inkomster. En i denna mening latent fordran skiljer sig från en villkorad fordran genom att fordran anses uppkomma först genom den åtgärd som utlöser beskattningen, En latent skatteskuld kan därför inte göras gällande i en konkurs (jfr prop. 1986/87:90 s. 124).

Fonder

Vad gäller behandling av medel som avsatts till fonder i näringsverksamhet se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m.

24.4.4 Kvittning och återvinning

Kvittning innebär att en fordran avräknas mot en motfordran så att de båda fordringarna upphör att gälla till den del de täcker varandra.

Kvittning

Vid kvittning är huvudregeln den att en borgenär får kvitta sin fordran hos konkursboet mot en skuld till detta, om fordringarna stått mot varandra före konkursbeslutet. På skatteområdet saknar bestämmelserna om kvittning betydelse om och i den mån avräkning kan göras enligt lagen (1985:146) om avräkning vid återbetalning av skatter och avgifter. Är avräkningslagen inte tillämplig kan bestämmelserna om kvittning bli aktuella också på skatteområdet.

Om staten har en fordran mot konkursgäldenären som överstiger statens skuld till densamme, måste fordran bevakas i konkursen för att få utdelning på det överskjutande beloppet.

Återvinning

Återvinning i konkurs innebär i korthet att vissa rättshandlingar som gäldenären gjort före konkurs ska återgå. Genom återvinningsreglerna ska borgenärerna tryggas mot att gäldenären före konkursen placerar sina tillgångar så att borgenärerna inte kan komma åt dem. I första hand träffar återvinningsreglerna sådana rättshandlingar som innebär att gäldenären gör sig av med sina tillgångar till nackdel för en eller flera borgenärer. I dessa fall medför rättshandlingen att det blir mindre kvar av tillgångarna för utdelning i konkursen.

Förfallen skatt

Betalning av skatt eller avgift som var förfallen till betalning kan aldrig återvinnas av ett konkursbo (4 kap. 1 § p. 1 KonkL). Som en följd av förslaget till att förmånsrätten avskaffas föreslås denna regel slopas (SOU 1999:1 s. 19). De flesta löpande betalningarna av förfallen skatt skulle ändå komma att undantas från återvinning, eftersom de vid tillämpning av 4 kap. 10 § KonkL kan komma att anses som ordinära. Bedömningen av om återvinning skulle kunna ske enligt den subjektiva otillbörlighetsregeln i 4 kap. 5 § KonkL bör enligt utredningen ske enligt generellt tillämpliga regler (SOU 1999:1 s. 193). Enligt lagutskottets betänkande 2001/02:LU26 bör emellertid ett slopande av återvinningsförbudet övervägas ytterligare.

24.5 Konkursgäldenärens skattskyldighet

24.5.1 Inkomstskatt

Av 3 och 6 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att fysiska och juridiska personer i princip är skattskyldiga för all inkomst. Några särbestämmelser angående skattskyldigheten för konkursgäldenär fanns inte heller enligt KL och SIL.

Av rättspraxis kan man hämta viss vägledning i vilken utsträckning en konkursgäldenär ska beskattas.

Praxis före 1955

Fram till 1955 utgjorde såväl konkursbo som konkursgäldenär skattesubjekt vid inkomstbeskattningen. Praxis var dock oklar. Ibland beskattades konkursgäldenären – exempelvis för inkomst av tjänst och garantibelopp för fastighet – och ibland beskattades konkursboet. Genom RÅ 1995 ref. 21 klargjordes att konkursbo inte är skattskyldigt. Skattskyldighet för inkomst efter konkursutbrottet åvilar i stället konkursgäldenären.

Praxis efter 1955

När det gäller rättspraxis efter 1995 finns regeringsrättsavgöranden som klargör skattskyldighetens omfattning beträffande vissa inkomstslag. I andra inkomstslag finns ingen motsvarande praxis.

Inkomst av tjänst

Inkomst av tjänst beskattas i sin helhet hos konkursgäldenären även om viss del av lönen betalas in till konkursboet. Enligt RÅ 1936 Fi 97 beskattades konkursgäldenären för inkomst av tjänst oberoende av att viss del av inkomsten kan komma att tillfalla konkursboet med stöd av 27 § 2 st. KonkL (numera 3 kap. 3 § KonkL). I RÅ 1970 Fi 248 beskattades en person för inkomst av tjänst vid 1964 års taxering för den inkomst som han uppburit under hela 1963 trots att han försattes i konkurs i april 1963. Utgången blev den samma i RÅ 1971 Fi 728.

Inkomst av kapital

I RÅ 1941 ref. 56 beskattades konkursgäldenären inte för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet. Rättsfall som ligger före 1955, då konkursboet eller konkursgäldenären beskattades, bör inte tolkas som om konkursgäldenären aldrig skulle kunna beskattas för avkastning på kapital som ingår i konkursboet.

Frågeställningarna kring skattskyldighetens omfattning är utförligt diskuterade i SST 1984 s. 420-440 och s. 673-685. Av artiklarna framgår att sådan skattskyldighet, för inkomst av kapital, torde kunna föreligga i vissa fall, vilket också framgår av underrättsdomar. Således torde ränta på bankmedel och utdelning på aktier, som gäldenären förvärvat med egna arbetsinkomster, utgöra skattepliktig inkomst.

Konkursgäldenär har enligt RÅ 82 1:5 ansetts skattskyldig för realisationsvinst vid försäljning av fastighet under konkursen. Utgången har bekräftats i RÅ 1991 not. 246 där RR ansåg skattskyldighet föreligga för reavinst på fastighet, som avyttrats efter konkurstillfället.

Från och med taxeringsåret 1992 beskattas realisationsvinster i inkomstslaget kapital. Den omständigheten att realisationsvinster som innan 1990 års skattereform beskattats som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet numera hänförs till inkomstslaget kapital bör inte innebära att tidigare praxis sätts ur spel när det gäller att bedöma om sådana inkomster är skattepliktiga för konkursgäldenären. Dessa bör även efter 1990 års skattereform vara skattepliktiga för konkursgäldenären. Skattskyldigs skatterättsliga ställning bör inte bli förmånligare om inkomst av kapital uppkommer under konkurs än innan konkurs.

Enligt en dom meddelad av länsrätten i Göteborg och Bohus län den 28 juni 1983, mål nr S 6045-79, har en konkursgäldenär befunnits skattskyldig för inkomst av kapital som inlutit under konkurs. Domen har vunnit laga kraft. Även om det är fråga om en underrättsdom är utgången i målet av intresse.

Fastighetsskatt

Skattskyldig för fastighetsskatt är, med något undantag, ägaren till fastigheten. RR har slagit fast att garantibelopp (t.o.m. 1987 års taxering) tas upp till beskattning hos fastighetens ägare, även om denna är försatt i konkurs. Äganderätten övergår inte i samband med konkursen på konkursboet (RÅ 1922 ref. 50, RÅ 1966 Fi 320). Fr.o.m. 1988 års taxering har garantibelopp ersatts med statlig fastighetsskatt, som påförs fastighetens ägare. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

Inkomst av näringsverksamhet

I RÅ 1976 ref 170, ansåg regeringsrätten konkursgäldenären vara skattskyldig för inkomst som uppkommit i rörelsen före konkursutbrottet och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren. I RÅ 1991 not. 246, som gällde beskattning av reavinst i samband med avyttring av fastighet, ansåg RR att intäkt av jordbruksfastighet på grund av konkursboets försäljning av inventarier inte ska beskattas. Däremot beskattades konkursgäldenären för reavinst på fastighet som avyttrats efter konkurstillfället.

Konkursgäldenär beskattas inte för inkomster som uppkommer under konkurs genom att konkursboet driver rörelsen vidare. I RÅ 1988 ref 90 ansågs ersättning till konkursgäldenär för arbete i den rörelse konkursboet fortsatte driva efter konkursutbrottet utgöra lön från boet och grunda skyldighet för boet att erlägga arbetsgivaravgifter. Utbetalda belopp från konkursboet ansågs inte utgöra uttag ur någon av konkursgäldenären bedrivna rörelse utan som ersättning för det arbete som han utfört åt konkursboet.

Konkursgäldenär, som är fysisk person, får inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL, med undantag för jordbruksverksamhet. Om gäldenären trots detta förbud skulle driva sådan näringsverksamhet vid sidan av konkursboet är han skattskyldig för inkomsten.

RR har inte i något fall haft att ta ställning till om konkursgäldenären är skattskyldig för inkomst som före 1992 års taxering beskattades som inkomst av annan fastighet.

1990 års skattereform har inte inneburit att rättsläget klarnat. De tidigare inkomstslagen, inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, kapital och tillfällig förvärvsverksamhet har numera slagits samman till två, inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital.

Uppgiftsskyldighet

För konkursgäldenär gäller vanliga bestämmelser vad gäller uppgiftsskyldighet till SKM för affärshändelser som inträffat före beslut om konkurs.

**Deklarations-
skyldighet**

Från och med konkursutbrottet föreligger uppgiftsskyldighet vad gäller inkomstdeklaration för sådana inkomster för vilka skattskyldighet föreligger. Detta gäller både fysiska och juridiska personer.

Enligt RÅ 81 1:7 har en skattskyldig fysisk person som varit försatt i konkurs ansetts skyldig att lämna självdeklaration.

För vissa juridiska personer föreligger en obligatorisk deklara-tions-skyldighet oberoende av om någon inkomst uppburits eller inte. Det innebär att deklara-tions-skyldighet föreligger även om verksamheten går med underskott eller om någon verksamhet inte har bedrivits under inkomståret (2 kap. 7 § LSK).

Deklarations-skyldigheten för aktiebolag ska fullgöras av en ställföreträdare (19 kap. 1 § 4 p. LSK). Under konkurs före-träds bolaget som konkursgäldenär av bolagets styrelse och verkställande direktör eller de likvidatorer som fanns vid konkursens början (13 kap. 48 § ABL). Detta innebär att det är någon ur sistnämnda gruppering som ska lämna deklaration även när bolaget är försatt i konkurs.

24.5.2 Mervärdesskatt

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

**Redovisnings-
skyldighet**

Försätts en skattskyldig i konkurs inträder redovisningsskyl-dighet 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 redovisnings-skyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

Skattedeklaration

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

För ytterligare information om moms vid obestånd, konkurs och ackord hänvisas till RSV:s Handledning för mervärdesskatt (RSV 553). De administrativa reglerna i samband med konkurs m.m. finns beskrivna i RSV:s Handledning för mer-värdesskatteförfarandet (RSV 555).

24.5.3 Preliminär skatt

Konkursgäldenär är skattskyldig för arbetsinkomster som han själv förvärvat under konkursen. Detta oberoende av om en del av inkomsten tas i anspråk av konkursboet. Enligt praxis har det inte gjorts något undantag från reglerna om skatteavdrag vid utbetalning av ersättning för arbete för konkursgäldenär.

Vad gäller debiterad preliminär skatt vid konkurs hänvisas till avsnitt 24.7.

Hög preliminär-skatt

Det kan ligga i konkursgäldenärens intresse att betala hög preliminär skatt för att sedan när konkursen är avslutad få överskjutande preliminär skatt. Ett sådant överuttag av preliminär skatt skulle kunna åstadkommas om konkursgäldenären begär förhöjt skatteavdrag hos sin arbetsgivare eller underlåter att på begäran av utbetalaren visa upp sin skattsedel. För att förhindra detta kan konkursboet ansöka om att SKM beslutar att skatteavdrag ska göras med mindre belopp än vad som annars skulle ha gällt, om den preliminära skatten därigenom bättre överensstämmer med den beräknade slutliga skatten (8 kap. 27 § SBL). Konkursgäldenären har rätt att yttra sig över ansökan om minskat skatteavdrag innan SKM fattar beslut. Beslut om minskat skatteavdrag ska meddelas konkursgäldenären och dennes arbetsgivare (22 § SBF). Om SKM har beslutat om minskning av skatteavdraget får arbetsgivaren inte tillmötesgå arbetstagarens begäran om förhöjt skatteavdrag (8 kap. 7 § SBL). Om den ändrade beräkningen av den preliminära skatten medför en återbetalning av skatteavdrag ska återbetalningen göras till konkursboet (5 kap. 14 § 2 st. SBL).

F-skattsedel

En skattskyldig som är försatt i konkurs har inte rätt att inneha F-skattsedel. En ny F-skattsedel får då utfärdas efter ansökan men först efter en sådan prövning som regelmässigt ska ske när någon ansöker om F-skatt.

Om konkursgäldenären hade F-skatt vid ersättningens bestämmande ska skatteavdrag inte göras även om konkurs inträffat och F-skatten återkallats. Hade konkursgäldenären däremot inte F-skatt vid ersättningens bestämmande ska skatteavdrag göras (om inte annat undantag gäller) trots att konkurs inträffat. Om skatteavdrag görs ska beloppet tillgodoräknas gäldenären vid debitering av skatt enligt den kommande taxeringen.

24.5.4 Skatteavdrag och arbetsgivaravgift

Den som har varit skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter eller som har gjort skatteavdrag utan att

vara skyldig att göra det ska lämna skattedeklaration (10 kap. 9 § SBL).

Konkursgäldenären är skyldig att lämna redovisning för skatter och avgifter för tiden fram till konkursbeslutet, vilket även innefattar skyldigheten att lämna kontrolluppgifter för samma tid.

24.6 Konkursboets skattskyldighet

24.6.1 Inkomstskatt

Fråga om konkursboets skattskyldighet till inkomstskatt för inkomst som förvärvas under konkursen eller om inkomsten eventuellt är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärvas av såväl konkursboet som konkursgäldenären. Som tidigare sagts får konkursförvaltaren driva konkursgäldenärens rörelse vidare om det är ändamålsenligt.

Praxis före 1955

Före år 1955 fanns i praxis inte någon enhetlig linje vad gällde skattskyldigheten. Konkursboet hade ansetts skattskyldigt för inkomst av skogsförsäljning, inkomst av tjänst, inkomst av kapital och garantibelopp av fastighet.

Avgörande plenum- utslag

I RÅ 1955 ref. 21 undanröjde RR på talan av konkursbo dess taxering för inkomst av annan fastighet (hyresfastighet), kapital (ränta och utdelning) och reavinst (försäljning av fastighet) ”enär skattskyldighet för inkomst icke åligger konkursbo”. Utslaget, som avgjordes i plenum, dikterades av en knapp majoritet, vilken inte gav någon motivering för sin ståndpunkt. Utförliga motiveringar gavs däremot av flera av dem, som ville beskatta konkursboet, helt eller med undantag för reavinst. Majoritetens uppfattning kan motiveras med, att skattskyldigheten åligger den som äger en förvärvskälla, medan konkursboet endast förvaltar gäldenärens tillgångar. Ett flertal rättsfall efter år 1955 bekräftar, att konkursbo inte är skattskyldigt för någon inkomst. Detta gäller oberoende av vilket inkomstslag inkomsten hänförs till.

24.6.2 Mervärdesskatt

Konkursbo blir skatt- skyldigt

Om en skattskyldig försatts i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet (6 kap. 3 § ML).

Bestämmelsen innebär att konkursboet till följd av konkursen inträder som skattesubjekt för verksamheten i konkursgäldenärens ställe i fråga om de affärshändelser för vilka

skattskyldighet inträder efter konkursbeslutet. Konkursboet blir skattskyldigt till mervärdesskatt om det fortsätter att driva verksamheten eller på annat sätt omsätter skattepliktiga varor och tjänster. Förvaltaren ska registrera konkursboet till mervärdesskatt hos SKM. Konkursboet ska lämna skattekundskärl för de affärshändelser som inträffar från och med konkursbeslutet.

För ytterligare information om moms vid konkurs m.m. hänvisas till RSV:s handledning för mervärdesskatt.

25.6.3 Preliminär skatt

Ingen preliminär skatt

Ett konkursbo är, som nämnts ovan, inte skattskyldigt till inkomstskatt. Detta innebär att någon preliminär skatt för inkomståret inte ska betalas. Den som betalar ut ersättning för utfört arbete till ett konkursbo ska således inte göra något skatteavdrag.

F-skattsedel

Även den som inte är skattskyldig i Sverige men uppger sig bedriva eller har för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet har rätt att få en F-skattsedel under samma förutsättningar som gäller för den som är skattskyldig här (4 kap. 7 § SBL).

Även om konkursboet inte äger verksamheten (förvärvskällan) har konkursboet rätt att driva gäldenärens verksamhet vidare i den mån det är ändamålsenligt. Om konkursboet uppfyller förutsättningarna för näringsverksamhet kan konkursboet således tilldelas en F-skattsedel även om det inte ska beskattas för eventuella inkomster.

Om konkursboet inte tilldelats en F-skattsedel och en utbetalare vill ha uppgift om att skatteavdrag inte ska göras kan SKM utfärda ett intyg om att skatteavdrag inte ska göras (5 kap. 10 § SBL).

Om konkursboet tar emot ersättning för utfört arbete och konkursgäldenären hade F-skatt vid ersättningens bestämmande ska skatteavdrag inte göras även om konkurs inträffat och F-skatten återkallats. Om konkursgäldenären däremot inte hade F-skatt vid ersättningens bestämmande ska skatteavdrag göras, om inte undantag föreligger, trots att konkurs inträffat och utbetalning sker till konkursboet. Om skatteavdrag görs kommer, som tidigare sagts, beloppet att tillgodoräknas konkursgäldenären vid debiteringen av skatt enligt den kommande taxeringen.

24.6.4 Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter

Skatteavdrag

Om konkursboet fortsätter gäldenärens verksamhet och inträder som arbetsgivare är konkursboet skyldigt att göra skatteavdrag vid varje utbetalningstillfälle enligt vanliga regler. Konkursboet ska lämna skattedeklaration och kontrolluppgifter för samma tid. Om gjorda skatteavdrag inte betalas av boet utgör de en fordran på själva konkursboet, dvs. en massafordran.

Om anställda uppburit lön före konkursen men gjorda skatteavdrag inte har betalats av konkursgäldenären bevakas denna fordran som en konkursfordran. Fordran på gjorda skatteavdrag har uppkommit före beslut om konkurs. Konkursboet är inte skyldigt att lämna skattedeklaration eller kontrolluppgifter för tid innan konkursen. Även om skyldighet inte föreligger, lämnar förvaltaren ofta kontrolluppgifter.

Utdelning på lönefordran

Arbetstagares fordran på lön för arbete som utförts före konkursen är att betrakta som konkursfordran. Skatteavdrag ska göras vid varje utbetalningstillfälle. Enligt RÅ 1958 ref 58 är konkursförvaltare skyldig att göra skatteavdrag på utdelning på lönefordran som konkursborgenär har bevakat i konkursen. Fordran uppkom först genom betalning av lönen, dvs. genom utdelning, och hade inte kunnat bevakas i konkursen som en konkursfordran.

Även arbetstagares fordran på uppsägningslön betraktas som konkursfordran även om arbetstagaren utför arbete år konkursboet under uppsägningstiden.

Lönegaranti

Lönegaranti betalas ut av länsstyrelsen. I samband med utbetalningen ska länsstyrelsen göra skatteavdrag (24 § lönegarantilagen). Beträffande garantibeloppet fullgör länsstyrelsen en arbetsgivares skyldigheter vad gäller att redovisa gjorda skatteavdrag i en skattedeklaration och att lämna kontrolluppgifter för inkomsttaxeringen (7 § lönegarantiförordningen).

Lönefordringar som inte ersätts enligt lönegarantilagen får bevakas som vanliga konkursfordringar.

Arbetsgivaravgifter

Det är konkursgäldenären som är skyldig att redovisa och betala arbetsgivaravgifter på lön som betalats ut före beslut om konkurs. Enligt 3 § lag om förmånsberättigade skattefordringar har fordran på socialavgifter förmånsrätt endast i den mån avgifterna belöper på lön eller annan ersättning som utgivits före beslut om konkurs. Det innebär att fordran på arbetsgivaravgifter som uppkommit före beslut om konkurs bevakas som en konkursfordran med förmånsrätt.

Om konkursboet fortsätter gäldenärens verksamhet ska boet redovisa och betala sociala avgifter på de löner som konkursboet betalar ut som arbetsgivare. Betalar inte konkursboet utgör fordran på arbetsgivaravgifterna en massafordran.

Utdelning på lönefordran

Enligt 2 kap. 1 § SAL ska arbetsgivaravgifter betalas av den som utger avgiftspliktig ersättning. Av 2 kap. 10 § SAL framgår vad som är avgiftspliktig ersättning.

Regeringsrätten har i dom den 12 april 2000 (mål nr 546-1998 och 6161-1998) ansett att arbetsgivaravgifter ska betalas av konkursbo på utdelning på lönefordran som konkursborgenär har bevakat. Avgifterna ska betalas av konkursboet i egenskap av utbetalare av lön. Statens fordran på arbetsgivaravgifter blir därmed en massafordran som går före samtliga utdelningsberättigade fordringar.

Lönegaranti

Arbetsgivaravgifter belöper på garantibelopp enligt lönegarantilagen (2 kap. 11 § 2 p. SAL). Länsstyrelsen är skyldig att betala arbetsgivaravgifter för utgiven ersättning enligt lönegarantilagen.

Arbetsgivaravgift på utbetald lönegarantiersättning har ansetts sakna betalningsrätt i konkurs. Se Högsta domstolens beslut den 21 december 1998, mål Ö 452-97. Enligt 28 § lönegarantilagen inträder staten i arbetstagares ställe mot konkursgäldenären i fråga om utbetalt garantibelopp. Utdelningen i konkursen för en arbetstagares fordran som ersatts av garantin tillfaller staten intill detta belopp. Någon motsvarande regel finns inte för arbetsgivaravgift beräknad på utbetalt garantibelopp.

Förmånsrättskommittén föreslår i sitt betänkande att konkursbos skyldighet att betala arbetsgivaravgifter begränsas till ersättning för arbete som utförts åt konkursboet. Kommittén anser att fordran på avgifterna har uppkommit samtidigt med lönen men är villkorad av att lönen utdelas i konkursen. Vidare föreslår kommittén att skyldigheten för länsstyrelsen att erlagga arbetsgivaravgift på lönegaranti bör avskaffas i motsvarande mån (SOU 1999:1 s 192 ff).

24.7 SKM:s åtgärder efter beslut om konkurs

Allmänt

Om staten har en skattefordran mot en gäldenär i konkurs ska KFM göra fordringen gällande i konkursen. Som tidigare sagts får alla fordringar som har uppkommit innan konkursbeslutet meddelades göras gällande i konkursen (5 kap. 1 § KonkL). Det är således KFM som ska bevaka statens fordringar i konkurs.

Det åligger SKM att informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Det gäller även om de inte är fastställda till sitt belopp eller ännu inte har förfallit till betalning. Beskattningsbeslut måste däremot fastställas innan konkursen avslutas då en juridisk person som upplösts genom konkurs saknar rättskapacitet.

När skattefordring kan anses uppkomma framgår av avsnitt 24.4.3.

**Den totala skatte-
skulden**

I de fall staten kan påräkna full utdelning på sina skattefordringar är det viktigt att KFM så tidigt som möjligt får en samlad bild över den skattskyldiges/gäldenärens totala skatteskuld.

**Debiterad preliminär
skatt**

En debiterad preliminär skatt bör inte sättas ned enbart på den grunden att den skattskyldige har försatts i konkurs. Någon begränsning i skattskyldigheten för en konkursgäldenär finns inte i skatteförfattningarna och rättsläget är delvis oklart. Vilka inkomster, förutom arbetsinkomster, som konkursgäldenären kan vara skattskyldig för efter beslut om konkurs framgår av avsnitt 24.5.

Om skattskyldighet föreligger för inkomst bör SKM beräkna den slutliga skatten för kommande taxering. En nedsättning av den debiterade preliminära skatten bör ske endast i de fall debiteringen är för hög i förhållande till den slutliga skatten som den skattskyldige kan komma att påföras.

Innehar konkursgäldenären en F-skattsedel ska SKM återkalla denna efter beslut om konkurs, 4 kap. 13 § p. 7 SBL. I samband med att F-skattsedeln återkallas bör SKM beräkna den slutliga skatten och tilldela konkursgäldenären en särskild A-skatt med en debitering motsvarande mellanskillnaden mellan debiterad F-skatt som förfallit till betalning vid beslutet om konkurs och den beräknade slutliga skatten.

Observera att preliminär skatt som uppkommit efter beslut om konkurs inte kan göras gällande i konkursen. Fordran på sådan skatt kan normalt endast göras gällande mot gäldenären först efter det att konkursen avslutats. Vad gäller juridiska personer är dessa upplösta om konkursen avslutas utan överskott. De fordringar som inte kunnat göras gällande i den juridiska personens konkurs är då utan värde.

Avregistrering

Konkursgäldenären ska inte vara registrerad till mervärdesskatt eller som arbetsgivare för tid efter beslut om konkurs. Konkursgäldenärens verksamhet anses upphöra i och med beslutet om konkurs. Om konkursboet fortsätter gäldenärens verksamhet ska boet registrera sig till mervärdesskatt och eventuellt som arbetsgivare.

Fastställda skattefordringar

Alla fordringar som fastställts innan beslut om konkurs får göras gällande i konkursen.

Förfallit till betalning

Fordringar som har förfallit till betalning får överlämnas för indrivning även om villkoren för överlämnande inte är uppfyllda (20 kap. 2 § SBL). SKM får också före överlämnandet underlåta att betalningsuppmånen den skattskyldige (20 kap. 3 § SBL). Syftet med att uppmåna den skattskyldige att betala beloppet innan det överlämnas för indrivning finns inte längre när den skattskyldige har försatts i konkurs. Då förfallodagen har passerats och skatten att betala har registrerats på skattekontot kan SKM snabbrestföra uppkommet underskott på skattekontot. Det är inte en specifik skattefordran som snabbrestförs utan det aktuella skattekontounderskottet inklusive upplupen ränta som restförs. Se mer om snabbrestföring i avsnitt 23.2.3.

Ej förfallit till betalning

Även fastställda fordringar som ännu inte har förfallit till betalning får göras gällande i konkursen. 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. Detta framgår av 20 kap. 7 § SBL. 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).

Bestämmelsen om överlämnande före förfallodagen infördes att gälla från den 15 juni 1995. Avsikten med bestämmelsen var att en myndighet ska ha till uppgift att i en gäldenärs konkurs göra gällande fordringar som tillhör de skatter och avgifter som omfattas av lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. (prop. 1994/95:209 s. 37). Det är således inte meningen att både SKM och KFM ska bevaka statens fordringar i konkurs.

Fordran på skatt som ännu inte har förfallit till betalning är inte registrerad på skattekontot och kan således inte snabbrestföras utan måste överlämnas till KFM på annat sätt. Detta gäller även fordran på skatt där anstånd med betalning har medgetts.

Inte fastställda skattefordringar

Alla fordringar som uppkommit innan beslut om konkurs meddelades får göras gällande i konkursen. Något krav på att fordran måste vara fastställd finns inte.

Man kan urskilja två fall av uppkomna men ännu inte fastställda skattefordringar mot konkursgäldenären.

Dels kan det vara uppkomna fordringar som är kända till sitt belopp men som ännu inte har fastställts (t.ex. övervägande om beslut har sänts ut eller skatt har upptäckts vid en revision) och

dels fordringar som är okända till sin storlek (t.ex. tidpunkt för redovisning har ännu inte inträffat, skattskyldig har inte lämnat deklaration för redovisningsperioden eller SKM har precis påbörjat en revision).

Uppgift om uppkomna fordringar som ännu inte har fastställt och som kan antas komma att fastställas bör överlämnas till KFM för att göras gällande in konkursen.

Twistiga fordringar

Om skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat ett beslut upphör inte den skattskyldiges möjligheter att fortsätta processen om denne försätts i konkurs.

Även twistiga fordringar kan göras gällande i konkursen. KFM och även konkursförvaltaren bör få kännedom om vilka skattefordringar som är föremål för process.

Processer som gäller fordran på skatt som uppkommit före beslut om konkurs förs enligt huvudregeln mellan SKM och den skattskyldige (konkursgäldenären). Dvs. all kommunikation ska i första hand ske med konkursgäldenären.

Pågår en tvist mellan konkursgäldenären och SKM som rör egendom som tillhör konkursboet (t.ex. överskjutande mervärdesskatt) får konkursboet överta gäldenärens talan. För SKM talan mot konkursgäldenären angående en fordran som kan göras gällande i konkursen får konkursboet träda in i processen vid sidan av gäldenären (3 kap. 9 § KonkL). Konkursboet företräds av konkursförvaltaren.

Enligt RÅ 1979 1:81 och RÅ 1981 1:20 äger konkursförvaltaren behörighet att föra konkursgäldenärens talan i skatteprocess om utgången i taxeringsmålet har betydelse för utdelningen i konkursen. Konkursgäldenären ska underrätta domstolen om konkursen, varefter domstolen ska meddela konkursboet om rättegången. Om konkursförvaltaren inte tar över processen får konkursgäldenären själv föra processen. Eventuell egendom som tillfaller konkursgäldenären efter processen är hans egen och ingår inte i konkursboet.

SKM bör informera konkursförvaltaren om aktuella processer mellan SKM och konkursgäldenären. Då KFM företräder staten som borgenär i konkursen måste SKM meddela KFM om vilka skatter och avgifter som är föremål för process mellan SKM och konkursgäldenären.

Övrig information

Alla uppgifter som SKM har om konkursgäldenärens ekonomiska förhållanden som kan antas vara av betydelse för indrivning ska överlämnas till KFM (7 § indrivningsförordningen).

Då uppgiftsskyldighet följer av indrivningsförordningen hindrar normalt inte reglerna om sekretess att uppgifter lämnas till KFM (14 kap. 1 § SekrL). De uppgifter som behövs för indrivningsverksamheten kan lämnas fritt med stöd av generalklausulen i 14 kap. 3 § SekrL.

KFM har från 1 okt 2001 fått ändrade sekretessregler som underlättar uppgiftsutbyte mellan SKM och KFM.

Exempel på uppgifter som kan lämnas till KFM är uppgift om tillgångar i utlandet och avyttring av tillgångar till närstående. Dessa uppgifter finns normalt redovisade i inkomstdeklarationen.

SKM bör också lämna uppgift till KFM och normalt även till konkursförvaltaren vad gäller transaktioner som kan antas bli föremål för återvinning.

Övrig information har KFM inte tillgång till via sina register utan informationen måste lämnas över av SKM på annat sätt.

Utredning i skatte- ärenden

När den skattskyldige har försatts i konkurs ska SKM snarast kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning (37 § 1 st. SBF).

Saknas redovisning eller är redovisningen bristfällig bör SKM begära in uppgifter för att kunna fastställa fordringarnas belopp. Deklarations- och uppgiftsskyldighet som enligt skattelagstiftningen åvilar en skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöras av denne, även om denne är försatt i konkurs, och inte av konkursförvaltaren.

Förutom att begära in redovisning som saknas kan utredningar som SKM vidtar syfta till att klarlägga vissa sakförhållanden. Exempelvis kan det föreligga otillbörliga förmögenhetsöverföringar mellan företrädare/närstående till företrädare och företaget.

SKM bör i samråd med KFM bestämma utredningens djup och omfattning vad gäller utredning av företag i konkurs. Bedömningen av den skattskyldiges betalningsförmåga bör normalt inte påverka urvalet av kontrollobjekt. I vissa fall kan det vara viktigt att genomföra en kontroll även om det kan förväntas att staten inte kommer att få betalt från den skattskyldige för de ytterligare skattefordringar som kan uppkomma. Detta kan exempelvis vara fallet vid misstanke om skattebrott eller om företrädaren för en juridisk person bedöms kunna göras ansvarig för skattebeloppen och företrädaren antas ha betalningsförmåga.

Beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan SKM välja olika åtgärder för att få in de uppgifter som saknas.

Åtgärderna kan vara

- telefonförfrågan,
- skriftlig förfrågan,
- föreläggande,
- vitesföreläggande eller
- revision.

Arbetsgivare har inte gjort skatteavdrag

Om utredningen ger anledning att anta att den skattskyldige, som är arbetsgivare, underlåtit att göra skatteavdrag för en arbetstagare ska KFM underrättas (37 § 2 st. SBF). SKM bör underrätta KFM om underlåtet skatteavdrag även i de fall SKM avstår från att påföra arbetsgivaransvar.

Särskilt viktigt är det att få in kontrolluppgifter från en arbetsgivare som har försatts i konkurs. Kontrolluppgifterna ligger till grund för de anställdas taxering och krediteringen av den preliminära skatten vid avstämningen av skattekontot i samband med besked om slutlig skatt. Även om arbetsgivaren har försatts i konkurs ska kontrolluppgifter lämnas för utgiven ersättning innan beslut om konkurs meddelades.

Beskattningsbeslut

SKM bör fatta beskattningsbeslut vad gäller skatter och avgifter som får göras gällande innan konkursen avslutas. Ett aktiebolag som upplösts genom konkurs saknar enligt huvudregeln rättskapacitet, dvs. förmåga att ha rättigheter och skyldigheter, och därmed partsbehörighet, dvs. rätt att vara part. SKM måste hinna fatta beslut om skatter och avgifter mot bolaget innan bolaget upplöses. Det är därför viktigt att SKM underrättar konkursförvaltaren om pågående ärenden mot konkursgäldenären.

Fråga är om konkursförvaltaren har en skyldighet att hålla konkursen öppen för att SKM ska hinna fatta beslut. HD har den 2 januari 1998 beslutat att det inte kan anses motiverat att konkurser hålls öppna därför att åklagare och SKM bedriver fortsatt utredning även om detta skulle kunna antas vara till fördel för dessa myndigheters utredning. Beslutet innebär att SKM inte kan kräva att en konkursförvaltare ska hålla en konkurs, som i övrigt är färdig för att avslutas, öppen så SKM hinner fatta beslut. Däremot bör i förekommande fall kontakt tas med konkursförvaltaren för att, inom ramarna för borgenärernas gemensamma rätt, förmå konkursförvaltaren att inte avsluta konkursen.

Personligt ansvar

Företrädare för juridisk person är tillsammans med den juridiska personen betalningsansvarig för inte i tid gjorda

skatteavdrag och för obetalda skatter och avgifter enligt 12 kap. 6 § SBL.

SKM har således möjlighet att kräva en företrädare på betalning av de skatter och avgifter som staten inte får utdelning på i en konkurs. Talan om åläggande av betalningsskyldighet förs i allmän domstol (12 kap. 7 § SBL).

Vad gäller företrädaransvar så hänvisas till Handledning för företrädaransvar och ackord (RSV 443).

I ett handelsbolag svarar bolagsmännen solidariskt för bolagets skulder, dvs. en borgenär kan utkräva betalning av skulderna hos en av delägarna (2 kap. 20 § HBL). Om handelsbolaget är försatt i konkurs kan fordran mot bolaget genast göras gällande hos bolagsmännen, även om fordringen inte är förfallen till betalning (2 kap. 23 § HBL).

Vad gäller ansvar enligt 2 kap. 20 § HBL så beslutar SKM om ansvar för delägaren genom ett beskattningsbeslut, 12 kap. 8 a § SBL.