

24 Konkurs

1, 3–6 och 16 kap. Konkurslagen (1987:672), KonkL
Lag (2003:535) om ändring i förmånsrättslagen, FRL, och
övergångsbestämmelserna till samma lag
15 och 16 §§ Lag (1993:891) om indrivning av statliga fordringar
m.m. IL
7 § Indrivningsförordningen (1993:1229), IF
8 kap. 27 § Skattebetalningslagen, SBL
20 kap. 2 och 7 §§ SBL
37 § Skattebetalningsförordningen, SBF
Ändring i Föregärantilagen (2003:544) och övergångsbestäm-
melserna till samma lag
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 och hur SKV ska hantera skattskyldiga i konkurs.

KFM bevakar statens fordringar i konkurs. SKV ska informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Det gäller även om fordringarna inte är fastställda till sina 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 före konkursbeslutet 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 SKV snarast kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning.

SKV har fastställt Rutiner för Skatteverkets hantering av skattskyldiga i konkurs (SKV251 utg. 2). Rutinerna omfattar främst en beskrivning av arbetsområdet och vad som ska göras.

För ytterligare information om inkomstbeskattning och mervärdesskatt vid konkurs hänvisas till Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet (SKV302) och Handledning för mervärdesskatt (SKV553).

24.1 Allmänt

Konkursförfarandet regleras i konkurslagen, KonkL.

Begreppet konkurs

Konkursreglerna syftar främst till att under ordnade former tillgodose konkursborgenärernas anspråk på att i största möjliga utsträckning få betalt för sina fordringar. I konkursen ska gäldenärens tillgångar försäljas. Undantag gäller för viss egendom som gäldenären och hans familj brukar och behöver. Sådan egendom utgör gäldenärens beneficium och endast fysisk person har rätt till beneficium. Vad som inflyter vid försäljning av gäldenärens tillgångar 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.

KFM kan 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.

Konkursansökan som ett 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.

Konkursutbrottet Ett beslut om konkurs gäller omedelbart och gäldenären får sedan ett beslut om att 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. Han ska skyndsamt ta hand om gäldenärens bo med de räkenskapshandlingar och andra handlingar som rör boet. Tingsrätten utser förvaltare efter hörande av tillsynsmyndigheten i konkurser (TSM). Det finns tio KFM i landet och de är TSM inom var sitt verksamhetsområde.

Bevakningsförfarande Tingsrätten får efter framställning från konkursförvaltaren besluta att ett bevakningsförfarande ska äga rum i konkursen. Bevakningsförfarandet ska främst säkerställa att förvaltaren snabbt ska få kännedom om 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.

Ytterligare information om konkursinstitutet finns i RSV:s publikationer Konkurs, Företagsrekonstruktion & Ackord (RSV 900 utgåva 4) och Riktlinjer för Borgenärsarbetet hos kronofogdemyndigheten (RSV 950).

24.2 Konkursgäldenärens ställning

Upplysnings- och närvaroplikt Konkursbeslutet innebär att gäldenären åläggs vissa skyldigheter och restriktioner. Han har upplysningsplikt mot främst konkursförvaltaren och är skyldig att avlägga bouppteckningsed. Han får inte utan medgivande av tingsrätten lämna landet. Förbudet gäller fram till dess gäldenären har avlagt bouppteckningseden. Även efter edgången kan gäldenären under vissa förhållanden förbjudas lämna landet.

Rådighetsförlust I och med konkursbeslutet förlorar gäldenären rådigheten över den egendom som ingår i konkursboet. Han får därefter inte åta sig förbindelser som kan göras gällande i konkursen. Om han företar en rättshandling är den inte giltig. En följd av detta är att han inte får driva verksamheten vidare och därigenom ådra sig ytterligare skulder. Han är fortfarande ägare till och är skyldig att vårda boets egendom. Att gäldenären förlorar rådigheten över sin egendom, innebär inte att konkursboet blir ägare till egendomen. Boet är ett rättssubjekt som företräds av konkursförvaltaren, som disponerat över egendomen och har vissa processuella rättigheter, t.ex. rätten att begära återvinning. Om konkursförvaltaren väljer att driva verksamheten vidare efter konkursbeslutet, blir den egendom som boet förvärvar gäldenärens egendom. Detta trots att

den ingår i konkursboet och är undantagen gäldenärens rådighet.

En fysisk person som är försatt i konkurs kan vara anställd och disponerar då i princip över sin lön och andra anställningsförmåner. Om dessa inkomster överstiger förbehållsbeloppet enligt utsökningsbalken (UB) får förvaltaren för boets räkning begära utmätning hos KFM.

Förbud mot att driva näringsverksamhet

Fysisk person som är konkursgäldenär får under konkursen inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt bokföringslagen (6 kap. 1 § 1 st. KonkL). Inte heller får han 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 avslutad konkurs kvar de skulder som inte har blivit betalda genom utdelning. Borgenärer som inte fått full utdelning för sina fordringar har kvar sina resterande fordringar. De kan efter konkursen utkräva betalning från fysisk person som varit i konkurs. Juridiska personer betraktas dock som upplösta i och med att konkursen avslutas utan överskott. Några 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.

Rättssubjektet konkursbo	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 i konkurs	Konkursgäldenären mister rådigheten över den egendom som tillhör konkursboet vid konkursbeslutet. Konkursboet övertar dock inte äganderätten till egendom och har därför 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.
Egendom efter konkursavslut	När konkursen är avslutad har konkursgäldenären rätt att återfå den egendom som eventuellt finns kvar.
Konkursförvaltarens uppgifter	Konkursförvaltaren utövar förvaltningen över de tillgångar och skulder som ingår i boet under konkursen. Han ska vidta alla de åtgärder som främjar en förmånlig och snabb avveckling av boet. Han ska vidare se 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. Ändringarna av reglerna för lönegarantin kommer dock att begränsa konkursförvaltarens möjligheter att driva rörelse vidare. Detta beror på att lönegaranti endast kommer att utgå en månad efter konkursbeslutet.

24.4 Fordringar vid konkurs

24.4.1 Allmänt

Olika fordringar 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.

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

Utdelning	Utdelning sker till konkursborgenärerna och äger rum först sedan konkurskostnaderna t.ex. förvaltararvode och tillsynsavgift samt massaskulderna har betalats.
Konkursfordran	En konkursfordran har sin grund i ett mellanhavande som en borgenär har med konkursgäldenären. I konkurs får i princip endast fordringar göras gällande som uppkommit innan konkursbeslutet meddelades (5 kap. 1 § KonkL). Även villkorade fordringar eller fordringar som inte är förfallna till betalning får göras gällande i konkursen.
Massafordran	<p>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 konkursfordringar men efter det att konkurskostnaderna har betalats.</p> <p>Om konkursboet anses skattskyldigt ska skattefordringar gälla som massafordringar om de uppkommit efter konkursbeslutet men före konkursens slut. För ytterligare information om konkursboets skattskyldighet se avsnitt 24.6.</p>
Gäldenärsfordran	Uppkommer skattefordringar mot konkursgäldenären efter konkursbeslutet kan dessa fordringar inte göras gällande i konkursen. Denna typ av fordran som inte får ställning som konkursfordran brukar kallas gäldenärsfordran. Grunden för fordringsanspråket förelåg alltså inte vid tidpunkten för konkursbeslutet. 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. Normalt innebär det att fordran görs gällande mot gäldenären först efter det att konkursen avslutats.
Skattefordran efter konkursens avslutande	Aktiebolag är upplösta om konkursen avslutas utan överskott. Gäldenärsfordran är då utan värde. Om konkursen avslutas med överskott ska bolaget träda i likvidation och en likvidator ska tillsättas. Fordringen kan då göras gällande under likvidationen. När likvidatorn framlagt slutredovisning är bolaget upplöst (13 kap. 40 § ABL). Efterutdelning kan ske, efter det att konkursen avslutats, om ny tillgång tillförs boet t.ex. återbetalning av skatt. För handelsbolag, ekonomiska och ideella föreningar samt stiftelser gäller i princip samma regler.
Konkursansökan och preskription	En fordran i allmänt mål ger rätt till utdelning i konkursen 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

Definition

Förmånsrätt kan närmast definieras som att en fordran har företrädesrätt framför andra fordringar att 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). Det beror på att skattekontot är ett avräkningskonto där de ingående posterna förlorar sin individuella karaktär om inte betalning sker så att det utgående saldoutställs vid varje avstämningstillfälle. I den civilrättsliga lagstiftningen finns det dock regler om att en viss betalningsordning ska gälla 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. Gäldenärens tillgångar ska fördelas mellan borgenärerna i proportion till storleken på deras fordringar. Förmånsrätterna utgör ett undantag från denna rätt till likabehandling.

Företrädesordningen mellan olika fordringar vid konkurs och utmätning regleras i lagen (2003:535) om ändring 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. Särskilda förmånsrätter är rätter som följer av pant eller inteckning i olika slag av egendom. Allmänna förmånsrätter gäller däremot endast vid konkurs men avser all egendom i konkursboet. Fordringar med allmän förmånsrätt är t.ex. 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 skatter och allmänna avgifter och 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.

Efterställda fordringar Böter och viten är exempel på efterställda fordringar som får betalt i konkurs efter fordringar utan förmånsrätt.

Fordran på skatt Fordran på skatter och allmänna avgifter saknar förmånsrätt efter 1 januari 2004.

24.4.3 Skattefordringars uppkomst

Det finns inga lagregler om tidpunkten för skatters och avgifters uppkomst. Skatteförfattningarna reglerar tidpunkter när redovisning respektive betalning ska ske. 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 för 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. Fordran får göras gällande även om den är beroende av villkor eller inte förfallen till betalning. 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). Tidpunkten när fordringens belopp kan fastställas eller när fordringen förfaller är inte avgörande. Det finns alltså inget krav på att SKV ska ha hunnit fattat ett beskattningsbeslut innan beslut om konkurs. Det räcker att fordran på skatt eller avgift har uppkommit.

En juridisk person som upplösts genom konkurs saknar partshabilitet och därför är det viktigt att SKV fattar eventuella beskattningsbeslut innan konkursen avslutas. Partshabilitet kan under vissa förhållande återfås efter avslutad konkurs. En situation är om ett avgörande i en rättsinstans märkbart skulle påverka utdelning till andra borgenärer (RÅ 2003 not 29). En annan situation är om ett företrädaransvar är aktualiserat i en rättsinstans (RÅ 1996 not 192).

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.

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.

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

För mer information om debiterad preliminär skatt vid konkurs hänvisas till avsnitt 5.6.

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.

Moms

Skattskyldigheten för moms inträder när den omsättning som skattskyldigheten avser faktiskt ägt rum (1 kap. 3 § ML). Fordran på moms anses 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.

Punktskatter

Skattskyldigheten för punktskatter inträder när den omsättning som skattskyldigheten avser faktiskt ägt rum. Förfarandereglerna för punktskatter återfinns fr.o.m. den 1 januari 2003 i SBL. Tidpunkten då skattskyldighet inträder är 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

Inkomstskatt som avser en fordran på slutlig skatt för göras gällande om den period (beskattningsår) till vilken skatten hänförs har gått till ända innan beslut om konkurs meddelades. 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).

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.

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. Återvinningsreglerna ska trygga borgenärerna mot att gäldenären före konkursen avhänder sig sina tillgångar så att borgenärerna inte kan komma åt dem t.ex. gåva till närstående. Vidare genom att motverka att borgenärernas åtgärder för att få betalat ska förvärra ett obestånd t.ex. då en utmätning av egendom går åter. Till reglerna om återvinning är kopplade kortare eller längre tidsfrister beroende på vilken återvinningsbar transaktion som ägt rum och vilken person som var part vid transaktionen. Avgörande för om återvinning kan ske är inte i första hand att borgenärerna skadats genom att gäldenärens obestånd har inträtt eller förvärrats av handlingen. Däremot krävs för återvinning att åtgärden varit till nackdel för en eller flera borgenärer.

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). Lagrådet har i betänkandet 2002/03:LU17 yrkat på ett tillkännagivande att frågan om återvinningsförbudet av skatter och avgifter ska utredas vidare.

24.5 Konkursgäldenärens skattskyldighet

24.5.1 Inkomstskatt

Grundprincipen

Av 3 och 6 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) IL 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

Både konkursboet och konkursgäldenär var skattesubjekt vid inkomstbeskattningen fram till 1955. 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

RR ansåg inte att konkursgäldenären skulle beskattas för inkomst av kapital som utgjorde avkastning på tillgångar som ingick i konkursboet (RÅ 1941 ref. 56). 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 svensk Skattetidning 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.

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

Realisationsvinster beskattas i inkomstslaget kapital fr.o.m. taxeringsåret 1992. 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.

nären. 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.

Länsrätten i Göteborg och Bohus län meddelade den 28 juni 1983, dom i mål nr S 6045-79, och fann att en konkursgäldenär var skattskyldig för inkomst av kapital som inlutit under konkurs. Domen har vunnit laga kraft. Utgången i målet av intresse även om det är fråga om en underrättsdom.

Fastighetsskatt

Ägaren till fastigheten är med några undantag skattskyldig för fastighetsskatt. 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). Garantibeloppet har ersatts med statlig fastighetsskatt fr.o.m. 1988 års taxering. Denna skatt påförs fastighetens ägare. Därmed bör ägaren beskattas, även om denne är försatt i konkurs, enligt samma princip som gällt för garantibelopp.

Inkomst av näringsverksamhet

RR ansåg att konkursgäldenären var skattskyldig för inkomst som uppkommit i rörelsen före konkursutbrottet och som fakturerats och inkasserats av konkursförvaltaren (RÅ 1976 ref 170). RR ansåg att intäkt av jordbruksfastighet på grund av konkursboets försäljning av inventarier inte ska beskattas (RÅ 1991 not. 246). Detta mål gällde beskattning av reavinst i samband med avyttring av fastighet. 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. RR ansåg att ersättning till konkursgäldenär för arbete i den rörelse konkursboet fortsatte driva efter konkursutbrottet ska utgöra lön från boet och grunda skyldighet för boet att erlagga arbetsgivaravgifter. Utbetalda belopp från konkursboet ansågs inte utgöra uttag ur någon av konkursgäldenären bedriven rörelse utan som ersättning för det arbete som han utfört åt konkursboet (RÅ 1988 ref 90).

Konkursgäldenär, som är fysisk person, får inte driva näringsverksamhet med vilken följer bokföringsskyldighet enligt BFL. Undantaget är 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. Inkomst av näringsverksamhet och inkomst av kapital har ersatt de tidigare inkomstlagen, inkomst av jordbruksfastighet, rörelse, annan fastighet, kapital och tillfällig förvärvsverksamhet.

**Uppgifts-
skyldighet**

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

**Deklarations-
skyldighet**

Konkursutbrottet påverkat inte uppgiftsskyldighet vad gäller inkomstdeklaration för sådana inkomster för vilka skattskyldighet föreligger t.o.m. konkursutbrottet. Detta gäller såväl fysiska som juridiska personer.

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

För vissa juridiska personer en obligatorisk deklarationsskyldighet gäller oberoende av om någon inkomst uppburits eller inte. Det innebär att deklarationsskyldighet gäller även om verksamheten har gått med underskott eller om någon verksamhet inte har bedrivits under inkomståret (2 kap. 7 § LSK).

Deklarationsskyldigheten för aktiebolag ska fullgöras av en ställföreträdare (19 kap. 1 § 4 p. LSK). Bolaget företräds som konkursgäldenär av bolagets styrelse och verkställande direktör eller de likvidatorer som fanns vid konkursbeslutet (13 kap. 48 § ABL). Detta innebär att det är någon av dessa som ska lämna deklaration även när bolaget är försatt i konkurs.

24.5.2 Mervärdesskatt

Speciella regler för konkurs finns i ML. De innebär i korthet att den som har försatts i konkurs ska avsluta mervärdesskatte-redovisningen för sin verksamhet med att inlämna moms-redovisning fram till konkursdatum. Om konkursboet fortsätter eller avvecklar verksamheten ska konkursboet redovisa moms (6 kap. 3 § ML). Konkursboet ska registreras under ett särskilt organisationsnummer.

**Redovisnings-
skyldighet**

Konkursgäldenären ska redovisa alla affärshändelser som ligger till grund för skattskyldighet och ägt rum före konkursbeslutet. Redovisning ska ske i skattedeklaration eller självdeklaration vid den tidpunkt som den skattskyldiges redovisningsmetod föreskriver (13 kap. 10 § ML). Om betalning för fordringar senare inflyter i konkursboet, blir boet inte redovisningsskyldigt för denna, eftersom redovisningsskyldighet redan inträtt för konkursgäldenären.

Skattedeclaration

Konkursgäldenären ska lämna skattedeclaration för alla affärshändelser som inträtt fram till konkursbeslutet.

För ytterligare information om moms vid obestånd, konkurs och ackord hänvisas till SKV:s Handledning för mervärdesskatt (SKV 553). De administrativa reglerna i samband med konkurs m.m. finns beskrivna i SKV:s Handledning för mervärdesskatteförfarandet (SKV555).

24.5.3 Preliminär skatt

Konkursgäldenär är skattskyldig för arbetsinkomster som han själv förvärvar 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.

För ytterligare information om debiterad preliminär skatt vid konkurs hänvisas till avsnitt 24.7.

Hög preliminärskatt

Det kan ligga i konkursgäldenärens intresse att betala hög preliminär skatt för att sedan när konkursen är avslutad få överskjutande preliminär skatt. Konkursgäldenären kan begära förhöjt skatteavdrag hos sin arbetsgivare eller underlåta att på begäran av utbetalaren visa upp sin skattsedel. Detta skulle resultera i ett överuttag av preliminär skatt. För att förhindra detta kan konkursboet ansöka om att SKV beslutar att skatteavdrag ska göras med lägre belopp. Detta för att den preliminära skatten bättre ska överensstämma med den beräknade slutliga skatten (8 kap. 27 § SBL). Konkursgäldenären har rätt att yttra sig över ansökan om minskat skatteavdrag innan SKV fattar beslut. Beslut om minskat skatteavdrag ska meddelas konkursgäldenären och dennes arbetsgivare (22 § SBF). Om SKV har beslutat om att skatteavdraget ska minskas 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

SKV ska återkalla en F-skattsedel om innehavaren är i konkurs. En ny F-skattsedel får utfärdas efter ansökan då sedvanlig prövning företagits. Ett grundläggande krav är att det vid ansökningstillfället inte föreligger skäl för att återkalla en F-skattsedel.

Om konkursgäldenären hade F-skatt vid tidpunkten då ersättning bestämdes ska skatteavdrag inte göras även om konkurs inträffat och F-skatten återkallats. Hade konkurs gäldenären däremot inte F-skatt vid denna tidpunkt ska skatteavdrag göras (om inte annat undantag gäller) trots att konkurs inträffat. Skatteavdraget ska

tillgodoräknas gäldenären vid debitering av skatt vid 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. Det innefattar också en skyldighet att lämna kontrolluppgifter för samma tid.

24.6 Konkursboets skattskyldighet

24.6.1 Inkomstskatt

Fråga om konkursboets skattskyldighet till inkomstskatt för inkomst som förvärfvas under konkursen eller om inkomsten eventuellt är skattefri är inte reglerad i lag. Inkomst kan under denna tid förvärfvas 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 pleniumutslag

RR undanröjde 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” (RÅ 1955 ref. 21). 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 skattskyldigt

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

Det 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 SKV. Konkursboet ska lämna skattedeklaration för de affärshändelser som inträffar fr.o.m. konkursbeslutet.

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

24.6.3 Preliminär skatt

Ingen preliminär skatt

Ett konkursbo är inte skattskyldigt till inkomstskatt. Detta innebär att någon preliminär skatt för inkomståret inte ska betalas. Den som betalar ut ersättning för arbete till ett konkursbo ska därför 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

Konkursbo som fortsätter gäldenärens verksamhet och inträder som arbetsgivare är skyldigt att göra skatteavdrag vid varje

utbetalningstillfälle enligt vanliga regler. Boet ska lämna skattedeklaration och kontrolluppgifter för samma tid. Om boet inte betalar gjorda skatteavdrag är 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 före konkursbeslutet. Konkursförvaltaren lämnar ofta kontrolluppgifter även om han inte är skyldig att göra det.

Utdelning på lönefordran

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

Arbetstagares fordran på uppsägningslön betraktas som konkursfordran. Det gäller även om arbetstagaren utför arbete åt konkursboet under uppsägningstiden.

Lönegaranti

Lönegaranti betalas ut av länsstyrelsen. I samband med utbetalningen ska länsstyrelsen göra skatteavdrag (24 § lönegarantilagen). Länsstyrelsen fullgör en arbetsgivares skyldigheter beträffande garantibeloppet. Länsstyrelsen redovisar gjorda skatteavdrag i en skattedeklaration och lämnar 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. Fordran på arbetsgivaravgifter som uppkommit före beslut om konkurs bevakas som vanliga konkursfordringar.

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

Den som utger avgiftspliktig ersättning ska betala arbetsgivaravgifter (2 kap. 1 § SAL). Vad som är avgiftspliktig ersättning framgår ur 2 kap. 10 § SAL.

RR ansåg i dom den 12 april 2000 att arbetsgivaravgifter ska betalas av konkursbo på utdelning på lönefordran som konkursborgenär har bevakat (mål nr 546-1998 och 6161-1998). 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 (Högsta domstolens beslut den 21 december 1998, mål Ö 452-97). Staten inträder i arbetstagarens ställe mot konkursgäldenären i fråga om utbetalt garantibelopp (28 § lönegarantilagen). Utdelningen i konkursen för en arbetstagers fordran som ersatts av garantin tillfaller staten intill detta belopp. Någon motsvarande regel finns inte för arbetsgivaravgift beräknad på utbetalt garantibelopp.

Ändringarna av reglerna för lönegarantin innebär att lönegaranti endast kommer att utgå en månad efter konkursbeslutet. Därefter får konkursförvaltaren betala produktiv lön.

24.7 SKV:s åtgärder efter beslut om konkurs

SKV:s Rutiner för SKM:s hantering av skattskyldiga i konkurs (RSV 251) ska vara vägledande för SKV:s åtgärder efter beslut om konkurs.

Allmänt

Om staten har en skattefordran mot en gäldenär i konkurs ska KFM göra fordringen gällande i konkursen. Alla fordringar som har uppkommit före konkursbeslutet får göras gällande i konkursen (5 kap. 1 § KonkL). KFM ska bevaka statens fordringar i konkurs. SKV ska informera KFM om samtliga fordringar som uppkommit före beslut om konkurs. Det gäller även om de inte är fastställda till sina belopp eller ännu inte har förfallit till betalning. Beskattningsbeslut måste däremot fastställas innan konkursen avslutas. Det beror på att en juridisk person som upplösts genom konkurs saknar rättskapacitet.

När skattefordring kan anses uppkommen framgår av avsnitt 24.4.3.

Den totala skatteskulden

Det är viktigt att KFM tidigt får en samlad bild över konkursgäldenärens totala skatteskuld. SKV och KFM har ett ömsesidigt intresse av att utbyta information till stöd för en bra bevakning av statens fordringar.

**Debiterad
preliminär skatt**

En debiterad preliminär skatt bör inte sättas ned enbart på den grunden att den skattskyldige har försatts i konkurs. 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 SKV 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 beräknade slutliga skatten.

SKV ska återkalla konkursgäldenärens F-skattsedel efter beslut om konkurs (4 kap. 13 § p. 7 SBL). SKV bör då också beräkna den slutliga skatten och tilldela konkursgäldenären en särskild A-skatt. Debiteringen ska motsvarande mellanskillnaden mellan debiterad F-skatt som förfallit till betalning vid beslutet om konkurs och den beräknade slutliga skatten.

Preliminär skatt som avser tid efter konkursbeslutet kan i regel inte göras gällande i konkursen. Sådan fordran kan normalt göras gällande mot gäldenären först efter det att konkursen avslutats. Juridiska personer är 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 skatte-
fordringar**

Alla fordringar som fastställts före konkursbeslutet får göras gällande i konkursen.

**Förfallit till
betalning**

Efter konkursbeslutet får fordringar som har förfallit till betalning överlämnas för indrivning även om villkoren för överlämnande inte är uppfyllda (20 kap. 2 § SBL). SKV får överlämna fordringarna utan att betalningsuppmåna 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 förfalldagen har passerats och skatten att betala har registrerats på skattekontot kan SKV ”snabbrestföra” uppkommet underskott på skattekontot. Det är inte en specifik skattefordran som snabbrestförs utan det aktuella skattekontounderskottet inklusive upplupen ränta som restförs. ”Snabbrestföring” behöver normalt sett inte göras efter konkursbeslut. KFM har genom skattekontot tillgång till och kan bevaka de aktuella skattefordringarna. Ytterligare information om ”snabbrestföring” finns i avsnitt 23.2.3.

Ej förfallit till betalning

Fastställda fordringar som ännu inte har förfallit till betalning får också göras gällande i konkursen. Om den skattskyldige är försatt i konkurs ska fordran överlämnas till KFM för att göras gällande i konkursen. Det gäller även om fordran inte är förfallen till betalning (20 kap. 7 § SBL).

Bestämmelsen om överlämnande före förfalldagen började att gälla fr.o.m. den 15 juni 1995. Den klargjorde att det endast är en myndighet, KFM, som har till uppgift att göra gällande och bevaka skattefordringar hos konkursgäldenären. Skattefordringarna avser 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 alltså inte meningen att både SKV och KFM ska bevaka statens fordringar i konkurs.

Fordran på skatt som ännu inte har fastställts till betalning kan således inte ”snabbestföras” utan måste överlämnas till KFM på annat sätt.

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).

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.

Två typer av uppkomna men ännu inte fastställda skattefordringar mot konkursgäldenären kan särskiljas.

Det kan 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.

Eller det kan vara fordringar som är *okända* till sitt belopp t.ex. då tidpunkt för redovisning ännu inte har inträffat, då skattskyldig inte har lämnat deklaration för redovisningsperioden eller SKV precis har påbörjat en revision.

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

Anstånd

Fordran på skatt där anstånd med betalning har medgetts ska överlämnas till KFM för bevakning.

Ytterligare information om reglerna om anstånd enligt 17 kap. 2,7 och 11 §§ SBL finns i kapitel 18.

SKV ska efter konkursbeslut pröva om grunderna för medgivna anstånd fortfarande föreligger. Om så inte är fallet ska anstånden hä-

Twistiga fordringar

vas. Konkursförvaltaren bör kontaktas för information i sakfrågorna samt hörande om han vill överta konkursgäldenärens talan.

Skattskyldig som försatts i konkurs och begärt omprövning av eller överklagat ett beslut får fortsätta att driva denna process eller process om andra twistiga skattefordringar.

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

SKV och den skattskyldige (konkursgäldenären) är normalt parter i processer som gäller fordran på skatt och avgift som uppkommit före konkursbeslutet. I sådant fall ska all kommunikation i första hand ske med konkursgäldenären. Pågår process mellan konkursgäldenären och SKV får konkursboet överta konkursgäldenärens talan (3 kap 9§ KonKL). Konkursboet företräds av konkursförvaltaren.

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

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

Övrig information

SKV ska till KFM överlämna alla uppgifter om gäldenärens ekonomiska förhållanden som kan antas vara av betydelse för indrivning (7 § indrivningsförordningen). Den omständigheten att gäldenären försätts i konkurs förändrar inte detta förhållande.

Reglerna om sekretess utgör inget hinder att uppgifter lämnas till KFM (14 kap. 1 § SekrL). Uppgiftsskyldighet följer av indrivningsförordningen.

Uppgiftsutbytet mellan SKV och KFM har underlättats då KFM har fått ändrade sekretessregler fr.o.m. 1 okt 2001.

SKV har många uppgifter som kan lämnas till KFM både till stöd för indrivningen och efter ett konkursbeslut. SKV har uppgifter i sina register och i skatteredovisningar som KFM normalt saknar

Utredning i skatteärenden

kännedom om. SKV har möjlighet att söka och jämföra uppgifter ur register och redovisningar långt tillbaka i tiden. KFM saknar dessa möjligheter att upptäcka hur gäldenärer har disponerat sina tillgångar. Väsentliga uppgifter som lämnas till KFM kan läggas till grund för efterforskning av tillgångar t.ex. i utlandet, eller utredningar angående avyttring av tillgångar t.ex. till närstående.

SKV bör alltså efterforska och lämna uppgifter till KFM och normalt även till konkursförvaltaren vad avser transaktioner som kan antas bli föremål för återvinning.

SKV ska snarast kontrollera den skattskyldiges skatteredovisning när han har försatts i konkurs (37 § 1 st. SBF).

SKV bör begära in uppgifter för att kunna fastställa fordringarnas belopp när redovisning saknas eller är bristfällig. En skatt- eller uppgiftsskyldig ska fullgöra sin lagenliga deklarations- och uppgiftsskyldighet även om han är försatt i konkurs. Detta är inte konkursförvaltarens skyldighet.

Förutom att efterforska och lämna uppgifter till KFM, kan SKV även företa utredningar med kontrollsyfte som också kan klarlägga vissa sakförhållanden t.ex. otillbörliga förmögenhetsöverföringar mellan företrädare/närstående till företrädare och företaget.

För att bestämma djup och omfattning av utredning av företag i konkurs bör SKV samråda med KFM och konkursförvaltaren. Den skattskyldiges betalningsförmåga ska normalt inte påverka urvalet av kontrollobjekt. Det kan ändå vara viktigt att genomföra en kontroll, även om eventuella uppkomna skattefordringar inte förväntas bli betalda. Vid misstanke om skattebrott, eller om företrädaren för en juridisk person bedöms kunna göras ansvarig för skattebeloppen och företrädaren också antas ha betalningsförmåga, bör skattekontroll inledas.

Uppgifter från konkursförvaltaren och ur förvaltarberättelsen ger ofta nya uppgifter och sammanhang i affärshändelser som kan visa att en skattekontroll kan resultera i att nya skattefordringar uppkommer. Det bör framhållas att skattekontroll i ett sent skede av konkursen måste ske skyndsamt.

Omständigheterna i det enskilda fallet får vägleda SKV att välja åtgärder för att få in de uppgifter som saknas.

Åtgärderna kan vara

- telefonförfrågan,
- skriftlig förfrågan,

- föreläggande,
- vitesföreläggande eller
- revision.

Fördjupad information om dessa åtgärder finns i Rutiner för SKV:s hantering av skattskyldiga i konkurs (SKV 251 utg.1).

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). SKV bör underrätta KFM om underlåtet skatteavdrag även i de fall SKV avstår från att påföra arbetsgivaransvar.

Det är särskilt viktigt 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

SKV 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. SKV måste hinna fatta beslut om skatter och avgifter mot bolaget innan bolaget upplöses. Det är därför viktigt att SKV underrättar konkursförvaltaren om pågående ärenden mot konkursgäldenären.

Konkursförvaltaren har inte en skyldighet att hålla konkursen öppen för att SKV 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 SKV bedriver fortsatt utredning även om detta skulle kunna antas vara till fördel för dessa myndigheters utredning. Beslutet innebär att SKV inte kan kräva att en konkursförvaltare ska hålla en konkurs, som i övrigt är färdig för att avslutas, öppen så SKV 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 om det skett uppsåtligt eller av grov oaktsamhet (12 kap. 6 § SBL).

SKV 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 länsrätten (12 kap. 7 § SBL).

Ytterligare information om företrädaransvar finns i första i SKV:s Riktlinjer för hantering av företrädaransvaret (dnr 3881-03/830) ochHandledning för företrädaransvar och ackord (RSV 443 utg.2). Handledningen kommer att uppdateras.

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 SKV om ansvar för delägaren genom ett beskattningsbeslut, 12 kap. 8 a § SBL.