

MARS 2013

MATS HÖGLUND
LYNDA ONDRASEK OLOFSSON
KARL-JOHAN NÖRKLIT



Anstånd i skattemål - hur tveksamt ska det vara?

Förord

Svenskt Näringsliv har uppfattat att det saknas kunskap om hur reglerna om anstånd med betalning av skatt i samband med omprövning eller överklagande fungerar i praktiken. Beslut om skatt gäller som bekant omedelbart, men om det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten ska anstånd beviljas (det s.k. tveksamhetsrekvisitet).

Det tycks råda tämligen delade meningar om hur tveksamhetsrekvisitet bedöms. Är det lätt eller svårt att få anstånd? Mot den bakgrunden och med syftet att försöka ta reda på hur Skatteverket och förvaltningsdomstolarna hanterar anståndsmål har denna rapport tagits fram.

Jur. dr Mats Höglund vid Karlstads universitet har gjort en beskrivning av gällande rätt på området. Advokaterna Lynda Ondrasek Olofsson och Karl-Johan Nörklit vid Setterwalls Advokatbyrå AB har, med biträde av jur. kand. Alexander Lindmark på samma byrå, undersökt förvaltningsdomstolarnas tillämpning av anståndsreglerna.

Eftersom det har visat sig att det inte varit möjligt att få fram relevant statistik från Skatteverket har undersökningen begränsats till att gälla förvaltningsrätter och kammarrätter. Utifrån det material som studerats har sedan jämförelse gjorts mellan beviljade anstånd och i vilken mån den skattskyldige senare helt eller delvis vunnit bifall i den underliggande skattefrågan.

Förhoppningsvis kan rapporten fungera som utgångspunkt för en diskussion om vilken utformning anståndsreglerna bör ha för att tillgodose rimliga krav på såväl rättssäkerhet som effektivitet i skatteprocessen.

Svenskt Näringsliv

Kerstin Nyquist

Innehåll

Sammanfattning

I Anståndsreglerna i svensk och utländsk rätt Mats Höglund

II Tillämpningen av anståndsreglerna Lynda Ondrasek Olofsson
Karl-Johan Nörklit

III Slutsatser Mats Höglund
Lynda Ondrasek Olofsson
Karl-Johan Nörklit

Sammanfattning

Utgångspunkten i svensk rätt är att skatter ska betalas oavsett om skattebeslutet blir föremål för omprövning eller överklagande, dvs. oaktat att skattebeslutet inte har vunnit laga kraft. Den omständigheten att ett beslut om skatt är omedelbart verkställbart kan sägas vara ett avsteg från huvudregeln i svensk förvaltningsrätt att ett beslut inte får verkställas förrän det har vunnit laga kraft.

Bestämmelser om anstånd med betalning av skatt introducerades första gången 1953. Från början var anståndsreglerna restriktiva och anstånd medgavs i princip endast om taxeringsintendenten hade tillstyrkt den skattskyldiges överklagande. Senare reformer har dock mjukat upp reglerna och trenden har i huvudsak gått mot generösare anståndsregler. Huvudregeln är dock alltså att skatten ska betalas omedelbart och att anstånd endast kan beviljas om någon av de i lagen angivna förutsättningarna är uppfyllda.

Den vanligaste grunden för att bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, och som är föremål för undersökning i denna rapport, är att det råder ovisshet om utgången i skattemålet (det s.k. tveksamhetsrekvisitet). Innebörden av tveksamhetsrekvisitet är att anstånd ska beviljas om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas. Den myndighet som beslutar om anstånd ska således göra en preliminär bedömning av den slutliga utgången i skattemålet. Anstånd ska beviljas i det fall det är minst lika sannolikt att skatten kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned, och till och med i det fall där sannolikheten för ett kommande beslut till den skattskyldiges nackdel väger över något.

När det gäller anståndssystemet i andra länder kan konstateras att de flesta länder som omfattas av denna rapport har anståndsregler som påminner om dem som finns i Sverige. Anståndsreglerna synes dock i dessa länder tillämpas generöst av myndigheterna och anstånd beviljas därför i hög utsträckning. Denna generösa tillämpning innebär att det är sällsynt med processer i anståndsärenden. Anståndssystemen har heller inte varit föremål för någon större debatt i de länder som undersökts.

Trots att de svenska anståndsreglerna i dess nuvarande form har funnits i drygt 20 år har det aldrig gjorts någon undersökning av hur anståndsreglerna fungerar i praktiken. Frågan om anstånd beviljas i den utsträckning som lagstiftaren har förutsatt har således aldrig besvarats. I del II av denna rapport har därför den praktiska tillämpningen av anståndsreglerna undersökts. Syftet med undersökningen har varit att utreda hur anståndsreglerna, och framförallt tveksamhetsrekvisitet, tillämpas av Skatteverket och av förvaltningsdomstolarna.

Det visade sig dock att Skatteverket inte för någon statistik över beviljade och nekade anstånd. Det har därför inte varit möjligt att granska Skatteverkets tillämpning, vilket får anses innebära en rättssäkerhetsbrist i sig. Det finns skäl att anta att en stor del av de fall där anstånd nekades inte överklagas till domstol och att det därmed finns ett stort antal fall av nekade anståndsbeslut som aldrig kan bli föremål för granskning.

När det gäller förvaltningsdomstolarnas tillämpning av anståndsreglerna har undersökningen gått till på följande sätt. I ett första steg har ett urval av anståndsmål från olika förvaltningsrätter undersökts. I nästa steg har utgången i de underliggande skattemålen undersökts. Syftet har varit att utreda i vilken utsträckning de skattskyldiga får avslag av domstolen i anståndsfrågan, men trots detta vinner bifall i den underliggande skattefrågan. Resultatet av undersökningen visar att i cirka 23 procent av samtliga mål där skattskyldiga har nekats anstånd, har dessa sedermera vunnit helt eller delvis bifall i den underliggande skattefrågan.

Resultatet av undersökningen talar för att förvaltningsdomstolarna inte bifaller anståndsmål i den utsträckning som lagstiftaren har förutsatt. Anstånd ska beviljas då det är minst lika sannolikt att skatten kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned, och till och med i det fall där sannolikheten för ett kommande avslag väger över något. Detta borde i praktiken innebära att anstånd ska beviljas i större utsträckning än vad de skattskyldiga vinner bifall i den underliggande skattefrågan. Naturligtvis kan det förekomma att domstolarna gör en felaktig preliminär bedömning av skattefrågan, vilket bland annat kan bero på att domstolarna hamnar i tidsnöd då anståndsmålen ska avgöras skyndsamt. Vidare får kanske en viss felmariginal accepteras. Att domstolarna i nästan vart fjärde mål gör en felaktig preliminär bedömning av skattefrågan som är till den skattskyldiges nackdel kan dock inte anses rimligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Antalet fall där Skatteverket har gjort en felaktig preliminär bedömning av skattefrågan är tyvärr, som framgått, inte möjligt att ta reda på.

Slutsatsen är att anståndsreglerna inte fungerar tillfredsställande. Dessvärre ligger problemet inte endast i att reglerna tillämpas för restriktivt. Anståndsreglerna har i sig en inbyggd problematik som endast kan lösas genom lagstiftning.

För det första ligger problematiken i att det i många fall är mycket svårt att avgöra om utgången av ett skattemål är tveksam och att den preliminära bedömningen grundar sig på rent subjektiva bedömningar hos beslutsfattaren. Denna problematik uppmärksammades redan i en utredning från 1965.

För det andra ska den preliminära bedömningen initialt göras av samma myndighet som tidigare har beslutat i själva skattefrågan. Det ligger i sakens natur att denna myndighet är obenägen att bekräfta att det finns en osäkerhet rörande utgången i den underliggande skattefrågan. För att Skatteverket överhuvudtaget ska fatta ett omprövningsbeslut till nackdel för den enskilde måste Skatteverket rimligtvis anse att verket kommer att uppfylla beviskravet för bifall till sin talan i skattefrågan. För att Skatteverket rörande samma fråga ska bevilja anstånd måste Skatteverket finna att sannolikheten för att detta beviskrav inte uppfylls är lika stor. Detta synes vara en omöjlig ekvation.

När det gäller domstolsprövningen får problematiken en annan karaktär då anståndsmålet i regel avgörs innan det underliggande skattemålet. Det finns därför en stor risk att den preliminära bedömningen i anståndsfrågan blir prejudicerande för den domare som senare ska avgöra skattemålet. Denna problematik får ibland till följd att de skattskyldiga avstår från att överklaga anståndsbeslutet då de inte vill ha ett ”förhandsavgörande” i skattefrågan.

För att undvika de tillämpningssvårigheter som synes prägla anståndssystemet avslutas rapporten med ett förslag till lagändring. Lagändringen skulle innebära att anstånd som huvudregel ska beviljas. Anstånd ska endast nekas i det fall det är uppenbart att den skattskyldige inte kommer att vinna bifall i den underliggande skattefrågan. Anståndet kan kombineras med en relativt hög ränta. En sådan ränta skulle fungera som ett effektivt påtryckningsmedel mot såväl ”onödiga” anstånd som ”okynnesöverklaganden”.

Innehåll

Del I - Anståndsregler i svensk och utländsk rätt

1	Inledning	9
2	Den historiska bakgrunden till dagens anståndsbestämmelser	10
2.1	Inledning.....	10
2.2	Införande och reformer av anståndsbestämmelserna	10
2.3	Sammanfattning av den historiska bakgrunden till dagens anståndsbestämmelser	12
3	Möjligheter till anstånd i utländsk rätt.....	13
3.1	Inledning.....	13
3.2	Danmark	13
3.3	Norge.....	14
3.4	Tyskland	14
3.5	Storbritannien	16
4	Nuvarande anståndsbestämmelser	17
4.1	Inledning.....	17
4.2	Tveksamhetsrekvisitet.....	17
	Källförteckning.....	19

Del II - Tillämpningen av anståndsreglerna

1	Inledning	21
2	Metod	23
2.1	Urvalskriterier och avgränsningar	23
2.2	Tillvägagångssätt	23
3	Resultat av undersökningen.....	24
3.1	Anståndsmål	24
3.2	Underliggande skattemål	24
4	Diskussion	27

Del III - Slutsatser

1	Slutsatser.....	29
---	-----------------	----

Del I – Anståndsregler i svensk och utländsk rätt

1 Inledning

Vid frågor om anstånd med betalning av skatt i samband med omprövning eller överklagande ställs rättssäkerhetsfrågorna på sin spets. Två intressen står i förgrunden; den skattskyldiges rätt att inte betala felaktigt påförd skatt samt statens behov att få in skatteintäkterna och att minimera uppbördsförlusterna. Bestämmelserna om anstånd måste därför vara så klara, tydliga och förutsebara som möjligt. Den skattskyldige ska inte riskera att hamna i allvarliga ekonomiska problem på grund av en skatteprocess som han kommer att vinna. Men den skattskyldige ska inte heller per automatik få anstånd om syftet enbart är att skjuta upp skattebetalningen. Förutom individuella skäl talar även samhälls- och förvaltningsekonomiska skäl för att anståndsbestämmelserna ska vara så förutsebara som möjligt.

Syftet är att i denna del av rapporten beskriva bestämmelserna om anstånd i allmänhet och det s.k. tveksamhetsrequisitet i synnerhet för att ge en bakgrund till den undersökning av anståndsreglernas praktiska tillämpning som kommer att presenteras i del II av rapporten.

Det är endast anstånd i samband med omprövning eller överklagande som kommer att behandlas. Anstånd av sociala skäl som t.ex. värnplikt eller avyttring av vissa tillgångar eller uttagsbeskattning behandlas inte. Den komparativa studien av utländsk rätt är inte fullständig utan ett visst antal länder har valts ut som illustrativa exempel.

Framställningen är disponerad på följande sätt. I kapitel 2 redogörs för den historiska bakgrunden och hur anståndsbestämmelserna ändrats sedan 1953 med beaktande av olika rättssäkerhetsaspekter. Kapitel 3 innehåller en kortfattad komparativ studie av utländsk och svensk rätt. Kapitel 4 behandlar dagens anståndsbestämmelser.

2 Den historiska bakgrunden till dagens anståndsbestämmelser¹

2.1 Inledning

Före 1953 fanns det inga möjligheter att få anstånd med betalning av skatt i Sverige. Regeln att påförd skatt ska betalas även om skattebeslutet blir föremål för omprövning eller överklagande, dvs. oaktat skattebeslutet inte vunnit laga kraft, har en lång historisk tradition. Anledningen till att anståndsproblematiken inte uppmärksammades i någon större utsträckning vid den här tiden var det relativt låga skattetrycket och att det i praktiken kunde ta två år från det att inkomstdeklarationen lämnades in till dess att skatten skulle betalas.

2.2 Införande och reformer av anståndsbestämmelserna

Redan i samband med införandet av 1953 års uppbördsförordning ansåg den dåvarande departementschefen att starka skäl talade för att möjligheterna till anstånd borde bli bättre och att anstånd alltid skulle ges för taxeringar som var uppenbart och ostridigt felaktiga.² Det infördes därför möjligheter för den skattskyldige att få anstånd vid taxeringsbesvär när han överklagat domstols avgörande och under förutsättning att taxeringsintendenten³ tillstyrkt besvären. Taxeringsintendenten kunde också delvis tillstyrka besvären, vilket innebar att den skattskyldige enbart fick anstånd med en del av beloppet.⁴ Den skattskyldige var helt beroende av taxeringsintendentens bedömning för att få anstånd. Dåvarande anståndsbestämmelser var närmast att betrakta som försökslagstiftning och det blev snart uppenbart att anståndsbestämmelserna inte var tillräckliga. Trots kritik tog det tid innan en ändring kom till stånd.

På förslag av Uppbördsutredningen (SOU 1965:23) kom anståndsbestämmelserna att ändras. Uppbördsutredningen ansåg dock att frågan om utgången i målet skulle vara underställd den skattskyldiges möjligheter att betala skatten. Utredningens syn var att om den skattskyldige ändå kunde betala skatten skulle den betalas oavsett bedömningen av utgången i det underliggande skattemålet.⁵ Dåvarande departementschefen instämde i utredningens slutsatser, men ansåg ändå att anståndsbestämmelserna borde mjukas upp.⁶ 1967 års uppbördsreform innebar att anstånd kunde medges i två fall, (i) då taxeringsintendenten tillstyrkt den skattskyldiges anståndsbesvär eller (ii) då skatten skulle medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som obillig. Vid obillighetsfallen kunde säkerhet krävas samt att ränta skulle betalas för den del av skatten som skulle betalas sedan anståndet upphört.

¹ En utförligare redogörelse för den historiska bakgrunden finns i kapitel 3 i Anstånd med betalning av skatt (2004) av Höglund.

² Se prop. 1953:100 s. 288f.

³ Taxeringsintendent var en högre tjänsteman inom skatteförvaltningen som hade till uppgift att bevaka det allmännas intresse i taxeringsmål och som kunde besluta att besvär skulle anföras i förvaltningsdomstol. Taxeringsintendentens uppgifter kan jämföras med processförarens uppgifter inom Skatteverket.

⁴ Se 49 § UBF (sedermera uppbördslagen, UBL).

⁵ Se SOU 1965:23 s. 79.

⁶ Se Prop. 1967:130 s. 117f.

Debatten om anstånd kom med tiden att bli allt livligare och Skatteförenklingskommittén (SOU 1985:42) föreslog väsentliga förändringar. Anstånd skulle kunna medges om sakläget var komplicerat eller rättsfrågan oviss.⁷ I samband med 1990 års taxeringsreform genomfördes Skatteförenklingskommitténs förslag, vilket innebar att om någon av tre nedanstående förutsättningar var uppfyllda fick skattemyndigheten bevilja anstånd:

1. om det kunde antas att den skattskyldige skulle få nedsättning av eller befrielse från den skatt som påförts honom,
2. om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och utgången i ärendet eller målet är oviss, eller
3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och betalningen av det påförda beloppet skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig.⁸

Punkt 1 innebar en förenkling jämfört med tidigare bestämmelser genom att taxeringsintendenten inte alls behövde tillstyrka den skattskyldiges besvär för att denne skulle få anstånd med betalning av skatten. Punkt 2 var helt ny och innebar att anstånd kunde medges då sannolikheten för bifall var lika stor som för avslag, och det fanns till och med ett visst utrymme att medge anstånd i sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag vägde över något.⁹

Det tidigare obligatoriska kravet på säkerhet vid anstånd i obillighetsfallen togs bort och ersattes med en allmän regel om säkerhet i de fall det kunde antas att beloppet inte skulle betalas i rätt tid. Undantag skulle göras för ringa belopp eller om det fanns särskilda skäl. Enligt departementschefen var det myndigheternas sak att föra fram omständigheter som talade mot att anstånd kunde medges utan säkerhet.¹⁰

De nya reglerna innebar vidare att anståndsbeslut kunde överklagas till dåvarande länsrätt (nuvarande förvaltningsrätten) men inte kammarrätt. Departementschefen motiverade denna begränsning med att anståndsärenden krävde snabba besked och att rätten till överklagande därför måste begränsas till en instans.¹¹

År 1992 tillsattes en parlamentarisk utredning med uppdrag att utreda frågor rörande rättssäkerhet.¹² Rättssäkerhetskommittén (SOU 1993:62) ansåg att den tidigare ordningen med en diskretionär befogenhet för skattemyndigheterna naturligtvis var bättre än ingenting och att den huvudsakligen verkade ha fungerat väl. Den dåvarande ordningen gav dock inget rättsligt skydd åt den enskilde i och med att grunderna för bedömningen var vaga och inte kunde överprövas. Rättssäkerhetskommittén konstaterade nästan uppgivet att debatten om anstånd funnits lika länge som reglerna.¹³

⁷ Se SOU 1985:42 s. 153.

⁸ Dåvarande 49 § 1 mom. Uppbördslagen (1952:272).

⁹ Se prop. 1989/90:74 s. 340f.

¹⁰ Se a.a. s. 345.

¹¹ Se a.a. s. 343.

¹² Se dir 1992:27.

¹³ Se SOU 1993:62 s. 9ff.

Departementschefen ansåg dock att anståndsfrågan i sig sällan hade något större prejudikatintresse, utan att det istället var den bakomliggande beskattningsfrågan som var intressant. Det var därför lämpligt att det krävdes prövningstillstånd för besvär av anståndsfrågor till kammarrätt. Från och med den 1 juli 1994 blev det möjligt att överklaga länsrätts beslut angående anstånd till kammarrätt först efter att prövningstillstånd meddelats.¹⁴

2.3 Sammanfattning av den historiska bakgrunden till dagens anståndsbestämmelser

Före 1953 års ändring i uppbördsförordningen fanns det inga möjligheter att få anstånd på grund av skattetvister. Det stigande skattetrycket medförde stora behov av ändringar i anståndsbestämmelserna. Frågan kom vid upprepade tillfällen att diskuteras utan att några väsentliga ändringar gjordes. Först genom 1990 års taxeringsreform infördes mer betydande regler om anstånd med betalning av skatt. Anstånd med skatt kunde medges om utgången av skattemålet var oviss. En besvär rätt över anståndsbesluten till länsrätt (förvaltningsrätt) infördes samtidigt. Genom 1993 års lagändring infördes möjligheter att överpröva länsrättens anståndsbeslut om kammarrätten medgav prövningstillstånd. Genom 1990 års taxeringsreform fäste lagstiftaren stor vikt vid utgången av det underliggande skattemålet istället för den skattskyldiges betalningsförmåga.

¹⁴ Se prop. 1993/94:151 s. 127f.

3 Möjligheter till anstånd i utländsk rätt¹⁵

3.1 Inledning

Undersökningen av de utländska bestämmelserna kompletterar och ger perspektiv på studien samt impulser och idéer från de utländska rättsordningarna. Två intressen står liksom i svensk rätt i förgrunden; det allmännas kontrollintresse och den enskildes skyddsintresse.

Syftet med detta avsnitt är att jämföra de svenska bestämmelserna för anstånd med betalning av skatt i samband med överklagande av beskattningsbeslut med motsvarande bestämmelser i Danmark, Norge, Tyskland och Storbritannien.

3.2 Danmark

Enligt 63 § i den danska grundlagen¹⁶ kan verkställighet genom överklagande av ärendet till domstol inte förhindras (Danmark saknar förvaltningsdomstolar). Skatt ska i allmänhet betalas oavsett besvär över taxeringen eller indrivning av skattefordran, 38 § statsskatteloven.¹⁷ Anstånd med betalning av skatt kan dock medges i samband med överklagande (henstand i forbindelse med klage), 51 § skatteforvaltningsloven.¹⁸ Till skillnad från Sverige kan anståndet inte avse redan inbetald skatt, då den skattskyldige anses ha visat betalningsförmåga.¹⁹ Anståndsperioden uppgår till maximalt fyra år men kan förlängas om ärendet inte är avgjort inom denna tidsperiod. Säkerhet kan begäras vid anstånd även om det är ovanligt. Det utgår en ej avdragsgill ränta på anståndsbeloppet. Det är uttalat att anstånd ska medges i normala fall även om anståndsbeslutet kan vara villkorat.²⁰ Besvärsgången avseende anståndsbeslut är, i likhet med vad som gäller i andra besvärssärenden, komplicerad. Anståndsbeslut kan överklagas till administrativa överprövningsorgan innan eventuella besvär till domstol.²¹ Vid nekat anstånd kan skatten i princip drivas in omgående även om den danska motsvarigheten till kronofogdemyndigheten kan avvakta indrivningen av skatten efter egen bedömning av ärendet.²²

Avsaknaden av rättsfall och diskussioner i doktrinen beträffande anstånd i samband med överklagande kan bero på den korta besvärsvägen men kan även tolkas som att anståndssystemet fungerar mycket väl. Anstånd medges generöst i Danmark och det finns en historisk tradition att beakta den enskildes intresse att inte vilja betala skatt som överklagats och som senare kan bli undanröjd. Anståndsbesluten är i allmänhet inte heller föremål för något överklagande och det finns inte heller någon uttalad farhåga för uppbördsförluster vid en generös anståndspolitik varför anstånd mot säkerhet vanligen inte krävs, även om det blivit vanligare med åren.²³ Efter viss

¹⁵ Avsnittet baseras på uppgifter i kapitel 6 i min licentiatavhandling, *Anstånd med betalning av skatt* (2004). Senare lagändringar har beaktats.

¹⁶ LOV nr 169 af 05/06/1953.

¹⁷ LOV nr 149 af 10/04/1922. Se även Pedersen m.fl. 2000 del 3 s. 570 och Garde m.fl. 1997 s. 266ff.

¹⁸ LBK nr 175 af 23/02/2011.

¹⁹ Se Pedersen m.fl. 2000 del 3 s. 672 och intervju med Pedersen.

²⁰ Se a.a. s. 570.

²¹ Se Höglund, *Anstånd med betalning av skatt* s. 200.

²² Intervju med Pedersen.

²³ Intervju med Pedersen.

diskussion infördes anståndsrenta i Danmark.²⁴ Anståndsrentan fyller en mycket viktig funktion i anståndsfrågor då den avhåller skattskyldige från ”okynnesbesvär” i syfte att skjuta upp skattebetalningen. Om den skattskyldige å andra sidan vinner skatteprocessen utgår en skattefri restitutionsrenta. Om restitutionsrentan är tillräcklig hög kan skattskyldiga välja att avstå från anstånd i syfte att komma i åtnjutande av den skattefria inkomsten.²⁵

3.3 Norge

Utvecklingen av anståndsmöjligheter har för den skattskyldige gått i negativ riktning. Den tidigare möjligheten till anstånd med betalning av skatt vid överklagande är sedan införandet av 1952 års skattebetalningslov borttagen. Systemet med ovillkorlig betalningsskyldighet vid besvär har vållat förvånansvärt liten massmedial debatt i Norge.²⁶

Enligt 10 kap. 1 § skattebetalningsloven²⁷ ska påfordrad skatt betalas oavsett om skattebeslutet är överklagat eller ej. Betalningsplikten är i princip ovillkorlig, vilket innebär att varken administrativa besvär eller överklagande till domstol kan skjuta upp betalningen (Norge liksom Danmark saknar förvaltningsdomstolar). Det är värt att notera att den obligatoriska betalningsplikten även gäller norska skattetillegg (tilleggsskatt) och bestämmelsen skulle kunna vara i strid med Europakonventionen för mänskliga rättigheter. Vid försenad betalning påförs dröjsmålsränta. Betalningsplikten anses dock inte helt kategorisk. Vid uppenbart felaktiga taxeringar bortfaller den.²⁸ Det framgår dock inte av doktrinen om detta ska ske ex officio av skattemyndigheten eller om den skattskyldige måste yrka rättelse. Rättsläget är oklart.

Beskattningen kan indirekt prövas genom att ett utskökningsbeslut eller en konkursansökan prövas genom överklagande till allmän domstol. Indrivning av skatt kan ändå ske utan avvaktan på domstolens utslag.²⁹

3.4 Tyskland

Beskattningsförfarandet enligt Abgabenordnung³⁰, AO, är komplicerat men ger den skattskyldige ett bättre rättsskydd jämfört med den svenska taxeringslagen. Endast tre procent av besvärsmålen i skattemyndigheten går vidare till skattedomstol och genom förvaltningsbesvären avlastas skattedomstolarna.³¹ Den tyska skattemyndigheten har enligt praxis rätt att avtala om den skatt som ska betalas.³²

Det finns två möjligheter att yrka anstånd med betalning av skatt vid överklagande, dels genom ett administrativt överklagande, dels genom domstolsprövning, 361 § AO och 69 § Finanzgerichtsordnung³³, FGO. Anstånd kan medges när det underliggande skatteärendet är föremål för förvaltningsprocess. Vid avslag kan anståndsbeslutet överklagas till samma skattedomstol som behandlar det underliggande skatteärendet, 69 § FGO.³⁴

²⁴ Se t.ex. Philipsen-Lotinga, i SR-SKAT 1995 s. 291ff och dåvarande skatteministern i TfS 1995 s. 691.

²⁵ Intervju med Pedersen.

²⁶ Se Höglund, Anstånd med betalning av skatt s. 206.

²⁷ LOV-2005-06-17-67.

²⁸ Se Friis-Petersen m.fl. 1988 s. 273f.

²⁹ Se a.a. s. 273. Se även Aarbakke i Lov och Rett 1963 s. 268 – 277, Os i Norsk juridisk tidskrift 1963 s. 424 – 427 och Sandvik i Skatterett 1983 s. 228 – 244.

³⁰ Lagen motsvarar närmast den svenska skatteförfarandelagen.

³¹ Se Lammerding, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung (1997) s. 592.

³² Se Tipke 2000 s. 132ff.

³³ Lagen motsvarar närmast den svenska förvaltningsprocesslagen.

³⁴ Se Tipke/Kruse § 361 AO Tz. 2, Pump/Lohmeyer § 361 AO Rz. 18 och HHSp § 69 FGO Rz. 7.

Tysklands motsvarighet till anstånd med betalning av skatt är *Stundung*, 222 § AO och *Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung*, 361 § AO och 69 § FGO. Det förstnämnda innebär anstånd av sociala skäl medan det andra motsvarar anstånd med betalning av skatt vid skatteprocesser. Som huvudregel ska skatten betalas oavsett ett överklagande. Genom ansökan kan anstånd medges av skattemyndigheten. Om anstånd vägras kan anstånd i stället sökas i skattedomstol.³⁵ Om anstånd medges gäller det vanligtvis tills det underliggande skatteärendet är avgjort i skattedomstol.³⁶

Huvudprincipen att skatten ska betalas oavsett om den är överklagad eller inte skiljer sig från övrig tysk förvaltningsrätt som innehåller fundamentala rättssäkerhetsgarantier. Utformningen av anståndsbestämmelserna ska ses som en kompromiss mellan statens intresse av att driva in skatt och den enskildes krav på rättssäkerhet.³⁷ Proportionalitetsprincipen spelar en viktig och aktiv roll i anståndsfrågor och innebär att den enskilde inte får utsättas för irreparabla skador om det råder tveksamhet beträffande skatten.³⁸

Anståndsgrunderna enligt 361 § AO och 69 § FGO är två; då utgången av målet är oviss eller då kravet på betalning skulle medföra obilliga konsekvenser för den skattskyldige. Det utgår anståndsrenta för att undvika att den skattskyldige försöker fördröja betalningen genom överklagande. Skarp kritik har riktats mot anståndsreglernas utformning i den omfattande doktrinen.³⁹ Den rikhaltiga floran av rättsfall på anståndsområdet visar att det finns fog för kritiken.⁴⁰ Begreppet obillighet och regeln om anstånd mot säkerhet har väckt störst kritik på grund av utrymmet för subjektiva bedömningar, som gör det svårt att uppnå likformighet. Anstånd av obillighets-skäl medges sällan. Den skattskyldige har i stället större möjligheter att få anstånd av sociala skäl oavsett utgången av skattemålet.⁴¹

Skattemyndigheten beviljar anstånd om utgången av ärendet är oviss och argumenten väger något över till den skattskyldiges fördel. I skattedomstolarna anses beviskravet vara något lägre ställt för den skattskyldige.⁴²

Den tyska rätten har, som tidigare framhållits, ett starkare krav på rättssäkerhet för den enskilde än den svenska. Liksom i Danmark fyller anståndsrentan en mycket viktig funktion för att styra antalet anståndsansökningar.

De tyska anståndsbestämmelserna tycks fungera tillfredsställande trots brister i lagtextens utformning och utrymme för subjektiva bedömningar. Att det finns stort sådant utrymme visar den rikhaltiga floran av rättspraxis i anståndsärenden.⁴³ Relativt få överklagar skattebesluten och skattemyndigheten är dessutom generös med att medge anstånd med betalning av tvistig skatt. Trots att skattemyndigheten har möjlighet att medge anstånd mot säkerhet, utnyttjas denna möjlighet sällan.⁴⁴ Någon omfattande diskussion om risken för att staten ska förlora skatteintäkter vid anstånd på grund av skattetvister finns inte i tysk doktrin. Sammanfattningsvis kan man säga att det tyska anståndssystemet klarar sig väl trots sina brister på grund av skattemyndigheternas generösa tillämpning och skattedomstolarnas höga krav på rättssäkerhet vid tillämpningen.⁴⁵

³⁵ Se Tipke/Kruse § 361 AO Tz. 2, Pump/Lohmeyer § 361 AO Rz. 18 och HHSp § 69 FGO Rz. 7.

³⁶ Intervju med Mössner.

³⁷ Se HHSp § 361 AO Rz. 23 och § 69 FGO Rz. 30.

³⁸ Se Rengers 1994 s. 334.

³⁹ Se t.ex. Pump/Lohmeyer § 361 AO Tz. 54, HHSp § 69 FGO Rz. 285ff, Schrömbges i DB 1988 s. 1418 – 1423 och Wagner 2001 s. 741f.

⁴⁰ Se Höglund, Anstånd med betalning av skatt s. 222.

⁴¹ Intervju med Mössner.

⁴² Se Wagner 2001 s. 745, Tipke/Kruse § 69 Tz. 89, HHSp § 69 Rz. 286 och Gräber § 69 Tz. 77ff.

⁴³ Se Wagner 2001 s. 745, Tipke/Kruse § 69 Tz. 89, HHSp § 69 Rz. 286 och Gräber § 69 Tz. 77ff.

⁴⁴ Se HHSp § 361 AO Rz. 240.

⁴⁵ Se Höglund, Anstånd med betalning av skatt s. 223.

3.5 Storbritannien

De nuvarande anståndsbestämmelserna infördes 1975 för att effektivisera upp-
börden och för att införa restitutionsränta. Dessförinnan behövde den skattskyldige
inte betala den del av skatten som överklagats. Det utgick inte heller någon anstånds-
ränta.⁴⁶ Å andra sidan fick den skattskyldige inte någon restitutionsränta på skatt
som återbetalades efter vunnen skatteprocess. Liksom i många andra länder ska
skatten numera betalas oavsett om taxeringen är överklagad eller inte. Det finns dock
möjligheter att begära anstånd, postponed payment, om skatten anses vara felaktig.
Bevisbördan för detta ligger hos den skattskyldige.⁴⁷ Om den skattskyldige vägrar att
betala påförd skatt har skattemyndigheten rätt att begära utmätning hos den skatt-
skyldige, s. 61 (1) och (2) Taxes Management Act 1970, TMA.⁴⁸ Utmätning aktualiseras
inte ofta eftersom anstånd i allmänhet medges.⁴⁹

Av de viktiga rättsfallen *Parikh v Currie (Inspector of Taxes)* och *Pumahaven Ltd v
Williams (Inspector of Taxes)* framgår att det ställs mycket låga beviskrav på den
skattskyldige för att anstånd ska medges. Den skattskyldige måste prestera argument
om han anser att taxeringen är för hög och argumenten ska inte vara uppenbart
grundlösa. T.o.m. när det är troligt att den skattskyldige kommer att förlora skatte-
ärendet, ska anstånd medges om det finns någon som helst grund för den skatt-
skyldiges påståenden.⁵⁰ Botemedlet för ”okynnesbesvär” utgör anståndsrentan och
någon risk för större uppborädsförluster anses inte uppkomma med de nuvarande
anståndsbestämmelserna. Anståndsreglerna har svagheter i sin lagtekniska utform-
ning eftersom grunderna för anstånd inte närmare definieras men dessa brister kom-
penseras genom den pragmatiska behandlingen hos skattemyndigheten, vilket innebär
att anstånd beviljas i de flesta fall. Trots oklarheterna är rättsfallen avseende anstånd
mycket få, vilket kan bero på att det är mycket kostsamt att föra processen till dom-
stol. En annan orsak kan naturligtvis vara att skattemyndighetens tillämpning av
anståndsbestämmelserna är generös. I brittisk rätt beaktas den skattskyldiges anspråk
på rättssäkerhet, trots anståndssystemets formella brister, i stor utsträckning.⁵¹

⁴⁶ Se Höglund, a.a. s. 228.

⁴⁷ Se Simon's Taxes A3.1308.

⁴⁸ Se Simon's Tiley and Collison UK Tax Guide 2001-02 s. 90.

⁴⁹ Intervju med Tiley.

⁵⁰ Se Höglund, Anstånd med betalning av skatt s. 231f.

⁵¹ Se Höglund, a.a. s. 234.

4 Nuvarande anståndsbestämmelser

4.1 Inledning

I samband med att den nya skattebetalningslagen trädde i kraft den 1 november 1997 flyttades anståndsbestämmelserna över till 17 kap. skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Uttrycket ovisst ersattes med tveksamt eftersom det sistnämnda uttrycket bättre angav nivån för när anstånd skulle medges. Ändringen angavs dock bara vara av redaktionell art.⁵² Anståndsbestämmelserna finns numera samlade i 63 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Skattebetalningslagen byggde på huvudprincipen att beslutade skatter skulle betalas även om de kunde sättas ned genom omprövning, beslut av domstol, befrielse från betalningsskyldighet, ackordsuppgörelse eller nedsättning av fordran vid skuldsanering. Bestämmelserna i skatteförfarandelagen kräver inte, till skillnad från tidigare bestämmelser, att den skattskyldige har begärt omprövning eller överklagat sitt beslut för att anstånd ska få beviljas när det är tveksamt hur mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala.⁵³

I skatteförfarandelagen har även införts en bestämmelse som föranletts av Skatteverkets nya borgenärsroll, vilken innebär att verket får bevilja anstånd om detta är till fördel för det allmänna. Av förarbetena framgår att bestämmelsen aktualiseras när ett skattekontounderskott är på väg mot indrivning.⁵⁴

4.2 Tveksamhetsrequisitet

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer behöva betalas, 63 kap. 4 § SFL, samt i fall där den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften, 63 kap. 5 § SFL. De tidigare bestämmelserna fanns i 17 kap. 2 § första stycket 2 och 3 SBL.

Bestämmelser om anstånd vid de s.k. tveksamhetsfallen infördes i samband med 1990 års taxeringsreform. Av förarbetena framgår:

”Villkoren för anstånd bör inte knytas till den överklagade frågans art utan man bör i anståndsärendet i likhet med i dag göra en fri bedömning av frågan i sin helhet. Om det då objektivt sett råder en påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som är den riktiga, bör detta kunna utgöra grund för anstånd. Anstånd bör dock inte medges bara för att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller mer eller mindre komplicerade frågor.”⁵⁵

⁵² Se prop. 1996/97:100 del 1 s. 419 och 611.

⁵³ Se a.a. s. 566.

⁵⁴ Se prop. 2010/11:165 s. 1044.

⁵⁵ Se prop. 1989/90:74 s. 341.

Av förarbetena framgår att begreppet ovissst innefattar samtliga de moment som gör att tvekan kan hysas om utgången i skattemålet. Det är fråga om ovisshet beträffande en eller flera av de faktorer som styr avgörandet i förvaltningsdomstol, dvs. bevisvärderingsfrågor, skälighetsfrågor, rättsfrågor m.m. Lagstiftaren har inte heller gjort någon prioritering eller gradering av de olika ovisshetsfaktorerna. Beviskravet för att få anstånd har beskrivits som att den skattskyldige ska ha lika stor möjlighet som Skatteverket att vinna skatteärendet. Sannolikheten kan till och med vara något till den skattskyldiges nackdel för att han ska kunna beviljas anstånd.⁵⁶

I samband med införandet av skattebetalningslagen byttes uttrycket ovissst ut mot tveksamt. Det hävdades i förarbetena att ordalydelsen tydligare skulle ange den nedläggningssannolikhet som krävdes för anstånd och att det enbart rörde sig om redaktionell ändring.⁵⁷

Enligt förarbetena till skattebetalningslagen beror frågan om utgången av målet ska anses vara tveksamt eller inte, av graden av visshet i olika typer av ärenden. Den fråga Skatteverket måste ställa sig är om det allmänna kommer att uppfylla beviskravet för bifall till sin talan i taxeringsfrågan.⁵⁸ Vissa remissinstanser riktade kritik mot de dåvarande anståndsbestämmelserna eftersom det ansågs svårt i praktiken att avgöra om utgången av ärendet var tveksam eller inte. En kritik som däremot inte fick stöd av dåvarande departementschefen.⁵⁹ Det kan i detta sammanhang noteras att Uppbördsutredningen (SOU 1965:23) konstaterade att frågan huruvida utgången av ett skattemål är oviss eller inte kunde anses vara mycket svårbedömd och grunda sig på rent subjektiva bedömningar.⁶⁰

Särskilt problematisk blir frågan om anstånd vid efterbeskattning där beviskraven är högre än vid den ordinarie beskattningen. Hultqvist och Silfverberg anser att bestämmelserna för anstånd i efterbeskattningsmål (eftertaxeringsmål) är utformade på ett otillfredsställande sätt ur rättssäkerhetssynpunkt. Den enskildes rättssäkerhet synes enligt författarna inte ens ha beaktats.⁶¹

⁵⁶ Se a.a. s. 340f.

⁵⁷ Se prop. 1996/97:100 del I s. 419.

⁵⁸ Se a.a. s. 418f.

⁵⁹ Se a.a. s. 418f.

⁶⁰ Se SOU 1965:23 s. 79. I rättsfallet RÅ 1993 ref 89 fann Regeringsrätten med hänsyn till den ovisshet som kunde råda i den aktuella skattefrågan i förening med det stora skattebeloppet att det skulle framstå som obilligt att vägra anstånd innan skattebeslutet prövats i domstol. Eftersom Regeringsrätten gjort en helhetsbedömning och hänvisat till olika anståndsgrunder, är det svårt att peka på den avgörande faktorn för utgången i målet, vilket tyder på tillämpningssvårigheter hos anståndsbestämmelserna.

⁶¹ Se Hultqvist och Silfverberg i JT 1990/91 s. 58 och 65.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1953:100 Förslag till vissa ändringar av uppbördsförfarandet m.m.
- Prop. 1967:130 Förslag till förordning om ändring i uppbördsförordning m.m.
- Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.
- Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattning
- Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar m.m. del 1.
- Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Kommittébetänkanden

- SOU 1965:23 Uppbördsfrågor.
- SOU 1985:42 Förenklad taxering.
- SOU 1988:22 Ny taxeringslag – Reformerad taxeringsprocess
Del 2. Lagtext och kommentar.
- SOU 1993:62 Rättssäkerhet vid beskattningen.
- SOU 1996:100 Ett nytt system för skattebetalningar. Del A och B.

Direktiv

- Dir 1992:27 Rättssäkerhet vid beskattning

Citerad litteratur

Aarbakke, Magnus, Begrener skattebetalningslovens § 30 nr. 1 namsrettens prøvelserett?, Lov og Rett 1963 s. 268 – 277.

Friis-Petersen, Tove, Grønnerud, Jan, Harbek, Ketil, Lossius, Petter, Lov om betaling og innkreving av skatt, Oslo 1988. Citeras Friis-Petersen m.fl. 1988.

Garde, Jens, Albæk Jensen, Jørgen, Friis Jensen, Orla, Bødker Madsen, Helle, Mathiassen Jørgen och Revsbech, Karsten, Forvaltningsret – Almindelige emner. Köpenhamn 1997. Citeras Garde m.fl.

Gräber, Fritz, Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, 5 uppl., München 1997.

Hultqvist, Anders och Silfverberg, Christer: Anstånd med skatt vid eftertaxering, Juridisk Tidskrift 1990/91 s. 55 – 65.

Hübschmann, Walter, Hepp, Ernst, Spitaler, Armin, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, lösbladssystem, Köln 1976 -. Citeras HHSp.

Höglund, Mats: Anstånd med betalning av skatt, 2004.

Lammerding, Jo: Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung, 1997.

Os, Audvar, Tvistmålsloven § 437 og skattebetalningslovens § 48 nr. 5 enda en gang, Norsk juridisk tidskrift, 1963 s. 424 – 427.

Pedersen, Jan, Engholm Jacobsen, Jens Olav, Siggaard, Kurt och Winther- Sørensen, Niels. Skatteretten del 3. Köpenhamn 2000. Citeras Pedersen m.fl.

Philipsen-Lotinga, Peter, Skattekravs forældelse i forbindelse med ansøgt henstand, SR-SKAT 1995 s. 291 – 299.

Pump, Lohmeyer, Abgabenordnung, lösbladssystem, Neuwied 2000 -. Citeras Pump/Lohmeyer.

Rengers, Jutta, Vorläufiger Rechtsschutz gegen Steuerbescheide nach "frewilliger" Zahlung, Aufrechnung und Steueranrechnung, 1994.

Sandvik, Per, Prosessuelle spørsmål i skattesaker, Skatterett 1983 s. 228 – 244.

Schrömbges, Ulrich, Der Begriff der "ernstlichen Zweifel" im abgabenrechtlichen Aussetzungsverfahren, Der Betrieb 1988 s. 1418 – 1423.

Simon's Taxes. Income tax. Corporation tax. Capital gains tax. Vol. A-I, lösbladssystem, London 1970 -.

Skatteministern (Danmark), Henstand med betaling, Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1995 s. 691.

Tiley, John, Collison, David, Simon's Tiley and Collison UK Tax Guide 2001-02. 19 upplagan. London 2001. Citeras Simon's Tiley and Collison UK Tax Guide 2001-02.

Tipke, Klaus, Steuerrechtsordnung. Band 1, andra upplagan, Köln 2000.

Tipke, Klaus och Kruse, Heinrich Wilhelm: Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung, 1977 -.

Wagner, Klaus J., Über effektiven vorläufigen Rechtsschutz im finanzgerichtlichen Verfahren, i Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln 2001 s. 735 – 755.

Intervjuer

Professor Jan Pedersen, Universitetet i Århus.

Professor Jörg Manfred Mössner, Universitetet i Osnabrück.

Professor John Tiley, Universitetet i Cambridge, Queen's College.

Del II – Tillämpningen av anståndsreglerna

1 Inledning

Svenskt Näringsliv har initierat ett projekt i avsikt att granska anståndssystemet från ett rättssäkerhetsperspektiv. Syftet med projektet är att undersöka hur anståndsreglerna i praktiken tillämpas av Skatteverket och av förvaltningsdomstolarna. Den mer konkreta frågeställningen är om anstånd beviljas i den utsträckning som förutsatts av lagstiftaren.

Som framgår av 17 kap. 2 § första stycket 2 skattebetalningslagen (1997:483)⁶², SBL, förutsätter anståndssystemet att anstånd ska beviljas i det fall det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten (tveksamhetsrekvisitet). Av förarbetena framgår att tveksamhetsrekvisitet ska tillämpas så att anstånd beviljas i det fall det är minst lika sannolikt att skatten eller avgiften kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned. Anstånd ska till och med beviljas i det fall där sannolikheten för ett kommande taxeringsbeslut till nackdel för den skattskyldige väger över något men där omständigheterna ändå innebär en beaktansvärd ovisshet om sådan utgång.⁶³

Eftersom tveksamhetsrekvisitet förutsätter en preliminär bedömning av den underliggande skattefrågan, är det vid en undersökning av tillämpningen av tveksamhetsrekvisitet naturligt att jämföra utgången i anståndsmålet med utgången i skattemålet. Vid anståndsprövningen kan myndigheten förenklat göra följande preliminära bedömningar av utgången i den underliggande skattefrågan; (i) den skattskyldige kommer att vinna bifall till sin talan, (ii) utgången i målet är tveksam eller (iii) den skattskyldige kommer inte att vinna bifall till sin talan. Det är endast i den sistnämnda situationen som myndigheten inte ska bevilja anstånd. Om en sådan situation föreligger, men det sedermera visar sig att den skattskyldige faktiskt vinner bifall till sin talan, kan det konstateras att den preliminära bedömningen av utgången i skattemålet varit felaktig. Det kan då också hävdas att anståndsbeslutet i sig har varit ”felaktigt”.⁶⁴

Inledningsvis var vår ambition att granska hur många anstånd som söks hos Skatteverket och hur många anstånd som beviljas respektive avslås. I de fall anståndsansökningar avslagits av Skatteverket eller, efter överklagande, av förvaltningsdomstolarna, var ambitionen att undersöka om avgörandet varit ”korrekt” eller om den skattskyldige borde ha beviljats anstånd eftersom denne sedermera vunnit bifall i den underliggande skattefrågan.

⁶² Numera finns regler om anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). De mål som omfattas av vår undersökning avser bestämmelserna i SBL, varför vi i undersökningen hänvisar till bestämmelserna i SBL.

⁶³ Prop. 1996/97:100, s. 419.

⁶⁴ Det finns naturligtvis situationer då utgången i skattemålet beror på att den skattskyldige har fört fram nya omständigheter under domstolsprocessen som inte var kända vid tidpunkten för anståndsbeslutet. I dessa fall kan den preliminära bedömningen av skattefrågan anses ha varit riktig i förhållande till den information som då var känd. Anståndsbeslutet kan i ett sådant fall inte anses ha varit felaktigt.

För att genomföra undersökningen begärdes statistik från Skatteverket rörande antalet inkomna, beviljade respektive avslagna anståndsansökningar. Det visade sig emellertid att Skatteverket inte för den statistik som efterfrågades, och inte heller hade möjlighet att ta fram de efterfrågade uppgifterna.⁶⁵ Det kunde således tidigt konstateras att det inte var möjligt att undersöka Skatteverkets tillämpning av anståndsreglerna på det sätt som initialt varit avsikten. Det bestämdes att trots detta gå vidare med att granska förvaltningsdomstolarnas tillämpning av anståndsreglerna. Domstolarna för visserligen inte någon statistik över antalet inkomna anståndsmål, dvs. mål där de skattskyldiga överklagat anståndsbeslut, eller utgången i dessa mål. Till skillnad från Skatteverket är dock målen vid förvaltningsdomstolarna indelade i olika målkategorier, vilket gjorde det möjligt att manuellt identifiera och närmare analysera inkomna och avgjorda anståndsmål. Trots att det således inte fanns någon statistik rörande anståndsmål bedömdes att visst statistiskt underlag kunde sammanställas genom noggranna avgränsningar.

⁶⁵ Skatteverket har endast kunnat presentera statistik ur verkets bokföring som visar krediteringsposter över antalet beviljade anstånd. Statistiken visar varken det totala antalet ansökningar eller på vilken grund anstånd beviljats.

2 Metod

2.1 Urvalskriterier och avgränsningar

Undersökningen har avgränsats till förvaltningsrätterna i Härnösand, Stockholm, Jönköping och Göteborg, dvs. en förvaltningsrätt från respektive kammarrätts domkrets. Tidsmässigt har vi begränsat undersökningen till att avse perioden den 1 mars 2010 till den 30 juni 2010.⁶⁶ Vad gäller förvaltningsrätterna i Härnösand och Jönköping har vi dock utökat perioden till den 31 december 2011 för att få ett bredare underlag.

Undersökningen har vidare avgränsats till anståndsmål som avser tillämpningen av tveksamhetsrekvisitet i 17 kap. 2 § första stycket 2 SBL. Undersökningen omfattar således inte anstånd på grund av betydande skadeverkningar, anstånd på grund av synnerliga skäl eller anstånd med betalning av skattetillägg. Undersökningen har slutligen avgränsats till anståndsmål avseende inkomstskatt och sociala avgifter.

2.2 Tillvägagångssätt

Mål om anstånd avseende inkomstskatt och sociala avgifter registreras hos förvaltningsdomstolarna i målkategori 0801, Skattebetalning och uppbörd i allmänhet, tillsammans med mål rörande t.ex. förtidsåterbetalning, solidariskt betalningsansvar, tilldelning av F-skattsedel, återkallelse av F-skattsedel, befrielse från kostnadsränta och utbetalning från skattekonto.

För att kunna sammanställa underlag avseende utfallet i anståndsmål har i ett första steg sammanställningar begärts över samtliga mål i målkategori 0801 under den valda tidsperioden. Med utgångspunkt i sammanställningarna har mål om anstånd rörande tillämpningen av 17 kap. 2 § första stycket 2 SBL sorterats ut. Ett stort antal mål i sammanställningarna rörde samma skattesubjekt och samma omständigheter men hade tilldelats olika målnummer för olika taxeringsår. Vidare rörde ett antal mål olika personer men avsåg samma sakfråga. I vår undersökning har mål som på detta sätt gäller ”samma sak” behandlats som ett mål. Dessa mål har i regel också behandlats tillsammans i en och samma process hos domstolen. Vår uppfattning är att undersökningen ger en mer rättvisande bild när målen behandlats på nu beskrivet sätt.

I nästa steg av undersökningen har de underliggande skattemålen granskats. Med detta avses de mål som rör de skattefordringar som anstånden avser.

⁶⁶ Vid den tidsmässiga avgränsningen har vi av praktiska skäl valt en period efter förvaltningsrättsreformen som genomfördes den 15 februari 2010 eftersom det i annat fall hade varit svårt att följa de underliggande skattemålen. Vidare har vi inte kunnat utsträcka perioden för långt fram i tiden då de underliggande skattemålen i så fall inte skulle ha hunnit avgöras.

3 Resultat av undersökningen

3.1 Anståndsmål

De tillämpade urvalskriterierna och det beskrivna tillvägagångssättet har medfört att vi sammanlagt har identifierat 112 mål om anstånd som har legat till grund för vår undersökning.⁶⁷ De aktuella målen har delats upp i tre kategorier; avslag, bifall respektive delvis bifall. Med delvis bifall avses att förvaltningsrätten delvis har bifallit den skattskyldiges överklagande och därmed beviljat anstånd till viss del av det sökta beloppet. Nedan redovisas en sammanställning över de mål som undersökts.

Förvaltningsrätt	Antal mål	Avslag	Bifall	Delvis bifall
Stockholm	60	54	3	3
Göteborg	21	21	0	0
Jönköping	22	22	0	0
Härnösand	9	7	1	1
Summa	112	104	4	4

Som framgår av sammanställningen har Skatteverkets beslut i anståndsfrågan ändrats av förvaltningsrätterna i 8 mål, varav 4 utgör bifall och 4 delvis bifall. Dessa siffror är i sig intressanta då de visar att Skatteverket har fattat ”felaktiga” anståndsbeslut i 7 procent (8 av 112 mål) av de mål som har överklagats. Siffrorna blir dock än mer intressanta då de ställs i relation till utgången i de underliggande skattemålen, vilket redovisas nedan.

3.2 Underliggande skattemål

Vi har identifierat sammanlagt 105 skattemål som hör ihop med de ovan granskade anståndsmålen. Vid en jämförelse med antalet granskade anståndsmål kan konstateras att 7 mål inte har kunnat följas. Detta beror på orsaker såsom att sekretess föreligger eller att målet ännu inte har avgjorts.

I nedanstående sammanställning redovisas i första kolumnen antalet skattemål som hör ihop med ovan redovisade anståndsmål. Därefter redovisas antalet avslagna, bifallna respektive delvis bifallna skattemål. Vi har följt skattemålen i alla instanser, vilket innebär att det antingen kan vara förvaltningsrätt eller kammarrätt som slutligt har avgjort skattemålet.

⁶⁷ De ursprungliga sammanställningarna över målkategori 0801 som erhöles från domstolarna innehöll sammanlagt 572 mål (Stockholm 307 mål, Göteborg 79 mål, Jönköping 114 mål, Härnösand 72 mål) under de angivna tidsperioderna. Efter den manuella granskningen, där mål som inte avsåg anstånd samt mål rörande ”samma sak” sorterats ut, återstod 112 mål. Det kan nämnas att i målkategori 0801 avgjordes enligt Domstolsverkets statistik 1 743 mål under år 2010. Som framkommit ovan resulterade vår avgränsning i en lista över 572 mål. Vi har således undersökt cirka 33 procent av det totala antalet mål i målkategori 0801 under ett år.

Domstol*	Antal mål	Avslag	Bifall	Delvis bifall
Stockholm	57	40	4	13
Göteborg	20	15	3	2
Jönköping	20	14	1	5
Härnösand/Sundsvall	8	7	0	1
Summa	105	76	8	21

* Domstol tar sikte på antingen Förvaltningsrätterna i Stockholm, Göteborg, Jönköping och Härnösand eller Kammarrätterna i Stockholm, Göteborg, Jönköping och Sundsvall.

Som framgår av sammanställningen är antalet mål där den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall till sin talan i den underliggande skattefrågan fler än antalet mål där den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall till sin talan i anståndsmålet. För att kunna dra mer precisa slutsatser av detta resultat har vi granskat de mål där den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall i den underliggande skattefrågan och jämfört dessa med utgången i anståndsmålet.

- Vad gäller Förvaltningsrätten respektive Kammarrätten i Stockholm bifölls 4 mål helt och 13 mål delvis i den underliggande skattefrågan. Av de 4 helt bifallna målen hade 3 fått avslag i anståndsmålet. Av de 13 delvis bifallna målen hade 10 fått avslag i anståndsmålet.
- Vad gäller Förvaltningsrätten respektive Kammarrätten i Göteborg bifölls 3 mål helt och 2 mål delvis i den underliggande skattefrågan. Samtliga dessa mål hade fått avslag i anståndsmålet.
- Vad gäller Förvaltningsrätten respektive Kammarrätten i Jönköping bifölls 1 mål helt och 5 mål delvis i den underliggande skattefrågan. Samtliga dessa mål hade fått avslag i anståndsmålet.
- Vad gäller Förvaltningsrätten i Härnösand respektive Kammarrätten i Sundsvall bifölls 1 mål delvis i den underliggande skattefrågan. Detta mål hade fått delvis bifall även i anståndsmålet.

Sammanlagt har vi således identifierat 24 mål (13+5+6+0) där den skattskyldige inte har fått anstånd trots att den skattskyldige senare vunnit helt eller delvis bifall i den underliggande skattefrågan, se sammanställningen nedan.^{68 69} Detta motsvarar cirka 23 procent (24 av 105 mål) av det totala antalet granskade mål där utgången i den underliggande skattefrågan har kunnat följas.

⁶⁸ Det skulle kunna diskuteras om det är rimligt att ta med de mål där den skattskyldige fått avslag i anstandsfrågan men senare endast vunnit ”delvis bifall” i skattefrågan. Enligt vår mening är denna metod dock riktig. Anstandsreglerna är nämligen utformade så att anstånd kan beviljas till viss del. Om den skattskyldige vinner delvis bifall i skattefrågan, borde anstånd ha beviljats i motsvarande mån. I detta sammanhang ska vidare framhållas att vår uppdelning i bifall/delvis bifall inte följer domstolarnas registrering av målen, utan bygger på en manuell granskning av samtliga mål. Av alla de mål där den skattskyldige vunnit delvis bifall har det endast i något enskilda fall varit fråga om ett mindre belopp. Vi har vidare sorterat ut de fall där den skattskyldige endast vunnit bifall vad gäller skattetillägget eftersom anstånd i denna del sannolikt har beviljats.

⁶⁹ Som tidigare nämnts kan det finnas situationer då utgången i skattemålet beror på nya omständigheter som inte var kända vid tidpunkten för anstandsbeslutet. Vi har dock granskat alla de mål där den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall och har inte i något mål kunnat utläsa att utgången har varit beroende av nytillkomna omständigheter. Det finns visserligen några fall där förvaltningsrätten eller kammarrätten har hållit muntlig förhandling i skattemålet och det är inte osannolikt att utgången i skattemålet till viss del kan förklaras av att den skattskyldiges uppgifter vid den muntliga förhandlingen har ansetts trovärdiga. Detta medför dock enligt vår uppfattning inte att den tidigare tveksamhetsprövningen har varit riktig. Tveksamhetsprövningen ska nämligen även innefatta bevisvärderingsfrågor. Är utgången i målet beroende av den skattskyldiges trovärdighet bör utgången per automatik anses tveksam.

Domstol	Granskade mål*	Avslag anståndsfrågan/ Bifall skattefrågan**	Andel i procent
Stockholm	57	13	23 %
Göteborg	20	5	25 %
Jönköping	20	6	30 %
Härnösand/Sundsvall	8	0	0 %
Summa	105	24	23 %

* Avser mål som kunnat följas både i anståndsfrågan och i den underliggande skattefrågan.

** Avser mål där den skattskyldige nekats anstånd men sedan vunnit bifall i den underliggande skattefrågan. Statistiken innefattar dels mål som fått avslag i anståndsfrågan men helt eller delvis bifall i skattefrågan, dels mål som fått delvis bifall i anståndsfrågan men helt bifall i skattefrågan.

4 Diskussion

Syftet med Svenskt Näringslivs projekt är att undersöka hur anståndsreglerna i praktiken tillämpas av Skatteverket och av förvaltningsdomstolarna samt om det finns skäl att ifrågasätta tillämpningen från ett rättssäkerhetsperspektiv.

Som konstaterats inledningsvis har det inte varit möjligt att få del av uppgifter från Skatteverket vad gäller antalet inkomna anståndsansökningar respektive antalet beviljade/avslagna ansökningar. Det har således inte varit möjligt att granska Skatteverkets hantering av anståndsansökningar och huruvida Skatteverket beviljar anstånd i den utsträckning som reglerna föreskriver. Enligt vår uppfattning är den omständigheten att det inte finns några tillgängliga uppgifter i detta avseende anmärkningsvärd. Att det inte är möjligt att granska tillämpningen av anståndsreglerna utgör en rättssäkerhetsbrist i sig, särskilt eftersom anståndssystemet bygger på att handläggaren vid en tillämpning av tveksamhetsrekvisitetet prövar sannolikheten för ändring av sitt eget beslut. Det kan därför finnas en inbyggd motvilja till att bevilja anstånd eftersom ett sådant beslut kan uppfattas som ett ”svaghetstecken” i den kommande prövningen av skattefrågan. Regel tillämpning som på detta sätt sker efter subjektiva bedömningar, och som i regel har stor ekonomisk inverkan för enskilda, måste vara möjlig att utvärdera och följa upp.

Det faktum att det inte varit möjligt att granska Skatteverkets tillämpning av anståndsreglerna medför vidare att den stora massan av alla anståndsbeslut inte varit möjlig att undersöka. Det är följaktligen inte möjligt att ta reda på i hur många ärenden den skattskyldige först fått avslag på sin anståndsansökan men valt att inte överklaga anståndsbeslutet och senare vunnit bifall i skattefrågan. Enligt vår erfarenhet är det inte ovanligt att skattskyldiga väljer att inte överklaga ett negativt anståndsbeslut.⁷⁰

När det gäller den del av undersökningen som har varit möjlig att genomföra kan inledningsvis följande nämnas. Vi gör på intet sätt anspråk på att redovisa en fullständig undersökning av anståndssystemet. Den statistik vi presenterar bygger på de ovan redovisade urvalskriterierna och avgränsningarna och är inte nödvändigtvis representativ för alla domstolar och alla tidsperioder. Syftet med undersökningen är dock inte att genomföra en fullständig genomlysning av tillämpningen av anståndsreglerna, utan syftet är snarare att se om det är möjligt att urskilja någon form av mönster i anståndshantering och om denna hantering är förenlig med lagstiftarens avsikt. Vår undersökning har utvisat att det i allra högsta grad är motiverat med en mer fullständig uppföljning av hur anståndsreglerna tillämpas i praktiken.⁷¹

⁷⁰ Det är rimligt att anta att antalet avslagna anståndsansökningar hos Skatteverket är betydligt större än antalet anståndsmål som prövas i förvaltningsdomstolarna. En anledning till detta är sannolikt den kostnad och ansträngning det innebär att driva en process. En annan betydelsefull anledning är den ”prejudicerande verkan” som en prövning av anståndsmålet kan ha på utgången i det underliggande skattemålet. Ett flertal skattskyldiga väljer att inte utsätta sig för risken att förvaltningsdomstolens bedömning i anståndsmålet, som grundar sig på en preliminär bedömning av utgången i skattemålet, ska påverka utgången i skattemålet och väljer därför att inte överklaga ett beslut om anstånd som gått dem emot.

⁷¹ Tillämpningen av anståndsreglerna har enligt vår kännedom aldrig varit föremål för en förutsättningslös utredning. Det kan nämnas att i samband med att *ovisshetsrekvisitetet* byttes ut mot *tveksamhetsrekvisitetet* förde vissa remissinstanser fram kritik avseende *ovisshetsrekvisitetet* och dess praktiska tillämpning. Regeringen nöjde sig dock med att konstatera att den delade utredningens bedömning att bestämmelsen inte vållar några nämnvärda tillämpningsproblem (se prop. 1996/97:100 s. 419).

Undersökningen visar att i cirka 23 procent av de mål där den skattskyldige inte beviljats anstånd av domstolen enligt 17 kap. 2 § första stycket 2 SBL, har den skattskyldige senare helt eller delvis vunnit bifall i den underliggande skattefrågan. Med beaktande av att ett stort antal anståndsansökningar avslagits av Skatteverket men inte överklagats till förvaltningsdomstol, vilket innebär att de inte kunnat omfattas av vår undersökning, kan det dessutom antas att antalet ”felaktiga” anståndsbeslut är betydligt fler än vad vår undersökning utvisar.

Även med beaktande av vår undersöknings begränsningar anser vi att resultatet visar på en tydlig brist i anståndsreglernas praktiska tillämpning. Resultatet måste enligt vår uppfattning ses i ljuset av förarbetena till lagstiftningen där det framgår att anstånd ska beviljas även i det fall där sannolikheten för ett kommande beslut till nackdel för den skattskyldige väger över något. Den generösa tillämpning av anståndsreglerna som lagstiftaren förutsatt verkar således inte ha fått genomslag i den praktiska tillämpningen.

Det kan konstateras att i alla mål där skattskyldiga inte har beviljats anstånd trots att de senare vunnit helt eller delvis bifall i den underliggande skattefrågan har de skattskyldiga felaktigt tvingats betala skatt. Detta leder ofta till svåra likviditetspåfrestringar för de skattskyldiga och kan i värsta fall leda till tvångsavyttringar, konkurs m.m. Det är olyckligt att dessa situationer överhuvudtaget uppstår då lagstiftarens uttryckliga avsikt har varit att den skattskyldige inte felaktigt ska behöva betala skatt. Resultatet av vår undersökning indikerar att tillämpningen av anståndsreglerna inte erbjuder den enskilde den rättssäkerhet som lagstiftaren avsett.

Del III – Slutsatser

1 Slutsatser

Utgångspunkten i svensk rätt har alltid varit att skatt ska betalas oberoende av om skattebeslutet blir föremål för omprövning eller överklagande, dvs. oaktat att skattebeslutet inte har vunnit laga kraft. Den omständigheten att ett beslut om skatt är omedelbart verkställbart kan sägas vara ett avsteg från huvudregeln i svensk förvaltningsrätt att ett beslut inte får verkställas förrän det har vunnit laga kraft.

När det gäller anståndsreglerna har dessa genomgått en rad förändringar sedan införandet och trenden har i huvudsak gått mot generösare regler. De nuvarande anståndsreglerna infördes i samband med 1990 års skattereform och innebär att anstånd skulle beviljas bland annat om utgången i ärendet eller målet var oviss (tveksamhetsrekvisitet).

Tveksamhetsrekvisitet i dess nuvarande utformning innebär att anstånd ska beviljas om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas. Bedömningen av huruvida tveksamhet föreligger gäller inte endast rättsfrågor, dvs. hur en viss bestämmelse ska tolkas, utan även bevisvärderingsfrågor, skälighetsfrågor m.m. När det gäller beviskravet för anstånd har detta beskrivits som att anstånd ska beviljas i det fall det är minst lika sannolikt att skatten kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned, och till och med i det fall där sannolikheten för ett kommande beslut till den skattskyldiges nackdel väger över något. Den myndighet som beslutar om anstånd ska således göra en preliminär bedömning av den slutliga utgången i det underliggande skattemålet.

Anståndsreglernas utformning har diskuterats ända sedan de infördes. I samband med förändringar av anståndsreglerna har remissinstanser fört fram kritik mot utformningen, särskilt vad gäller tveksamhetsrekvisitet. Kritiken har dock inte beaktats utan lagstiftaren har, till synes utan stöd, konstaterat att anståndsreglerna fungerar väl. Det ska dock i detta sammanhang särskilt uppmärksammas att det aldrig har gjorts någon undersökning av hur anståndsreglerna fungerar i praktiken, vare sig av lagstiftaren eller av de myndigheter som tillämpar anståndsreglerna. Det saknas således kunskap om huruvida anstånd beviljas i den utsträckning som är avsedd.

När det gäller den undersökning av förvaltningsdomstolarnas tillämpning av anståndsreglerna som vi har genomfört, visar det sig att i cirka 23 procent av samtliga mål där skattskyldiga har nekats anstånd har dessa sedermera vunnit helt eller delvis bifall i den underliggande skattefrågan. Vi anser att den instans som prövat anståndsfrågan i dessa fall har gjort en felaktig preliminär bedömning av utgången i den underliggande skattefrågan. I en sådan situation borde den skattskyldige rätteligen ha beviljats anstånd, antingen helt eller delvis.

Vår undersökning tyder således på att förvaltningsdomstolarna inte bifaller anståndsmål i den utsträckning som lagstiftaren har förutsatt. Naturligtvis måste det accepteras att domstolarna i vissa fall gör en felaktig preliminär bedömning av skattefrågan, vilket bland annat kan bero på att domstolarna hamnar i tidsnöd då anståndsmålen ska avgöras skyndsamt. Att detta sker i nästan vart fjärde mål kan dock inte anses rimligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Vidare utgör det faktum att Skatteverket inte för någon statistik över antalet beviljade respektive nekade anstånd, eller har system som gör det möjligt att manuellt ta fram dessa uppgifter, en rättssäkerhetsbrist i sig. Avsaknaden av uppgifter gör att det inte är möjligt att granska Skatteverkets tillämpning av anståndsreglerna. Detta är särskilt allvarligt då det finns skäl att anta att det stora flertalet anståndsbeslut inte blir föremål för domstolsprövning utan stannar hos Skatteverket. Hur många ”felaktiga” anståndsbeslut det finns är därför i nuläget inte möjligt att besvara.

Vår slutsats är att anståndsreglerna inte fungerar tillfredsställande. Vi tror dessvärre inte att problemet endast ligger i den restriktiva tillämpningen av reglerna. Vi tror att anståndsreglerna har en inbyggd problematik som endast kan lösas genom ändrad lagstiftning.

För det första ligger problematiken i att det i många fall är mycket svårt att vid den preliminära bedömningen avgöra om utgången av ett skattemål är tveksam, och bedömningen grundar sig på rent subjektiva bedömningar hos beslutsfattaren. Denna problematik uppmärksammades redan i SOU 1965:23. Även vår undersökning tyder på att det är mycket svårt att vid den preliminära bedömningen avgöra om utgången av skattemålet är tveksam.

För det andra ska den preliminära bedömningen av skattemålet initialt göras av samma myndighet som tidigare har beslutat i själva skattefrågan. Det ligger i sakens natur att denna myndighet är obenägen att bekräfta att det finns en osäkerhet rörande utgången i den underliggande skattefrågan. För att Skatteverket överhuvudtaget ska fatta ett omprövningsbeslut till nackdel för den enskilde måste Skatteverket rimligtvis anse att verket kommer att uppfylla beviskravet för bifall till sin talan i skattefrågan. För att Skatteverket rörande samma fråga ska bevilja anstånd måste Skatteverket finna att sannolikheten för att detta beviskrav *inte uppfylls* är lika stor. Detta synes vara en omöjlig ekvation.

När det gäller domstolsprövningen får problematiken en annan karaktär då anstånds-målet i regel avgörs innan det underliggande skattemålet. Det finns därför en stor risk att den prelimära bedömningen i anståndsfrågan, som inte sällan sker under stor tidspress, blir prejudicerande för den domare som senare ska avgöra skattemålet. Enligt vår erfarenhet får denna problematik till följd att många anståndsbeslut överhuvudtaget inte överklagas.

För att undvika de tillämpningssvårigheter som synes präglade anståndssystemet förespråkar vi en lagändring. Lagändringen skulle innebära att anstånd som huvudregel ska beviljas. Anstånd ska endast nekas i det fall det är uppenbart att den skattskyldige inte kommer att vinna bifall i den underliggande skattefrågan. Anståndet kan kombineras med en relativt hög ränta. En sådan ränta skulle fungera som ett effektivt påtryckningsmedel mot såväl ”onödiga” anstånd som ”okynnesöverklaganden”.

www.svensktnaringsliv.se

Storgatan 19, 114 82 Stockholm

Telefon 08-553 430 00