



Handelshögskolan vid Karlstads universitet

Malin Siekkinen

Krav på säkerhet vid anstånd

med betalning av skatt

Requirements for the safety of deferral of tax

Rättsvetenskap

D-uppsats

Termin: VT-10

Handledare: Börje Leidhammar

Sammanfattning

Skatteverket får bevilja anstånd med betalning av skatt enligt 17 kap. 2 § p. 1-3 Skattebetalningslagen. Om anstånd beviljas och det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid ska anstånd endast beviljas med krav på säkerhet. Detta innebär att den skatteskyldige måste ha en av bank eller kreditföretag utfärdad garantiförbindelse eller annan form av borgen som säkerhet för anståndsbeloppet. Reglerna om anstånd med krav på säkerhet regleras i 17 kap. 3 § SBL.

Denna uppsats har som avsikt att beskriva gällande rätt för krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt. Syftet är att utreda i vilka situationer Skatteverket gör bedömningen att det kan *antas* att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, och därav kräver säkerhet. Uppsatsen har även som syfte att utreda vilka följder bestämmelsen har samt vilka konsekvenser den vagt utformade lagregeln har för den enskilde med hänsyn till förutsebarhet, likabehandling samt opartiskhet.

För att uppnå uppsatsens syfte har en rättsdogmatisk metod använts. En rättsdogmatisk metod innebär att kunskap om rättsfrågor erhålls genom att studera rättsregler, förarbeten och praxis. För att komplettera den information som inhämtats från de angivna rättskällorna har en informativintervju med en anställd på Skatteverket genomförts. Intervjun hade som avsikt att få en praktikers synpunkter på ämnet samt ge stöd till framförda slutsatser.

Bestämmelserna kring krav på säkerhet är svår tolkade. Det finns inga klara direktiv för vad som menas med *"antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid"*. Efter en utvärdering av gällande rätt kan det dock konstateras att säkerhet exempelvis krävs när den skatteskyldige har dålig ekonomi, det aktuella bolaget är sitt säte i ett skatteparadis, det finns risk för att den skatteskyldige ska "tömma" bolaget på tillgångar samt om det finns risk för att tillgångarna kan tas i anspråk av andra borgenärer. Det kan fastställas att bestämmelserna om krav på säkerhet präglas av en "Moment 22" situation, där det finns risk för att den som är i störts behov av anstånd inte får det.

Den vaga utformningen ger upphov till stort tolkningsutrymme för både Skatteverket och förvaltningsdomstolarna. Utrymmet för subjektiva tolkningar är stort, vilket resulterat i försämrad förutsebarhet, opartiskhet och likabehandling. En slutsats är att bestämmelserna om krav på säkerhet är en undantagsbestämmelse som tolkas restriktivt till den skatteskyldiges fördel. Trots att bestämmelsen endast tillämpas i undantagsfall är det viktigt att tillämpning och tolkning sker i enlighet med gällande rätt. Skälet till detta är att ett felaktigt krav på säkerhet kan få betydande skadeverkningar för bolag, då de kan tvingas i konkurs. Av den anledningen kan det finnas ett behov av tydligare rekommendationer för när säkerhet ska ställas för att kunna uppnå förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet.

Innehållsförteckning

Sammanfattning.....	1
Förkortningar.....	5
1. Inledning.....	6
1.1 Ämne.....	6
1.2 Syfte.....	7
1.3 Problemformulering.....	7
2. Metod och Material.....	8
2.1 Metod.....	8
2.1.1 Ämne och problemställning.....	8
2.1.2 Rättsvetenskapligt arbete.....	8
2.1.3 Metodval.....	9
2.1.4 Lagtolkning.....	9
2.1.5 Lagtolkningsmetoder.....	10
2.1.6 Rättsfallstolkning.....	11
2.1.7 Intervjumetod.....	12
2.2 Material.....	12
2.2.1 Innehåll.....	12
2.2.2 Rättskällorna.....	13
2.2.3 Rättspraxis.....	14
2.2.4 Myndighetspraxis.....	14
2.2.5 Källkritik.....	14
2.3 Avgränsningar.....	15
2.4 Disposition.....	16
3. Bakgrund.....	18
3.1 Anstånd.....	18
3.1.1 Tveksamhetsfallen.....	19
3.1.2 Oskälighetsfallen.....	19
3.2 Rättssäkerhet.....	20
3.2.1 Förutsebarhet.....	20
3.2.2 Likabehandlingsprincipen.....	21

3.2.3 Opartiskhet.....	22
4. Gällande rätt.....	23
4.1 17 kap. 2 § SBL:	23
4.2 17 kap. 3 § SBL	24
4.3 17 kap. 3 § 2 st. SBL:	27
4.4 17 kap. 3 § 3 st. SBL.....	28
5. Rättsfallsgenomgång.....	29
5.1 RÅ 1993 ref.89- Överklagande av nekat anstånd med hänsyn till komplicerat sakläge.....	29
5.2 RÅ 1998 not. 143- Överklagande av beslut om krav på säkerhet för anstånd med betalning av skatt.....	29
5.3 RÅ 2002 not. 155- Frågan om särskilda skäl förelåg för att inte kräva säkerhet för anstånd med betalning av skatt.....	30
5.4 RÅ 2002 ref. 55- Frågan om vad som innefattas av särskilda skäl för att underlåta krav på säkerhet.....	32
5.5 RÅ 2002 ref. 64- Frågan om Skatteverket gjorts vad som krävs för att visa att förutsättningarna för krav på säkerhet är uppfyllda	34
5.6 KamR 5086-09- Frågan om beviljat anstånd ska vara belagt med krav på säkerhet	36
6. Intervju.....	38
7. Utvärdering.....	40
7.1 Lagtolkning	40
7.2 När kan krav på säkerhet bli aktuellt?	40
7.3 När skall krav på säkerhet ställas?.....	41
7.4 Betydande skadeverkningar?.....	43
7.5 När skall krav på säkerhet inte ställas?	44
7.6 Vad är godtagbar säkerhet?.....	45
7.7 Bevisbördan	45
7.8 Konsekvenser av bestämmelsen?.....	46
7.8.1 Förutsebarheten.....	47
7.8.2 Likabehandling.....	48
7.8.3 Objektivitet	48
7.8.4 ”Moment 22”	49
7.9 Metodvalets påverkan.....	50

8. Slutsats	51
9. Källförteckning	54
Litteratur.....	54
Artiklar.....	54
Lagtext	54
Svenskt offentligt tryck.....	55
Propositioner.....	55
Statens offentliga utredningar	55
Myndighetspublikationer.....	55
Rättsfallsregister.....	55
Regeringsrättens årsbok.....	55
Kammarrätten Stockholm.....	55
Muntliga källor.....	55

Förkortningar

SBL	Skattebetalningslagen
UBL	Uppbördslagen
prop.	Proposition
s.	Sidan
s.s.	Sidorna
ibid.	Samma ställe

1. Inledning

I inledningen presenteras uppsatsens ämne, syfte samt de problemställningar som legat till grund för uppsatsen.

1.1 Ämne

Ämne för uppsatsen är krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt. Enligt 17 kap. Skattebetalningslagen (1997:483), SBL kan den skatteskyldige begära anstånd med betalning av skatt. I vissa fall kan anstånd endast beviljas med krav på säkerhet.¹

Skatteverket får bevilja anstånd med skatten enligt 17 kap. 2 § p. 1-3 SBL med hänsyn till det så kallade tveksamhetsrekvisitet, oskälighetsrekvisitet eller om det kan antas att den skatteskyldige helt eller delvis kommer befrias från skatten.² Om anstånd beviljas enligt tveksamhetsrekvisitet eller oskälighetsrekvisitet och det kan antas att den skatteskyldige inte kommer att betala skattefordran får anstånd endast beviljas med krav på säkerhet. Detta innebär att Skatteverket kräver att den skatteskyldige har bank eller kreditföretag som utfärdar garantiförbindelse eller annan form av borgen.³ Reglerna om anstånd med krav på säkerhet regleras i 17 kap. 3 § SBL.⁴

Anståndsfrågan kännetecknas av två motstridiga intressen, ena är den skatteskyldiges krav på rättssäkerhet och den andra är statens behov av att få in skatteintäkter. Ses fråga ur rättssäkerhetssynpunkt talas det för att reglerna angående anstånd bör tillämpas generöst till den skatteskyldiges fördel. Om anstånd sällan skulle medges ökar risken för att den skatteskyldige försätts i konkurs. Av detta skäl bör anstånd med betalning av skatt medges i övervägande del av de ärenden som berör tveksamhets- och oskälighetsfallen. Om frågan ses från statens synvinkel är det inte rimligt att anstånd alltid beviljas då möjligheten för staten att driva in skatterna minskar. Denna minskning beror på att beviljat anstånd med betalning av skatt ökar möjligheten för den skatteskyldige att exempelvis "tömma" företaget på tillgångar. Detta resulterar sedan i att det inte finns någon möjlighet att betala skatten när anståndstiden löpt ut. Det är i dessa situationer som anstånd med krav på säkerhet kan bli aktuellt. Beslutet ligger då hos Skatteverket som skall göra bedömningen om de anser att risk finns för att skatten inte kommer betalas i rätt tid om anstånd beviljas utan säkerhet.⁵

17 kap. 3 § SBL: *"Om det i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skatteskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan*

¹ Skattebetalningslag 1997:483

² Ibid.

³ Björn Forssén (2006) *Taxeringsprocess* s.80. Lund: Studentlitteratur

⁴ Skattebetalningslag 1997:483

⁵ Mats Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt* s.22. Stockholm: Jure Förlag AB

form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut”. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10-12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då istället Skatteverket.⁶

Lagtexten säger att säkerhet ska ställas i de fall då det kan *antas* att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Detta är en vagt utformad lagregel och begreppet *antas* lämnar utrymme för tolkning. En vagt utformade lagregel leder till oklarheter och innebär att det skapas större utrymme för Skatteverkets hantering och agerande.⁷ Detta kan i sin tur medföra att Skatteverket och förvaltningsdomstolar tillämpar paragrafer olika.⁸ I domar från Regeringsrätten har det visats sig att Skatteverket och övriga underinstanser har haft olika bedömningar när det gäller mål och ärenden som behandlar anståndsfrågor med krav på säkerhet. Detta tyder på ett problem då 17 kap. 3 § SBL påtagligt tillämpas olika. Förutsebarhet och likabehandling är en del i rättssäkerheten och därför är ett klagörande av tillämpningen av 17:3 SBL betydelsefullt.⁹ En sådan undersökning är för den enskilde viktig ur rättssäkerhetssynpunkt, då en oklar lagregel kan resultera i minskad likabehandling, förutsebarhet och opartiskhet. Det är även viktigt för lagtillämparen att veta i vilka situationer som lagregeln om krav på säkerhet skall användas. Detta för att uppnå och bibehålla rättssäkerhet för den enskilde.

1.2 Syfte

Syftet är att beskriva i vilka situationer 17 kap. 3 § SBL, om krav på säkerhet tillämpas samt vilka följder som uppstår av bestämmelsen och de konsekvenser den vaga utformningen har för den enskilde med hänsyn till förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet.

1.3 Problemformulering

Ovanstående syfte ger upphov till följande frågor:

- I vilka situationer kan det *antas* att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, och därför ska beviljat anstånd vara belagt med krav på säkerhet?
- Vilka följder får bestämmelsen och vilka konsekvenser inträder av 17 kap. 3 § SBL vaga formulering, med hänsyn till förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet?

⁶ Skattebetalningslag 1997:483

⁷ M. Höglund (2008) *Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv* s.360. Stockholm: Jure Förlag AB

⁸ M. Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt* s.22. Stockholm: Jure Förlag AB

⁹ M. Höglund (2008) *Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv* s.21. Stockholm: Jure Förlag AB

2. Metod och Material

2.1 Metod

Syftet med metodavsnittet är att redogöra för de metoder som finns samt klargöra vilka metodval som gjorts. I avsnittet presenteras även olika lagtolkningsmetoder och använd intervjumetod.

2.1.1 Ämne och problemställning

Ämne för uppsatsen är krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt, vilket innebär att uppsatsen har som avsikt att behandla en lagregel. Detta resulterar i att utgångspunkten för ämnesvalet är av en rättslig företeelse. Att använda en rättslig företeelse innebär att uppsatsen blir relativt material styrd och nära knuten till det rättsliga materialet.¹⁰ Jag ska skriva en skatterättslig uppsats genom att behandla reglerna kring anstånd med krav på säkerhet med hänsyn till vissa utvalda rättssäkerhetskrav.

Problemställningen har sin grund i en vagt formulerad lagregel som ger utrymme för tolkning. Ett kännetecken för en vagt formulerad lagregel kan vara att den tillämpas olika av myndigheter och domstolar. Det är framförallt den inkonsekventa tillämpningen som ligger till grund för den valda problemställningen. Efter att problemställningen formulerats ska material användas för att öka kunskapen inom området och sedan sammanställas för att utgöra en grund i en argumentation för hur lagregeln bör tillämpas. Ett sådant tillvägagångssätt kan betecknas som en rättsvetenskaplig metod. Rättsvetenskaplig metod är en bred metod som ingriper rättskällevärdet samt vissa delar av juridisk metod. Den rättsvetenskapliga metoden innefattar vägen att finna och formulera relevanta problem samt lägga stor fokus på argumentation. Metoden kan även innefatta intervjuer och kvalitativa metoder, vilket gör metoden lämplig för uppsatsen.

2.1.2 Rättsvetenskapligt arbete

Genomgången av materialet har som syfte att öka kunskapen inom området samt om möjligt påvisa samband för tillämpningen av lagregeln. Ett sådant arbete kan karakteriseras som rättsvetenskapligt arbete. Ett rättsvetenskapligt arbete avser att öka kunskapen inom området och om möjligt generellt påvisa ett mönster och samband. En rättsvetenskaplig undersökning har en bredare ansats än rättsutredningar som ofta innebär att klarlägga gällande rätt i frågan om konkreta fall. Analysen av gällande rätt har rättskällor som utgångspunkt. Traditionellt utgör rättskällorna lagar, förordningar, förarbeten, rättspraxis, doktrin samt europarätten. I en rättsvetenskaplig undersökning är fakta i ett konkret fall inte det centrala, utan utgör istället en utgångspunkt för analysen. De båda tillvägagångssätten analyserar rättskällematerial på likartat sätt och de båda

¹⁰ Claes Sandgren (2007) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* s 25. Stockholm: Norstedts Juridik

metodernas resultat kan vara till nytta för det praktiska rättslivet.¹¹ I uppsatsen ska en genomgång av flera rättsfall genomföras, men syftet är inte att klarlägga gällande rätt för dessa fall. Rättsfallsgenomgången ska istället ha som syfte att fungera som argument och vägledning vid utvärdering och slutsats.

2.1.3 Metodval

En rättsdogmatisk metod innebär att kunskap om rättsfrågor erhålls genom att studera rättsregler, förarbeten och praxis.¹² Rättsdogmatikens huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt.¹³ Detta är en metod som kommer att användas i uppsatsen. I avsnittet "Gällande rätt" kommer den rättsdogmatiska metoden vara tydlig. Där kommer aktuellt lagrum, förarbeten samt praxis presenteras. Den traditionella rättsdogmatiska undersökningen innefattar även en analys av rättskällorna.¹⁴ De rättskällor som presenteras i uppsatsen kommer sedan att analyseras i enighet med en rättsdogmatisk metod.

Syftet är att beskriva i vilka situationer 17 kap 3 § SBL, om krav på säkerhet tillämpas. Detta innebär att metoden som kommer användas är av deskriptiv karaktär. Deskriptiv metod innebär att en redogörelse genomförs. Det krävs en systematisering i metoden, vilket innebär att all fakta som samlas in ska kategoriseras för att sedan användas i utvärderingen. Det skall finnas ett sammanhang i framställningen och ett urval av material måste göras.¹⁵ Anledningen till att en deskriptiv metod har valts är att utgångspunkten för uppsatsen är att genomföra en beskrivning av gällande rätt. Stor fokus kommer att ligga på systematisering av olika material så som lagtext och praxis, detta för att försöka ge en större innebörd till uttrycket "*när det kan antas att skatten inte kommer att betalas i tid*".¹⁶ Detta material ska sedan sammankopplas och ligga till grund för kommande utvärdering och slutsats.

2.1.4 Lagtolkning

Ett viktigt rekvisit i 17 kap. 3 § SBL är ordet *antas*. Detta är ett obestämt ord och det är inte lätt att avgöra innebörden av: "*det kan antas att skatten inte kommer att betalas i tid*".¹⁷ Gränsområdet för de tolkningar lagtexten medger är i hög grad flytande. I de flesta fall har ett rekvisit ett språkligt kärnområde och ett osäkert betydelseområde. Det språkliga kärnområdet innebär att det står klart när det språkligt sett är tillämpligt. Det osäkra betydelseområdet innefattar det rekvisit där lagtexten inte ger klara besked om när paragrafen ska tillämpas eller inte.¹⁸ 17 kap. 3 § SBL har rekvisit som innefattas av det

¹¹ Rolf Ejvegård (2009) *Vetenskaplig metod* s.65. Lund: Studentlitteratur AB

¹² R. Ejvegård (2009) *Vetenskaplig metod* s.65. Lund: Studentlitteratur AB

¹³ Aleksander Peczenik (1995) *Juridikens teori och metod* s.33. Göteborg: Norstedts Juridik

¹⁴ Ibid.

¹⁵ R. Ejvegård (2009) *Vetenskaplig metod* s.34. Lund: Studentlitteratur AB

¹⁶ Skattebetalningslag (1997:483)

¹⁷ Ibid.

¹⁸ B. Lehrberg (2006) *Praktisk juridisk metod* s.117. Warsaw: I.B.A. Institutet för bank och affärsjuridik

osäkra betydelseområde eftersom det i lagen inte klart framgår när paragrafen ska tillämpas.

2.1.5 Lagtolkningsmetoder

De finns flertalet metoder att använda vid lagtolkning. Nedan beskrivs några av dessa kortfattat.

Objektiv lagtolkning: Detta innebär en beskrivning av textens språkliga innebörd, där man ser till lagtextens ordalydelse. En lags språkliga innebörd kan belysas genom att man beaktar till exempel lagdefinitioner som själva lagen innehåller, ordböcker, språkvetenskap m.m.¹⁹

Teologisk lagtolkning: Det finns två typer av lagtolkningsmetoder som liknar varandra till stor del. Dessa benämns som subjektiv lagtolkning samt teologisk lagtolkning, både dessa utgår ifrån syftet bakom reglerna vid tillämpandet. Denna lagtolkningsmetod lägger stor fokus på att finna den argumentation och det syfte som låg till grund för införandet av en lag, detta hittas ofta i förarbetena. Det som skiljer dessa två metoder åt är att den teologiska tolkningen även innefattar rättspolitiska värderingar, denna metod kallas även ändamålstolkning.²⁰

Då den aktuella paragrafen faller inom ramen för det osäkra betydelseområdet måste domstolen och myndigheterna ta ställning till om paragrafen ska tillämpas eller inte. Detta görs med hjälp av andra rättskällor eller genom en ändamålsavvägning. Om domstolen väljer att tillämpa paragrafen på ett fall tillhörande det osäkra betydelseområdet betecknas detta som extensiv tillämpning och tolkning.²¹ Extensiv tolkning innebär att det slutgiltiga tillämpningsområdet för en lagregel omfattar mer än de ordinära fallen. Dessa fall måste dock omfattas av regelns språkligt tänkbara mening.²² I de fall där domstolen väljer att inte tillämpa paragrafen genomförs en restriktiv tillämpning.²³ Den restriktiva tillämpning innebär att det slutgiltiga tillämpningsområdet för lagregeln begränsas till att endast omfatta ordinära fall som utan tvekan går under regelns ordalydelse.²⁴

Tolkning av en lagregel kan även vara av reducerande karaktär, vilket innebär att tillämpningen är väldigt restriktiv. En reducerande tolkning resulterar i att lagregeln inte ens tillämpas på samtliga ordinära fall.

Som redan nämnts behandlar uppsatsen en vagt utformad lagregel. Detta innebär att möjligheten till att använda en objektiv tolkningsmetod är begränsad. Jag kommer därför att behöva använda mig av subjektiv tolkningsmetod. Mycket fokus kommer att ägnas åt att försöka tolka lagstiftarens avsiktliga tillämpningsområde genom att läsa relevanta

¹⁹ A. Peczenik (1995) *Juridikens teori och metod* s.50. Göteborg: Norstedts Juridik

²⁰ Rabe G och Melbi I *Det svenska skattesystemet* s.s521-522.

²¹ A. Peczenik (1995) *Juridikens teori och metod* s.50. Göteborg: Norstedts Juridik

²² Ibid. s 51.

²³ T. Thurén (2008) *Vetenskapsteori för nybörjare* s.26. Malmö: Liber AB

²⁴ A. Peczenik (1995) *Juridikens teori och metod* s.51. Göteborg: Norstedts Juridik

förarbeten. Genom att använda en subjektiv tolkning kommer jag att försöka urskilja hur domstolarna tillämpat lagregeln i praktiken.

2.1.6 Rättsfallstolkning

Ett grundproblem vid rättsfallstolkning är att prejudikaten innefattar avgörande av ett konkret fall. Därför krävs ofta ett fastställande av vad domen som sådan innebär. Av detta innefattas till exempel rättsföljden i målet samt vilka konkreta omständigheter som motiverar rättsföljden.²⁵

Vid tolkning av rättsfallen kommer en objektiv rättsfallstolkning genomföras. Detta innebär att utgångspunkten kommer vara texten i domen och tolkningen kommer utgå från dess rättsliga kontext. När innebörden av en dom ska fastställas är det viktigt att veta vilka tolkningsdata som är relevanta och vilka som inte är det. Utgångspunkten kommer dock att vara en objektiv tolkning. Istället för en objektiv tolkning kan rättsfallstolkningen vara subjektiv. Detta innebär att man istället genom frågor eller historiska efterforskningar försöker fastställa vad domaren som skrev domen menade.²⁶

Prejudikatdomstolens egen domstolsmotivering är i regel det viktigaste underlaget för tolkning av prejudikat. I domstolsmotiveringen redogörs för de relevanta och avgörande sakomständigheter som motiverar rättsföljden. Vanligtvis anförs de argument som talar för utgången i målet i domstolsmotiveringen.²⁷ För att min tolkning av rättsfallen ska bli så noggrann som möjligt kommer en grundlig genomgång av domstolsmotiveringarna att genomföras. Vid tolkning av rättsfallen är det viktigt att ha i åtanke att ett rättsfall omfattar i regel endast ett ställningstagande till den aktuella situationen och de rättsfakta som varit under domstolens bedömning. Därför kan slutsatsen att bedömningen även omfattar andra situationer eller rättsfakta inte dras. En sådan slutsats betecknas motsatsslut och de kan vara svåra att rättfärdiga.²⁸ Motsatsslut kommer därför att undvikas för att ge uppsatsens material så hög trovärdighet som möjligt.

I vissa fall kan någon eller några av domarna bakom en dom utveckla sin talan mer utförligt i ett särskilt yttrande. Ett sådant yttrande kan innefatta mycket värdefull information där domstolens eller dess majoritets resonemang utvecklas. Om domarna inte lyckas komma överens om ett visst domslut brukar den eller de skiljaktiga ledamöterna avge egna vota. Detta betecknas som skiljaktiga meningar i rättsfallsreferatet.²⁹

²⁵ A. Peczenik (1995) *Juridikens teori och metod* s.s.148-150. Göteborg: Norstedts Juridik

²⁶ B. Lehrberg (2006) *Praktisk juridisk metod* s.153. Warsaw: I.B.A. Institutet för bank och affärsjuridik

²⁷ Ibid. s.160

²⁸ Ibid. s.161

²⁹ Ibid. s.163

2.1.7 Intervjumetod

Intervjuer kan användas som värdefulla redskap vid sidan av en traditionell juridisk metod. De kan bidra till att identifiera intressanta problem, berika analysen samt ge stöd till framförda slutsatser.³⁰

En intervjuform kallas informativintervju och innebär att respondenten har bra kännedom om ämnet och därför kan ge bra information om hur tillämpningen ser ut i verkligheten. I en informativintervju ska respondenten kunna berätta hur arbetet i en viss organisation fungerar i praktiken. För att kunna genomföra en sådan intervju ska den valda respondenten ha en tydlig relation till det valda ämnet.³¹

Efter att en intervju genomförts ska den information som framkommit analyseras. Vid informativintervjuer är analysen relativt enkel, då det som framkommit ska spegla hur verkligheten ser ut. En värdering av respondenternas svar görs och sedan ska denna information vägas samman med den övriga informationen som framkommit under uppsatsen.

Den intervju som genomförts hade inte som avsikt att vara empiriskt grundande. Meningen var inte att genomföra en kvantitativ metod med utgångspunkt att intervjua ett stort antal personer. Istället syftade intervjun till att utgöra ett komplement till de rättskällor som finns inom området. Syftet var att få en inblick i hur anståndsfrågor med krav på säkerhet behandlas i praktiken. Detta innebär att intervjun kan klassificeras som en informativintervju. Valet av intervjuobjekt var att denna person är verksam med anståndsfrågor inom Skatteverket, vilket gör att han har bra inblick i den praktiska tillämpningen av krav på säkerhet.

2.2 Material

Avsnittets syfte är att presentera de material som används under uppsatsen. Avsnittet innehåller en allmän kommentar till materialets karaktär och brister. Jag redogör för de rättskällor som används och hur urvalsprocessen gått till.

2.2.1 Innehåll

Uppsatsen kommer att ha en rubrik ”Bakgrund” där jag kommer att redogöra för de bestämmelser som finns kring anstånd med betalning av skatt. Anledningen till att jag valt att presentera dessa är att läsaren ska erhålla en djupare kunskap inom området. Det är även viktigt att lägga fram anståndsgrunderna då de har betydelse för gällande rätt angående krav på säkerhet.

Uppsatsen kommer att innefatta en presentation av rättssäkerhetsbegreppet, anledningen till det är att det är viktigt för att kunna uppfylla den del av syftet som behandlar lagregeln ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Avsnittet kommer dock begränsas till att endast innefatta

³⁰ B. Lehrberg (2006) *Praktisk juridisk metod* s.161. Warsaw: I.B.A. Institutet för bank och affärsjuridik

³¹ Peter Esaiasson (2007) *Metodpraktikan* s.s.289-290. Stockholm: Norstedts Juridik

en redogörelse av de delarna av rättssäkerheten som jag finner relevanta för uppsatsen. De begrepp som kommer att presenteras är förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet, vilket även framgår i syftet. Anledningen till att jag endast valt dessa begrepp är för att de framförallt är de rättssäkerhetskrav som riskera att påverkas av den valda lagregeln

Materialet som kommer användas och presenteras är relevant lagtext, förarbeten, praxis samt doktrin. Doktrinen kommer framförallt att utgöras av artiklar från Skattenytt samt skatterättsliga avhandlingar.

2.2.2 Rättskällorna

Vissa rättskälleprinciper bestämmer de olika rättskällornas ställning i juridisk argumentation. De viktigaste rättskälleprinciperna har följande innebörd: lagar, andra föreskrifter och fasta sedvaneregler skall följas. Prejudikat och förarbeten bör beaktas i juridisk argumentation. Rekommendationer från Skatteverket, myndighetsbeslut och rättsvetenskaplig litteratur är exempel på material som får beaktas i den juridiska argumentationen.³²

Det finns så kallade auktoritativa rättskällor som kommer i uttryck i lag, förarbeten eller prejudikat. Domstolarnas rättstillämpning är mer eller mindre bunden av de auktoritativa rättskällorna, dessa ska normalt följas. Anledningen till detta är för att det är av betydelse för likheten och förutsebarheten. Rättskällor har olika inbördes dignitet. Klar lagtext antas ha högsta dignitet efter den kommer domstolsavgörande från högsta instans. Normalt anses det sedan att uttalanden i förarbeten har högre dignitet än uttalanden i doktrin.³³

Även andra företeelser än de auktoritativa används ibland som rättskällor. De supplerande rättskällorna används ofta som riktlinjer för domstolarnas avgörande. Dessa blir rättskällor först genom att de i lag eller rättspraxis tilläggs sådan betydelse. De har ingen självständig auktoritet därav kallas de supplerande rättskällor. Vanligt exempel på en sådan är när ett avtal gäller före lagens regler tillexempel vid tillämpning av 3 § Köplagen.³⁴

Under uppsatsskrivandet kommer auktoritativa rättskällor att användas. Vid tolkning av rättskällorna kommer hänsyn tas till rättskällornas inbördes dignitet. Jag kommer dock att ha i åtanke att enligt Lehrberg (2006) är det klar lagtext som har högsta dignitet. Lagregeln som studeras i uppsatsen bör inte tillhöra de klara lagreglerna, av den anledningen så kan lagregeln få minskad dignitet. Då lagtexten är vagt utformad kommer mycket information att hämtas från avgöranden från Regeringsrätten. Genom att studera dessa avgöranden hoppas jag få en bra uppfattning om hur lagregeln tillämpas i praktiken. Enligt Lehrberg (2006) har dessa avgöranden hög inbördes dignitet och kommer därför värderas högt vid utvärderingen. Förarbeten kan vid en vagt utformad lagregel ge mycket information när tillämpningen av lagregeln ska studeras. I dessa hittas vanligtvis en redogörelse av det

³² A. Peczenik (1995) *Juridikens teori och metod* s.36. Göteborg: Norstedts Juridik

³³ B. Lehrberg (2006) *Praktisk juridisk metod* s.s.90-91. Warsaw: I.B.A. Institutet för bank och affärsjuridik

³⁴ B. Lehrberg (2006) *Praktisk juridisk metod* s.93. Warsaw: I.B.A. Institutet för bank och affärsjuridik

område som lagregeln har som avsikt att täcka samt en närmare motivering till lagstiftarens ställningstagande. Med detta som bakgrund har en noggrann genomgång av relevanta förarbeten genomförts.

2.2.3 Rättspraxis

Det är framförallt domstolarna som genom sin rättstillämpning avgör hur en lag eller en annan rättsregel ska tillämpas. Domstolarnas avgöranden anses spegla samhällets tillämpning av rättsakterna. Genom att formulera mycket allmänt hållna lagregler kan lagstiftaren överlåta en del av ansvaret för regelbildningen till domstolarna.³⁵ Lagregeln om krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt är en sådan lagregel där det är upp till domstolar och Skatteverket att avgöra när tillämpning ska ske. Dessa avgöranden kan sedan fungera som vägledning för rättstillämpningen.³⁶ Avgöranden från de högsta instanserna har högsta prejudikatvärde. Av den anledningen kommer avgöranden från Regeringsrätten att vara av störst vikt för uppsatsens utvärdering. Vid redovisningen av dessa mål kommer jag att redogöra för hur de lägre instanserna har dömt och resonerat i målet, detta för att med de avvikande domarna belysa problematiken kring lagregeln. Då antalet rättsfall från Regeringsrätten är relativt begränsade inom området så kommer även ett avgörande från kammarrätten att användas i uppsatsen. De rättsfall som valts är av stor relevans för syftet då de tydligt redogör de omständigheter som talar för respektive emot krav på säkerhet. Det som är intressant med dessa rättsfall är att det finns en tydlig skillnad i hur de olika instanserna har resonerat kring lagstiftningen, vilket resulterat i skilda domslut.

2.2.4 Myndighetspraxis

I uppsatsen kommer jag att ta del av myndighetspraxis inom området. Den myndighetspraxis som använts är Skatteverkets handledning för betalning av skatt 2008. I avsnitt 17 ”*Anstånd med redovisning och inbetalning av skatt*” redogör Skatteverket för sin handledning för krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt. Denna handledning kommer att beaktas vid beskrivningen av gällande rätt inom området.

2.2.5 Källkritik

Det använda materialets tillförlitlighet måste alltid utvärderas av författaren. Bedömningen bör göras utifrån saklighetssynpunkt och objektivitetssynpunkt.³⁷

Materialet som används ska uppfylla följande krav:

- Äkthetskrav: Är materialet äkta?
- Oberoendekrav: En källas värde kan fastställas genom att ta reda på varifrån uppgifterna kommer. Generellt kan det sägas att primärkällor är bättre än sekundärkällor.

³⁵ B. Lehrberg (2006) *Praktisk juridisk metod* s.138. Warsaw: I.B.A. Institutet för bank och affärsjuridik

³⁶ Ibid.

³⁷ Ibid. s.s72-74

- Färskhetskrav: Det är i allmänhet bättre att utgå från en nyare källa än en gammal.³⁸

Det material som använts i uppsatsen består till stor del av lagar, förarbeten och praxis, sådant material anses vara äkta, tillförlitliga källor. Den doktrin som använts som källor i uppsatsen kommer från väletablerade tidskrifter inom skatterätten och bör därför vara av stor tillförlitlighet. Under uppsats skrivandet har framförallt primärkällor använts, vilket resulterar i att uppsatsens material uppfyller ett oberoendekrav. Några av de rättsfall som använts i uppsatsen är relativt åldersstigna. De innebär att de laghänvisningar som gjorts i domsluten inte längre är aktuella, dock är innebörden av lagtexten densamma. Trots att en del av rättsfallen är lite äldre så är innebörden och sakfrågan likartad vilket resulterar i att de trots detta ger värdefull information till uppsatsen.

Som tidigare nämnt är antalet rättsfall från Regeringsrätten begränsade vilket innebär att den delen av materialet varit en aning avgränsad. Trots att antalet rättsfall som använts är få, så anser jag att de är tillräckligt för att rättsfallsgenomgången ska vara tillförlitlig. Jag hade kunnat använda mig av rättsfall från lägsta instans, men dessa avgöranden har låg dignitet i jämförelse med avgöranden från de högre instanserna. Att använda rättsfall från lägsta instans hade även reducerat tillförlitligheten då det noterats att de högre instanserna flertalet gånger ändrat länsrättens dom. Av den anledningen hade avgöranden från länsrätten varit belagda med begränsad trovärdighet. Antalet artiklar som skrivits inom området är begränsade vilket innebär att jag endast använt doktrin i viss omfattning vid skrivandet.

2.3 Avgränsningar

Under uppsatsprocessen upptäcks vanligtvis nya problem kring ämnet som kan vara av relevans att behandla. Det finns ofta flera aspekter och problem att ta sig an än de som var syftet från början. Att behandla de problem som uppstår under skrivandet kan innebära att uppsatsen blir för omfattande och tidsramen inte håller.³⁹ Av den anledningen är uppsatsen begränsad till att endast behandla anståndsfrågor med krav på säkerhet. Uppsatsen kommer dock att innefatta avsnitt som redogör för gällande rätt angående anståndsfrågor, detta för att ge läsaren nödvändig bakgrundsinformation. Uppsatsen är även avgränsad till att endast behandla anståndsfrågor i svenskrätt, detta innebär att ingen komparativ studie kommer att genomföras. Anledningen till detta är att tidsramen för uppsatsen är begränsad. Uppsatsen kommer framförallt att behandla anståndsfrågor gällande inkomstskatt men kommer dock att beröra anstånd gällande andra skatter och avgifter.

Enligt lagtexten (17 kap. 3 § SBL) får anstånd beviljas utan att säkerhet ställs om det finns *särskilda skäl*. Detta är begrepp som lätt kan bli föremål för tolkning och diskussion. Jag

³⁸ Ibid. s.s71-73

³⁹ C. Sandgren (2007) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* s.29. Stockholm: Norstedts Juridik

har valt att inte göra någon djupgående bearbetning av detta i uppsatsen, men det kommer att beröras för att uteslutna situationer där säkerhet inte ska ställas.

Regeringsrätten har med hänsyn till departementschefens uttalande meddelat att bevisbördan ligger på Skatteverket att visa att anstånd endast ska beviljas med säkerhet. Avsikten är inte att den skatteskyldige ska bevisa att denne har förmågan att betala skatten.⁴⁰ Detta uttalande klargör frågan om bevisbördan i mål om anstånd med säkerhet, vilket kan ge upphov till beaktansvärda resonemang. Uttalandet angående bevisbördan i mål om anstånd med säkerhet kommer inte i stor utsträckning att behandlas i uppsatsen. då uppsatsen riskerar att bli för omfattande.⁴¹

Uppsatsen kommer grunda på en rättsdogmatisk metod, där rättskällorna står i fokus. Detta innebär att den kommer att vara begränsad till juridiska resonemang. Detta medför att uppsatsen inte kommer behandla anståndsfrågor utifrån rättssociologiska eller rättsekonomiska infallsvinklar.

2.4 Disposition

Dispositionen finns för att läsaren lättare ska kunna orientera sig i uppsatsen.⁴²

Första delen är en inledning. I inledningen presenteras uppsatsens ämne och dess syfte. Här återges varför ämnet behandlas och vilka problemställningar som legat till grund för uppsatsen. I denna del presenteras de sammanhang som problemet hör hemma i, detta för att ge läsaren en uppfattning om varför ämnet är viktigt och relevant.

Andra delen är metod och material. I metoden presenteras de metodval som gjorts i uppsatsen och varför dessa metoder valts. Under rubriken material presenteras det material som legat till grund för uppsatsen samt vilket urval av material som gjorts.

Tredje delen "Bakgrund" ger en introduktion till anstånd med betalning av skatt. Inledningsvis redogörs för anstånd med betalning av skatt (3.1). Följande avsnitt behandlar begreppet rättssäkerhet (3.2). I delen utvecklas de krav på rättssäkerhet som är av relevans för uppsatsens syfte.

"Gällande rätt" är uppsatsen fjärde avsnitt och här presenteras relevanta lagrum, förarbeten samt praxis.

I femte delen sammanställs den intervju som genomförts. Underlaget från intervjun har som avsikt att fungera som ett komplement till informationen som framställts i tidigare avsnitt.

⁴⁰ B. Forssén (2006) *Taxeringsprocess* s.80. Lund: Studentlitteratur

⁴¹ C. Sandgren (2007) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* s.29. Stockholm: Norstedts Juridik

⁴² C. Sandgren(2007) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare* s.s69-70. Stockholm: Norstedts Juridik

Mot bakgrund av uppsatsen syfte innehåller det sjätte kapitlet en utvärdering av den information som presenterats och uppkommit under uppsatsen. Avsnittet omfattar även en utvärdering av metodvalets påverkan på uppsatsen.

Under rubriken slutsatser besvaras de problemställningar som presenterats i inledningen.

3. Bakgrund

Syftet med avsnittet är att redogöra för de bestämmelser som finns kring anstånd med betalning av skatt. Avsnittet innefattar även en presentation av begreppet rättssäkerhet.

3.1 Anstånd

Skattebetalningslagen, SBL trädde i kraft den 1 november år 1997. Denna lag ersatte uppbördslagen, UBL (1953:272) samt lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (1984:668). Dessutom ersatte bestämmelserna i SBL de dåvarande uppbördsbestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200) och bestämmelser om redovisning och betalning av skatt i lagen om särskild inkomstskatt för utomlandsbosatt (1991:586).⁴³ Tanken med införandet av SBL var att skapa en gemensam förfarandelag för skatter och avgifter som skulle göra uppbörden enklare och billigare. Efter införandet av SBL hittas reglerna om anstånd med betalning av skatt i nämnda lag.⁴⁴

Enligt 17 kap. 8 § SBL kan den skattskyldige lämna in en ansökan om betalningsanstånd till Skatteverket.⁴⁵ Detta innebär att en skattefordran inte lämnas vidare till kronofogdsmyndigheten för indrivningsåtgärder.⁴⁶ Reglerna om när anstånd med betalning av skatt får beviljas regleras i 17 kap. SBL.⁴⁷

Skatteverket får bevilja anstånd med betalning av skatt vid omprövning eller överklagande av en fråga som är tvistig. Enligt 17 kap. 2 § första stycket SBL får anstånd då beviljas:

1. Om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten.
2. Om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller
3. Om den skattskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.⁴⁸

Förutsättningarna för att anstånd ska medges enligt första punkten bygger på Skatteverkets eller förvaltningsdomstolarnas uppfattning i det underliggande taxeringsärendet. Bestämmelsen tar främst sikte på ändringar som Skatteverket gjort på grund av omprövningsbeslut eller rättelse av debiteringsbeslut. En passande tolkning är

⁴³ Prop 1996/97:100 s.2

⁴⁴ Prop. 1989/90:74. s.343

⁴⁵ Skattebetalningslag 1997:483

⁴⁶ B Forssén (2006) *Taxeringsprocess* s.78. Lund: Studentlitteratur

⁴⁷ Skattebetalningslag 1997:483

⁴⁸ Ibid.

att Skatteverket och den skatteskyldige har samma uppfattning i sakfrågan hänseende det belopp som ska omfattas av anståndet.⁴⁹

3.1.1 Tveksamhetsfallen

Andra punkten ovan benämns som tveksamhetsfallen/tveksamhetsrekvisitet och skapar möjlighet för Skatteverket att medge anstånd i de fall där det är tveksamt om den skatteskyldige kommer bli skyldig att betala skatten. Detta innebär att anstånd inte kan medges om det är troligt att den skatteskyldige kommer att få avslag på sitt yrkande.⁵⁰

”Villkoren för anstånd bör inte knytas till den överklagande frågans art utan man bör i anståndsärendet i likhet med idag 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”⁵¹

Frågan om utgången i målet kan anses som tveksamt eller inte grundar sig på graden av visshet i olika typer av ärenden. Det som bör ligga till grund för beslutet är om det allmänna kommer att uppfylla beviskravet för bifall till sin talan i målet. Det kan vara problematiskt att fastställa innebörden av detta rekvisit därav finns det stor risk att Skatteverket och den skatteskyldige har olika uppfattning om när tillämpning ska ske.⁵²

3.1.2 Oskälighetsfallen

” Utöver förslagna anståndsgrunder bör, liksom nu, anstånd kunna medges om betalning skulle medföra betydande skadeverkningar för den skatteskyldige eller annars framstå som obillig, dvs. i de s.k. obillighetsfallen. ”⁵³

Bestämmelserna i 17 kap. 2 § 3 p fanns tidigare i 49 § 1 mom. p. 3 UBL, då användes ordet obilligt och obillighetsfallen. Ordet obilligt har sedan bytts ut till oskäligt, detta har dock inte kommenterats i förarbetarna. Dessa regler finns för att i största möjliga utsträckning förhindra att den skatteskyldige drabbas av svåra ekonomiska skadeverkningar. I förarbetena ges fastighetsförsäljning som följd av en skattetvist som exempel på betydande skadeverkningar.⁵⁴ I 17 kap. 7 § SBL finns bestämmelser om anstånd vid synnerliga skäl.⁵⁵ Denna bestämmelse kan ses som ett komplement till 17 kap. 2 § 3 p och innebär att anstånd kan medges då ett vägrat anstånd skulle medföra betydande skadeverkningar eller övriga fall där annat kan anses som oskäligt

⁴⁹ M. Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt* s.87. Stockholm: Jure Förlag AB

⁵⁰ B Forssén (2006) *Taxeringsprocess* s.79. Lund: Studentlitteratur

⁵¹ Se Prop 1989/90:74 s.341

⁵² M Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt*. s.s.89-94. Stockholm: Jure Förlag AB

⁵³ Se Prop 1989/90:74 s.341

⁵⁴ M Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt*. s.95. Stockholm: Jure Förlag AB

⁵⁵ Skattebetalningslag 1997:483

3.2 Rättssäkerhet

Syftet med detta avsnitt är att beskriva de krav som utgör en viktig del av rättssäkerheten. Enligt Högberg (2008) är följande faktorer viktiga i rättssäkerheten: legalitetsprincipen med tillhörande krav på förutsebarhet, objektivitetsprincipens innefattande krav på kommunikation, utredningsansvar, opartiskhet och likabehandling, rätten till beslut inom rimlig tid samt rätten till domstolsprövning och till sist proportionalitetsprincipen. Skatterätten utmärkas av ett ojämnt partsförhållande vilket innebär att det allmänna med tillgång till stora resurser står mot den enskilde eller företaget. Av den anledningen är rättssäkerhetsfrågorna särskilt viktiga för den enskilde. Detta avsnitt kommer att begränsas till endast behandla de delar av rättssäkerheten som jag anser vara relevanta för uppsatsens syfte

3.2.1 Förutsebarhet

Förutsebarhet är ett av de primära målen för att uppnå rättssäkerhet.⁵⁶ Det är ett rättssäkerhetskrav att en skatt är förutsebar och förutsebarhet är en viktig faktor för att en skatt ska uppfattas som legitim.⁵⁷ Detta resulterar i att förutsebarheten är nära förenad med legalitetsprincipen. Förutsebarhet innebär att den skatteskyldige ska kunna förutse vilka konsekvenser som uppstår av sitt agerande. Konsekvenserna ska framgå genom lagtext, domar och beslut.⁵⁸ Om en lagstiftning brister i förutsebarheten kan en effekt bli att medborgare avstår från att agera när skattekonsekvenserna är osäkra.⁵⁹

Begreppet förutsebarhet kan dock ses som en aning tvetydligt om det inte ges något reellt innehåll. Vad som menas med förutsebarhet kan bero på två olika faktorer. Det ena är vilka krav på kunskap som ställs på den som ska förutse skattelag och de andra vad som ska vara möjligt att förutse. Det första kravet kan enligt Alhager (1999) betecknas som förutsebarhetens subjektiva sida och den sist nämnda som den objektiva sidan. Slutsatsen av förutsebarhetens subjektiva sida är att skattelagstiftningen förmodligen endast kan ses som förutsebar för sakkunnig. Detta innebär att den enskildes största möjlighet till att uppnå förutsebarhet är att konsultera med sakkunnig. Detta påvisar enligt Alhager (1999) att det är tveksamt om förutsebarhetskravet har direkt koppling till den enskildes rättssäkerhet.⁶⁰ Det bör dock skiljas på komplicerade fall och enklare fall. I de enklare fallen bör den enskilde kunna förutse konsekvenserna men i de mer komplicerade fallen räcker de med att sakkunnig kan förutse beskattningen.⁶¹

Användandet av oklara rekvisit minskar möjligheten att genom föreskriftsföljsamhet säkerställa en hög grad av förutsebarhet. Innehåll bör kunna framgå genom lagtext, domar

⁵⁶ Magnus Alhager (1999) *Dispens från inkomstskatt* s.85. Uppsala: Iustus Förlag

⁵⁷ Sven-Olof Lodin (2007). *Några kvalitetskrav på god skattelagstiftning*. Skattenytt nr 9 2007

⁵⁸ M Höglund (2008) *Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv* s.38. Stockholm: Jure Förlag AB

⁵⁹ S-O Lodin (2007). *Några kvalitetskrav på god skattelagstiftning*, Skattenytt nr 9 2007

⁶⁰ M. Alhager (1999) *Dispens från inkomstskatt* s.85. Uppsala: Iustus Förlag

⁶¹ M Höglund (2008) *Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv* s.38. Stockholm: Jure Förlag AB

och beslut. Det är först när rekvisitet erhåller innehåll som förutsebarhet i verklig mening kan existera.⁶²

Hur lagtexten utformas har stor betydelse för avgörandens förutsebarhet. Förutsebarheten fordrar en tydlig lagstiftning utan stora områden som kan föranleda tolkningsvårigheter eller ge upphov till bedömningsfrågor.⁶³ Ju mer detaljerade en bestämmelse är, desto mer förutsebar anses den vara. En bestämmelse som är av mer allmän karaktär ökar domstolarnas möjlighet till att påverka utgången i målet. En sådan bestämmelse ger utrymme för tolkning och kan innebära att Skatteverket och domstolarna tillämpar bestämmelsen olika. Ett sådant scenario är inte bra ur rättssäkerhetsperspektiv då en konsekvent tillämpning av skattelag från Skatteverket och domstolarna är en viktig faktor för förutsebarhet. Om en bestämmelse är vagt utformad så kan en konsekvent praktisk tillämpning bidra till ökad förutsebarhet. Den praktiska tolkningen av bestämmelserna måste dock hållas inom ramen för legalitetsprincipen. Tolkningsutrymmet får inte bli för utvidgat, då att det inte får uppstå oväntade resultat. Det anses viktigt att lagregler blir så klara och tydliga som möjligt, med hänsyn till förutsebarhet och likabehandling.⁶⁴

3.2.2 Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen kan sammanfattas som: *lika fall ska behandlas lika* och är en grundläggande princip i den svenska rättsordningen. Principen framgår av 1 kap. 9 § Regeringsformen. Denna bestämmelse fungerar som en grundläggande handlingsregel för de svenska myndigheterna och domstolarna. Det ska dock uppmärksammas att stadgandet inte gäller för lagstiftaren. Motsvarande princip finns i Europakonventionen artikel 14 om förbud mot diskriminering.⁶⁵ Det måste dock klargöras att likhet inför lagen inte behöver innebära likhet i lagen. Särbehandling är enligt förarbetena tillåtet och ibland till och med nödvändigt.⁶⁶ Likabehandlingsprincipen innebär enligt Högberg (2008) ett krav på likabehandling inför lagen.

Likabehandlingsprincipen ska inte användas synonymt för likhetsprincipen. Likhetsprincipen innebär ett krav på likformiga och rättvisa taxeringar samt korrekt och konsekvent beskattning. Denna princip innebär även att staten skall driva in skatterna på ett effektivt sätt. Likhetsprincipen fungerar som ett effektivitetskrav som legitimerar skattesystemet och har som syfte att öka medborgarnas förtroende och känsla för rättvisa till systemet.⁶⁷

⁶² M. Alhager (1999) *Dispens från inkomstskatt* s.90. Uppsala: Iustus Förlag

⁶³ S-O Lodin (2007). *Några kvalitetskrav på god skattelagstiftning*. Skattenytt nr 9 2007

⁶⁴ M Höglund (2008) *Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv* s.38. Stockholm: Jure Förlag AB

⁶⁵ Katarina Fast (2006) *"Lex Uggla" och egendomsskyddet*. Skattenytt nr 1-2 2006

⁶⁶ M Höglund (2008) *Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv* s.48. Stockholm: Jure Förlag AB

⁶⁷ Ibid.s.49

3.2.3 Opartiskhet

Domstolar och förvaltningsmyndigheter skall enligt 1 kap 9 § RF beakta allas likhet inför lagen samt beakta saklighet och opartiskhet. Likabehandlingsprincipen innefattar inte endast likhet inför lagen utan innebär även att medborgarna har rätt till saklighet i ärendehantering. ⁶⁸

Det ställs högra krav på beskattningsorganisationen då det är viktigt att beskattningsförfarandet redan i första instans genomförs opartiskt och med sakkunskap. En välfungerande beskattningsorganisation bör resultera i att Skatteverket tolkar lagen på samma sätt som Regeringsrätten. Enligt Högberg (2008) är det lagens kvalité som avgör myndigheternas agerande. Om en lagregel är vagt utformade innebär det att oklarheter uppkommer vilket resulterar i ökat utrymme för Skatteverkets hantering och förfarande. Lagregler som är vagt utformade ger ökat utrymme för tolkning vilket medför att det är svårt att klassificera Skatteverkets agerande som felaktigt. Följderna av detta är att lagreglerna måste vara så tydliga och preciserade som möjligt för att minimera risken för skilda tolkningar i olika instanser. Det är även viktigt att Skatteverket har resurser samt kompetent personal för att undvika felaktigheter. ⁶⁹

⁶⁸ M Höglund (2008) *Taxeringsrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv* s.49. Stockholm: Jure Förlag AB

⁶⁹ Ibid.

4. Gällande rätt

I propositionen 1996/97:100 "Ett nytt system för skattebetalningar" föreslås en ny lag om betalning av skatter och avgifter, Skattebetalningslagen (SBL).⁷⁰ I denna lag regleras för närvarande bestämmelserna om anstånd med betalning av skatt.

4.1 17 kap. 2 § SBL:

Skatteverket får bevilja anstånd med betalning av skatt

1. *"om det kan antas att den skatteskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten*
2. *om den skatteskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och det är tveksamt om den skatteskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, eller*
3. *om den skatteskyldige begärt omprövning av ett beskattningsbeslut eller ett sådant beslut överklagats och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skatteskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten"*

Anståndsgrunden som regleras i andra punkten ovan föreslogs i propositionen 1989/90:74 "Om ny taxeringslag mm" Motivet var att anstånd skulle kunna medges om det råder ovisshet i utgången av ärendet eller målet och det var tveksamt om det kommer riktas något skattekrav mot den enskilde.⁷¹ I propositionen 1996/97:100 fastställdes det att uttrycket "ovisst" skulle ersättas med "tveksamt" av anledningen att det sistnämnda uttrycket bättre angav nivån för när anstånd ska medges. Ändringen var dock endast av redaktionell art.⁷²

Ovanstående bestämmelse i tredje punkten fanns tidigare i 49 § 1 mom. p. 3 UBL då användes istället ordet obillig och paragrafen tillämpades i de så kallade "obillighetsfallen".⁷³ Obillighetsfallen var en benämning på de fall där betalning av skatten skulle medföra betydande skadeverkningar för den skatteskyldige eller av annan anledning framstå som obillig.⁷⁴ Ordet byttes sedan ut och i SBL används ordet oskäligt.⁷⁵ Motivet till att anstånd ska kunna medges enligt oskälighetsgrunden var att lagstiftaren ville förhindra att verkställighet av ett icke lagakraftvunnet beslut skulle få orimliga konsekvenser för den skatteskyldige. Framförallt ville man enligt propositionen 1989/90:74 förhindra att ett icke lagakraftvunnet beslut skulle framtvinga försäljning av fastigheter, rörelse eller annan egendom som är av stor betydelse för den skatteskyldiges ekonomi.⁷⁶

⁷⁰ Se avsnitt 3.1

⁷¹ Prop 1989/90:74 s.342

⁷² Prop 1996/97:100 s.419 del 1

⁷³ M Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt*. s.95. Stockholm: Jure Förlag AB

⁷⁴ Prop 1989/90:74 s.343

⁷⁵ M Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt*. s.95 . Stockholm: Jure Förlag AB

⁷⁶ Prop 1989/90:74 s.343

Inför införandet av Skattebetalningslagen skrevs propositionen 1996/97:100 ”Ett nytt system för skattebetalning mm”. I denna proposition fastställdes det att anståndsbestämmelserna i dåvarande Uppbördslag inte uppbringade några nämnvärda tillämpningsproblem. Av den anledningen fanns det inga skäl till att ändra förutsättningarna för anstånd i samband med omprövning eller överklagande.

Bestämmelserna angående anstånd med krav på säkerhet reglerades efter införandet av Skattebetalningslagen i 17 kap. 3 § SBL.

4.2 17 kap. 3 § SBL:

”Om det i de fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skatteskyldige ställer säkerhet för beloppet genom av en bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10-12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdmyndigheten gäller då istället Skatteverket”⁷⁷

Ovanstående lagrum motsvarar tidigare bestämmelse i 49 § 2 mom. andra och tredje stycket UBL.⁷⁸ För att denna paragraf ska vara tillämplig krävs det att förutsättningarna för att få anstånd enligt 17 kap. 2 § första stycket p. 2 eller 3 SBL är uppfyllda. Dessa är de så kallade tveksamhets – och oskälighetsrekvisiten.⁷⁹ Är något av dessa rekvisit uppfyllda krävs det också att det kan antas att skatten inte kommer betalas i rätt tid.⁸⁰ Det är Skatteverkets uppgift att visa att skatten inte kommer betalas i rätt tid. Det kan därför sägas att det är Skatteverket som ställer kravet att anstånd endast ska medges med säkerhet. Den skatteskyldige kan dock som ett slags andrahandsyrkande begära att anstånd ska medges mot säkerhet.⁸¹

Bestämmelserna om krav på säkerhet har sin grund i att ett beviljat anstånd med betalning av skatt kan innebära att det aktuella anståndsbeloppet inte betalas när anståndstiden löpt ut. Detta är en av anledningarna till att lagstiftaren beslutat att det i vissa anståndsärenden måste finnas garantier för att skatten verkligen kommer betalas. Beslutet om krav på säkerhet grundar sig i en bedömning av det enskilda fallet. Avgörande för om krav på säkerhet ska ställas eller inte beror på om Skatteverket bedömer att det finns risk för att den skatteskyldige inte kommer att betala skatten om anstånd medges utan säkerhet.⁸²

Tidigare var den allmänna principen att den skatteskyldige skulle ställa godtagbar säkerhet för anståndsbeloppet i de så kallade ”obillighetsfallen”. Reglerna om säkerhet i

⁷⁷ Skattebetalningslagen 1997:483

⁷⁸ Se prop. 1996/97:100 del 1. s.612

⁷⁹ Se avsnitt 3.1.1 och 3.1.2

⁸⁰ Skattebetalningslagen 1997:483

⁸¹ M. Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt* s.100. Stockholm: Jure Förlag AB

⁸² Prop 1989/90:74 s.343

obillighetsfallen hade sin grund i att det i allmänhet ansågs föreligga en större risk för att skatten inte skulle kunna tas ut när anståndstiden löpt ut. Skälet till att denna bedömning gjordes var att anstånd kunde medges på grund av obillighet trots att chansen för att skattekravet skulle undanröjas var relativt små. Bestämmelsen om krav på säkerhet användes även i samband med att lagen om skatteflykt tillämpades. Det fanns även möjlighet för myndigheterna att underlåta att ställa krav på säkerhet i dessa fall med hänsyn till anståndstidens varaktighet, den skatteskyldiges förhållanden eller om övriga omständigheter innebar att det kunde antas att skatten skulle betalas i tid.⁸³

Den nya anståndsgrunden, när det råder ovisshet i utgången av målet som föreslogs i propositionen ansågs det inte motiverat att i normalfallet ställa krav på säkerhet. I propositionen framförs det dock att krav på säkerhet skulle kunna bli aktuellt även i dessa fall. Detta är om den skatteskyldige försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att tillexempel överlåta sina tillgångar till närstående eller om skatteskyldiges tillgångar skulle komma att tas i anspråk för andra borgenärens fordringar.⁸⁴

I propositionen 1989/90:74 föreslogs att man skulle lätta på den dåvarande huvudprincipen för när säkerhet skulle ställas för anståndsbeloppet i obillighetsfallen. Skälet till detta var att ett krav på säkerhet kunde innebära stora konsekvenser för den skatteskyldige och framförallt för den skatteskyldige med mindre god ekonomi. Ett krav på säkerhet i form av bankgaranti eller annat borgensåtagande förutsätter vanligtvis att den skatteskyldige är i en relativt god ekonomisk situation. Det ansågs överhuvudtaget svårt för den skatteskyldige att ordna accepterad säkerhet samt att kostnaderna för att ställa säkerhet var stora

Förslaget i propositionen innebar att säkerhet inte skulle behövas ställas i normalfallet. Istället skulle det vara myndigheternas uppgift att lägga fram de omständigheterna som talade för ett krav på säkerhet. Det poängterades därför att det inte ska vara den skatteskyldiges uppgift att bevisa sin betalningsförmåga. Även i en senare skriven proposition 1993/94:151 "*Rättssäkerhet vid beskattning*" nämns frågan om bevisbördan i anståndsärenden med krav på säkerhet. Även i denna proposition tydliggörs att det är myndigheternas uppgift att bevisa att anstånd endast kan medges med krav på säkerhet.⁸⁵

Om den skatteskyldiges ekonomiska situation är mindre god och det av den anledningen kan antas att skatten inte kommer betalas bör, enligt propositionen 1989/90:74 frågan om säkerhet utredas vidare. Förslaget medförde att säkerhet ska ställas om det med hänsyn till den skatteskyldiges ekonomiska situation samt omständigheter i övrigt kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. I de fall där det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt har den skatteskyldige vanligtvis betalningsvårigheter. Den

⁸³ Prop 1989/90:74 s.342

⁸⁴ Ibid. s.343

⁸⁵ Prop 1993/94:151 s.124

skatteskyldiges ekonomiska situation resulterar ju dock i att det är svårt att åstadkomma säkerhet för anståndsbeloppet. I dessa fall, där det vanligtvis är mest angeläget för den skatteskyldige att få anstånd med betalningen framstår möjligheten att få anstånd som relativt förvillande. Med hänsyn till detta kan bestämmelsen i 17 kap. 3 § SBL ses som mindre tillfredställande. Det kan därför påstås att regelsystemet har en prägel av vad som brukar kallas ”Moment 22”.⁸⁶

Det finns enligt förarbetena situationer där förutsättningarna för krav på säkerhet är uppfyllda men myndigheterna kan underlåta att ställa krav på säkerhet. Anledning till detta kan enligt 17 kap. 3 § SBL vara om anståndsbeloppet är litet eller om det finns särskilda skäl. Enligt förarbetena kan ett särskilt skäl vara om ärendet eller målet kan förväntas avgöras inom kort tid.⁸⁷ Hänsyn till anståndsbeloppets storlek eller om målet kommer avgöras inom kort finnes även i praxis, se RÅ 1993 ref. 89.⁸⁸ Att man vid bedömningen om säkerhet ska ställas ska beakta den skatteskyldiges ekonomiska förhållanden och övriga omständigheter som till exempel anståndsbeloppets storlek nämns fortlöpande i förarbetena.⁸⁹ Ett viktigt rekvisit för att underlåta krav på säkerhet är dock att statens möjligheter till att få betalt för fordran inte minskar.⁹⁰

Enligt 17 kap. 3 § SBL skall en säkerhet utgöras av en bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Som tidigare nämnt reglerades bestämmelserna om krav på säkerhet tidigare i 49 § 2 mom. andra stycket UBL. I denna paragraf hittades inga bestämmelser på vilken form av säkerhet som skulle ställas. I propositionen 1993/94:151 ”Rättsäkerhet vid beskattning” föreslogs att bestämmelserna skulle utformas så att säkerhet för anståndsbelopp ska utgöras av bankgaranti eller någon annan form av borgensåtagande. Anledningarna till förändringen var att en bankgaranti ansågs vara den mest lätthanterliga formen av säkerhet, då den utan särskild prövning kan godtas som säkerhet samt att förvaltningen är enkel. Anledningen till att även annan form av borgensåtagande skulle accepteras var att om man endast skulle godta bankgaranti som säkerhet skulle möjligheterna vara alldeles för begränsade. Bedömningen var även att annan form av borgensåtagande skulle fungera lika bra. Förslaget i propositionen ansågs underlätta uträkningen av kostnaderna för ställd säkerhet. Angivna förändringar innebar ändring i 49 § 2 mom. andra stycket UBL.⁹¹

I Skatteverkets handledning för betalning av skatt avsnitt 17 redogör Skatteverket att annan borgen än garantiförbindelse från bank endast bör godtas i undantagsfall och i dessa fall endast om garantin kan bedömas vara jämbördig med en bankförbindelse.⁹² En bedömning av annan form av säkerhet finnes i RÅ 2002 ref. 55 där ett bolags anstånd var

⁸⁶ SOU 2002:25 s.s 288-289

⁸⁷ Prop 1989/90:74 s.343

⁸⁸ Se avsnitt 5.1.

⁸⁹ Prop 1993/94:151 s.124

⁹⁰ M. Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt* s.100. Stockholm: Jure Förlag AB

⁹¹ Prop 1993/94:151 s.125

⁹² Skatteverkets handledning för betalning av skatt 2008. s.575

förenat med krav på säkerhet. Bolaget hade dålig ekonomi och därav inte råd att ställa godtagbar säkerhet för anståndsbeloppet, istället var bolagets likvidator villig att betala in samtliga av bolagets likvida medel på ett spärrat konto till dess att frågan avgjorts i länsrätten. Detta skulle innebära att om bolaget skulle förlora skatteprocessen så var skattemyndighetens medel säkrade, vilket innebar att staten inte skulle riskera någon skada. Detta kunde enligt kammarrätten i Göteborg inte godtas som säkerhet.⁹³

4.3 17 kap. 3 § 2 st. SBL:

”Om yrkandet i omprövningsärendet eller målet bifalles, skall kostnaden för ställd säkerhet ersättas av staten. Ersättningen skall minska om endast en del av yrkandet bifalles eller om det skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt skall bestämmelserna i 6-11 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. tillämpas.”⁹⁴

Ersättningsfrågan regleras i lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt mm (1989:479). Frågan om ersättningen ska enligt 7 § prövas av den domstol eller myndighet där kostnaden uppkommit. Den skatteskyldige skall även lämna in sin framställning om ersättning till aktuell domstol eller myndighet innan målet avgörs.⁹⁵

Ovanstående bestämmelse föreslogs av regeringen i propositionen ”Rättsäkerhet vid beskattning”. Anledningen till regeringens förslag var att ställande av säkerhet vanligtvis kostar pengar för den skatteskyldige och att det vid bifall för den skatteskyldiges talan då borde anses som rimligt med ersättning från allmänna medel. Regeringen föreslog därför att bestämmelserna om ställande av säkerhet skulle kompletteras med en bestämmelse om att kostnad för ställd säkerhet skall ersättas av staten vid bifall på den skatteskyldiges yrkande. Bestämmelsens innebörd var att den skatteskyldige måste yrka på ersättning samt kunna visa vilka kostnader som uppkommit i och med ställd säkerhet. Förslaget innebar även att ersättningen skulle kunna jämkas om den skatteskyldige endast delvis vinner bifall till sin talan. Ersättningen skulle även kunna jämkas om det kunde anses orimligt att betala ut ersättning. Exempel på en sådan situation skulle vara om den skatteskyldige medverkat till att skattemyndigheten gjort en felbedömning genom att lämna oriktiga eller vilseledande uppgifter. När det gäller förfarandet i övrigt innebar förslaget att lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen) skulle tillämpas i anståndssituationer. Förslaget accepterades och resulterade i att ett nytt tredje stycke infördes i 49 § 2 mom. UBL, numera 17 kap. 3 § 2 st.⁹⁶

⁹³ Se avsnitt 5.4.

⁹⁴ Skattebetalningslag (1997:483)

⁹⁵ Lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (1989:479)

⁹⁶ Prop 1993/94:151 s.126

4.4 17 kap. 3 § 3 st. SBL:

3st. "Första och andra stycket gäller inte i frågan om skattetillägg "

Enligt 1999 års Skattetilläggskommittén var bestämmelserna kring anstånd inkonsekventa i de fall där den skatteskyldige uppfyller kraven för beviljat anstånd, då han begärt omprövning eller överklagat ett beslut om skattetillägg och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skatteskyldige att betala skatten. Om den skatteskyldige är företagare innebär betydande skadeverkningar ofta risk för konkurs om skattetillägget omedelbart måste betalas, innan det att frågan prövats i domstol. I ett sådant fall skulle det enligt tidigare regler med hänsyn till den skatteskyldiges ekonomiska situation krävas att säkerhet ställdes för anståndsbeloppet. Anledningen till bestämmelsen inkonsekvens är att det kan ses som nästintill omöjligt för den skatteskyldige att i ett sådant läge ordna godtagbar säkerhet. Enligt Skattetilläggskommittén var en bestämmelse om krav på säkerhet gällande anstånd med skattetillägg inte rimlig att behålla. Med detta som bakgrund föreslog kommittén i SOU 2001:25 att reglerna om skyldighet för att ställa säkerhet för anstånd med betalning av skattetillägg skulle tas bort.⁹⁷ Riksdagen antog Skattetilläggskommitténs förslag och reglerna trädde i kraft den 1 juli år 2003.⁹⁸

⁹⁷ SOU 2001:25 s.289

⁹⁸ M. Höglund (2004) *Anstånd med betalning av skatt* s 101. Stockholm: Jure Förlag AB

5. Rättsfallsgenomgång

Avsnittet innefattar en presentation av sex stycken rättsfall som behandlar krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt. Presentationen innehåller en redogörelse för hur de olika instanserna dömt och resonerat i målet.

5.1 RÅ 1993 ref.89- Överklagande av nekat anstånd med hänsyn till komplicerat sakläge.

Fråga om skäl för anstånd med betalning av punktskatter vid överklagande av beslut. Riksskatteverket hade genom beslut och omprövningsbeslut påfört Oljeenergi AB allmän energiskatt, särskild skatt på oljeprodukter och kol samt ränta med ett belopp på sammanlagt 6 365 379 kronor. I samband med att bolaget överklagade beslutet ansökte de om anstånd med betalning av skatten. Riksskatteverket samt länsrätten vägrade anstånd då de inte ansåg att rättsläget var oklart.

Kammarrätten Stockholm (1993-04-19): Kammarrätten delade Riksskatteverkets bedömning och ändrade inte det överklagade beslutet.

Överklagan till Regeringsrätten: Bolaget överklagade och yrkade på att anstånd skulle medges då det rådde tveksamheter om deras produkter omfattades av energiskatten. De menade att sakläget var komplicerat och utgången oviss, därav borde anstånd medges. Bolaget menade även att ett nekat anstånd skulle leda till betydande skadeverkningar då skattebeloppet var stort. Det stora beloppet skulle vara svårt för bolaget att betala och kunde innebära konkurs.

Regeringsrätten (1993-11-17): Regeringsrätten gjorde bedömningen att det med hänsyn till den ovisshet som fanns kring sakfrågan samt det stora skattebeloppet att anstånd skulle medges. Bolagets ekonomiska situation innebar enligt Regeringsrätten att det kunde antas att skatten inte skulle betalas i rätt tid. Det hade dock framkommit att skattefrågan inom kort skulle avgöras i kammarrätten. Av den anledningen ansågs det finnas särskilda skäl till att underlåta kravet på säkerhet. Regeringsrätten medgav bolaget anstånd med betalning av skatten utan krav på säkerhet.

5.2 RÅ 1998 not. 143- Överklagande av beslut om krav på säkerhet för anstånd med betalning av skatt

Skattemyndigheten avslog den 17 mars år 1998 en ansökan av bolaget Glenmuir Ltd angående anstånd med betalning av tillkommande skatt avseende inkomsttaxeringarna år 1994-1997. Som skäl till avslaget angav skattemyndigheten att bolaget inte varit villigt att ställa säkerhet för anståndsbeloppet. Den skatteskyldige överklagade beslutet till länsrätten.

Länsrätten Stockholm (1998-04-09): Länsrätten medgav bolaget anstånd med betalning av den statliga inkomstskatten m.m. för taxeringsåren 1994 och 1996 samt påförda

skattetillägg för taxeringsåren 1994, 1996 och 1997. Resterande del av överklagan avslogs av länsrätten.

Överklagan till Kammarrätten: Glenmuir överklagade domen till kammarrätten i Stockholm som beslutade att inte meddela prövningstillstånd.

Överklagan nekat prövningstillstånd till Regeringsrätten: Den skatteskyldige ansökte om prövningstillstånd och anförde att jäv hade förelegat vid skattemyndighetens prövning av målet. De anförde att anståndsfrågan hade ett betydande prejudikatintresse bland annat när det gällde en bedömning av utländska skattesubjekts betalningsförmåga och betalningsvilja. Klagande yrkade att det fanns skäl för ändringsdispens eftersom att parterna i underinstanserna hade varit av skiljaktiga meningar. Den skatteskyldige menade även att skattemyndigheten inte uppfyllt sin bevisbörda i ärendet.

Regeringsrätten (1998-07-23): Regeringsrätten beslutade att den skatteskyldige skulle beviljas prövningstillstånd i kammarrätten då frågan var av vikt för rättstillämpningen. Regeringsrätten beslutade i samband med att prövningstillstånd medgavs att Glenmuir skulle medges anstånd med betalning av skatten till dess att målet prövats i Regeringsrätten, eller dock längts till tre månader efter att länsrätten avgjort målet rörande bolagets taxering.

Kammarrätten Stockholm (2000-06-20): Kammarrätten ansåg att skattemyndigheten inte i tillräckligt stor utsträckning visat att den skatteskyldige inte skulle komma att betala skatten i rätt tid. Med detta som bakgrund biföll kammarrätten den skatteskyldiges överklagande om att anstånd skulle medges utan krav på säkerhet.

Överklagan till Regeringsrätten: Riksskatteverket överklagade domen och prövningstillstånd meddelades av Regeringsrätten.

Regeringsrätten: Regeringsrätten konstaterade att Skatteverket gjort vad som krävs för att krav på säkerhet ska kunna ställas för anstånd med betalning av tillkommande skatt. Riksskatteverkets överklagan bifölls därför av Regeringsrätten som ansåg att anståndet skulle vara belagt med krav på säkerhet.

5.3 RÅ 2002 not. 155- Frågan om särskilda skäl förelåg för att inte kräva säkerhet för anstånd med betalning av skatt

Frågan om anstånd med betalning av tillkommande skatt. Skattemyndigheten i Östersund (1999-08-11) avslog en ansökan av N:s Lyft – och Sjötransporter AB om anstånd med betalning av tillkommande skatt avseende eftertaxeringar och skattetillägg hänförliga till taxeringsåren 1996 och 1997. Bolaget överklagade och begärde anstånd med betalningen.

Länsrätten i Västernorrlands län (1999-09-23): Angående taxeringen år 1996 ansåg länsrätten att ovisshet rådde i utgången av skattemålet. Detta förenat med ett högt anståndsbelopp ansåg rätten att det skulle framstå som obilligt att kräva betalning innan

frågan prövats. Länsrätten konstaterade att bolaget inte hade några obetalda skatteskulder samt att det fanns risk för att bolaget skulle gå i konkurs om säkerhet skulle krävas. Med detta som bakgrund ansåg rätten att det fanns särskilda skäl för att inte kräva säkerhet. Angående taxeringsåret 1997 tillämpades skatteflyktslagen och enligt propositionen 1989/90:74 får anstånd medges om skatt påförts på grund av tillämpning av denna lag. Med detta som stöd ansåg länsrätten att anstånd skulle medges samt att säkerhet inte skulle ställas.

Överklagan till Kammarrätten: Skattemyndigheterna överklagade och yrkade att delar av anståndet inte skulle medges samt att resterande anstånd skulle vara förenat med krav på säkerhet.

Kammarrätten i Sundsvall (2000-12-18): Kammarrätten ansåg att anstånd skulle medges på grund av ovissheten i utgången av skattemålet. Frågan kom då att gälla kravet på säkerhet. Angående skattetillägget menade rätten att det fanns särskilda skäl till att underlåta kravet på säkerhet. Beviljat anstånd för resterande del av skattekravet skulle vara belagt med krav på säkerhet efter följande bedömning:

I målets framkom det att bolagets revisor de två senaste åren lämnat så kallad oren revisionsberättelse. Detta på grund av rådande osäkerhet kring bolagets fordringar på utländska bolag, vars betalningsförmåga bedömdes som osäker. Revisorns bedömning var att dessa fordringar var avgörande för bolagets framtid. Det framkom även att bolaget var beroende av ett projekt i Ghana som ansågs vara belagt med relativt stor osäkerhet. Med detta som bakgrund konstaterade kammarrätten att det kunde antas att bolaget inte skulle komma att betala skatten i rätt tid. Anståndet skulle därför vara belagt med krav på säkerhet. Kravet på säkerhet grundades i att anståndsbeloppet inte ansågs ringa samt att det inte framkommit några särskilda skäl för att underlåta kravet på säkerhet. Kammarrätten ändrade därav länsrättens dom. Bolaget skulle, bortsett från den del som avsåg skattetillägget ställa säkerhet för anståndsbeloppet. Häggbom var skiljaktig och ansåg att anståndet avseende skatt på vägrat avdrag för nedskrivning av en fordran inte skulle vara belagt med säkerhet.

Överklagan till Regeringsrätten: Bolaget överklagade domen och yrkade att något krav på säkerhet inte skulle ställas. Bolaget menade att en betalning av en påtvingad ogrundad tillkommande skatt på drygt 2.5 miljoner kronor skulle innebära konkurs. De menade att krav på säkerhet skulle leda till betydande skadeverkningar och det därför fanns särskilda skäl till att underlåta kravet. Bolaget poängterade även att det inte fanns några anmärkningar mot bolaget avseende tidigare skattebetalningar och därför kunde inte kravet på säkerhet motiveras av det skälet. Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet. De menade att dålig ekonomi eller obestånd inte kunde användas som motivering till om särskilda skäl föreligger.

Regeringsrätten (2002-10-17): Regeringsrätten meddelade att de vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet bedömde att särskilda skäl inte förelåg. Av den anledningen avslogs överklagandet.

5.4 RÅ 2002 ref. 55- Frågan om vad som innefattas av särskilda skäl för att underlåta krav på säkerhet

Fråga om särskilda skäl förelegat för anstånd med betalning av skatt utan krav på säkerhet. Skattemyndigheten i Västra Götalandslän påförde vid ett omprövningsbeslut bolaget Murklan tillkommande skatt och respitränta med 5 889 729 kronor avseende taxeringsåret 1995. Omprövningsbeslutet överklagades hos länsrätten i Göteborg. I en ansökan hos skattemyndigheten yrkade bolaget anstånd med betalning av skatten som påförts bolaget. Skattemyndigheten avslag begäran mot bakgrund av bolagets ekonomiska ställning och beslutade att anstånd endast kan medges med krav på säkerhet. Anledningen var att det kommit fram att bolaget hade obetalda skatteskulder. Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och menade att det fanns särskilda skäl för att underlåta kravet på säkerhet. Det särskilda skälet var att bolagets skulle tvingas till konkurs om inte anstånd medgavs. Att kräva säkerhet för anståndsbeloppet ansåg bolaget var oskäligt, då en bankgaranti var något som de inte hade råd att bekosta. Skattemyndigheten beslutade vid en omprövning att inte ändra sitt tidigare beslut.

Länsrätten Göteborg (1998-12-14): Då bolaget inte bestridit beskrivningen av deras ekonomiska situation kunde det antas att beskrivningen var korrekt. Med hänsyn till detta samt att anståndsbeloppet var stort ansåg länsrätten att skattemyndigheten hade fog för att kräva säkerhet. Länsrätten avslag därför överklagan.

Överklagan till Kammarrätten: Då anstånd med skatten inte medgavs beslutade bolagets styrelse att bolaget skulle träda i så kallad frivillig likvidation. Likvidatorn hade förklarat att han var villig att betala in samtliga av bolagets likvida medel på ett spärrat konto till dess att frågan avgjorts i länsrätten. Detta skulle innebära att om bolaget skulle förlora skatteprocessen så var skattemyndighetens medel säkrade, vilket innebar att staten inte skulle riskera någon skada.

Bolaget överklagade länsrättens beslut om krav på säkerhet. Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå bolagets överklagan.

Kammarrätten Göteborg (1999-06-02): Kammarrätten ansåg, i enighet med länsrätten att det inte fanns några särskilda skäl till att undanlåta kravet på säkerhet. Bolagets likvidation innebar ingen annan bedömning, detta kunde inte accepteras som säkerhet. Kammarrätten avslag därför överklagan.

Överklagan till Regeringsrätten: Bolaget överklagade domen och yrkade att anstånd skulle medges utan krav på säkerhet. Enligt bolaget innebar kammarrättens dom att de skulle tvingas i konkurs. Ett krav på inbetalning skulle därför medföra betydande

skadeverkningar för bolaget samtidigt som statens möjlighet att få betalt inte skulle reduceras till följd av att anstånd medgavs.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagan, de instämde på att taxeringsfrågan var oviss men att bolaget anfört att de saknade medel att betala skatteskulden. Med detta som bakgrund hävdade Riksskatteverket att det kunde antas att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid när anståndet löpt ut.

Regeringsrätten: Regeringsrätten medgav bolaget anstånd med betalning av tillkommande skatt. Anståndet skulle gälla fram till dess att Regeringsrätten avgjort målet.

Regeringsrätten (2002-10-17): Det konstaterades att huvudfrågan i målet var vad som kan innefattas av särskilda skäl till att underlåta krav på säkerhet. De kunde vid en preliminär bedömning av taxeringsfrågan konstateras att det allmännas skattekrav hade svag grund. Av den anledningen kunde det framstå som stötande att kräva säkerhet för anståndsbeloppet. En risk för att den skatteskuldige tvingas i konkurs kan inte generellt utgöra särskilda skäl till att underlåta kravet på säkerhet. Det bedömdes dock att om det uppstår allt för obilliga konsekvenser som inte står i proportion till risken för att det allmänna inte ska kunna ta ut skatten skulle kravet på säkerhet kunna underlåtas. Förutsättning för detta var dock att den skatteskuldige inte försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att till exempel överlåta tillgångar till närstående.

I målet beslutade Regeringsrätten vid en samlad bedömning att det fanns särskilda skäl till att medge bolaget anstånd med betalning utan krav på säkerhet. Regeringsrätten ansåg att det inte framkommit något under målet som gav anledningen till att tro att ett anstånd utan krav på säkerhet skulle innebära en försämring av statens möjligheter att erhålla den slutgiltiga skatten. Regeringsrätten beslutade att ändra kammarrättens dom.

I detta mål var regeringsrådet Billum av skiljaktig mening, hon gjorde en annan bedömning. Hon ansåg att eftersom bolaget befann sig i likvidation kunde det antas att bolaget inte skulle betala skatten i rätt tid. I ett sådant fall skall det normalt krävas säkerhet för anståndsbeloppet. Enligt Billum var den centrala frågan i målet om det fanns särskilda skäl till att underlåta kravet på säkerhet. Som argument för detta hade det endast åberopats att ett krav på säkerhet skulle innebära ekonomiska skadeverkningar för bolaget. Billum menade att skadeverkningar av ekonomisk natur inte var någon onormal konsekvens vid anstånd med krav på säkerhet. Med detta som bakgrund ansåg Billum att det som bolaget anfört inte utgjorde särskilda skäl för att underlåta kravet på säkerhet. Billum ansåg att bolaget skulle beviljas anstånd utan krav på säkerhet gällande skattetillägget men att resterande del av överklagandet skulle avslås.

5.5 RÅ 2002 ref. 64- Frågan om Skatteverket gjorts vad som krävs för att visa att förutsättningarna för krav på säkerhet är uppfyllda

Fråga om skattemyndigheterna visat att det fanns skäl att kräva säkerhet för anstånd med betalning av skatt. Skattemyndigheterna i Stockholms län avslag bolagets ansökan om anstånd med betalning av tillkommande skatt avseende april år 1998. Ett av skälen för avslaget var att bolaget inte velat ställa säkerhet för anståndsbeloppet. Bolaget överklagade beslutet, men skattemyndigheterna vidhöll sitt beslut.

Överklagan till Länsrätten: Av uppgifterna i målet framkom det att bolaget först efter att skattemyndigheten förelagt kommit in med självdeklarationer för taxeringsåren 1994-1997. I blanketterna har bolaget inte redovisat någon inkomst av näringsverksamhet av den anledningen att bolaget inte ansåg att var skatteskyldiga i Sverige. Skattemyndigheten hade den 18 december år 1997 genom eftertaxering samt omprövningsbeslut påfört bolaget inkomst av näringsverksamhet samt skattetillägg. Den tillkommande skatten uppgick till totalt 11 574 358 kronor. Bolaget överklagade beslutet och yrkade i första hand på formella grunder att de skulle undanröja beslutet. I andra hand, på materiella grunder skulle länsrätten undanröja påförda inkomster samt skattetillägget. Det första yrkandet grundade bolaget på att jäv förekommit vid skattemyndighetens handläggning av bolagets ärende. Gällande andrahands yrkandet så anförde bolaget att de inte var skatteskyldiga i Sverige.

Skattemyndigheten krävde att säkerhet skulle ställas då det kunde antas att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. Anledningen till detta krav var enligt skattemyndigheten att bolaget sakande utmätningsbara tillgångar i Sverige och utomlands. Det var även oklart vilka tillgångar som företaget förfogade över. Som ytterligare anledning angav skattemyndigheten att bolaget inte lämnat in bokföring, verifikationer m.m. I en utredning som gjordes i samband med målet visade det sig även att bolaget tidigare haft stora tillgångar i Sverige, men att dessa inte längre var placerade i landet.

Länsrätten Stockholmslän (1998-04-09): Länsrätten gjorde bedömningen att det fanns anledning till att anta att bolaget var skatteskyldigt i Sverige de aktuella taxeringsåren. Länsrätten gjorde dock bedömningen att utgången i målet var oviss och att det därför fanns förutsättningar till att bevilja anstånd. Frågan kom då att gälla om bolagets anstånd skulle vara belagt med krav på säkerhet. Enligt länsrätten kunde det antas att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. Anledningen till detta var bolagets ekonomiska förhållanden samt omständigheter i övrigt. Med detta som bakgrund beslutade länsrätten att anstånd skall vara belagt med krav på säkerhet.

Överklagan till Kammarrätten: Bolaget överklagade länsrättens dom och yrkade på att kammarrätten skulle bevilja anstånd utan krav på säkerhet. Till stöd för sin talan anförde bolaget att de var ett utländskt subjekt och att de av den anledningen inte hade tillgångar i Sverige. Bolaget menade att detta inte kunde användas som argument för att ställa krav på

säkerhet eftersom att det inte finns stöd i lagen för att behandla ett utländskt företag mindre fördelaktigt.

Skattemyndigheten bestred överklagandet. Motiveringen var att bolagets ekonomiska förhållanden uppenbart var sådana att anstånd i princip endast kunde vara aktuellt om säkerhet ställdes. Stöd för detta var att bolaget hade sitt säte i ett skatteparadis, saknade bokföringsskyldigheter samt att de inte hade ordnade räkenskaper. Bolaget ägdes av en trust som lydde under lagstiftningen på Isle Of Man och förvaltades av ett offshorebolag. Skattemyndigheten menade även att ett krav på säkerhet inte kunde anses drabba företaget oproportionerligt hårt då bolaget omsatte minst 300 miljoner kronor när de var verksamma på den svenska kapitalmarknaden.

Kammarrätten Stockholm (2000-06-20): Kammarrätten ansåg i likhet med länsrätten att utgången i målet var oviss och av den anledningen skulle anstånd medges. Kammarrätten menade att det var skattemyndighetens uppgift att visa att förutsättningarna för krav på säkerhet var uppfyllda. Kammarrätten bedömde att skattemyndigheten inte visat att bolaget hade ekonomiska svårigheter eller att bolaget försökt att överlåta tillgångar till tredje man. Kammarätten ansåg därför att det inte fanns anledning till att frångå normalsituationen och kräva säkerhet för anståndsbeloppet. Kammarrätten biföll därför bolagets överklagan.

Överklagan till Regeringsrätten: Riksskatteverket överklagade domen från kammarrätten och yrkade att anstånd endast skulle medges med krav på säkerhet. Riksskatteverket ansåg att de visat att bolaget hade sitt säte i ett skatteparadis och att utmärkande för dessa var att de inte medverkar vid svensk skattemyndighets utredning. Genom att ha visat detta ansåg Riksskatteverket att de fullgjort sitt primära beviskrav i tillräckligt hög grad. Bolaget hade inte visat någon bokföring eller annat material som visade att de hade förmåga att betala skatten.

Frågan i målet gällde tillslut endast om anstånd skulle vara belagt med krav på säkerhet. Riksskatteverket kompletterade även sina uppgifter och visade att bolaget, i samband med att ett beslut om betalningssäkring hävds gjort sig av med fast egendom som fanns i Sverige.

Regeringsrätten (2002-10-17): Regeringsrätten ansåg att skattemyndigheten gjort vad som skäligen kunde krävas för att visa de omständigheter som talade för ett krav på säkerhet. Av den anledningen beslutade Regeringsrätten att Riksskatteverket överklagan skulle bifallas. Regeringsrätten ändrade kammarrättens dom beslutade att anståndet skulle vara belagt med krav på säkerhet.

5.6 KamR 5086-09- Frågan om beviljat anstånd ska vara belagt med krav på säkerhet

Målet avser anstånd med inbetalning av skatt för taxeringsåret 2003. Skatteverket beslutade den 11 maj år 2009 att inte medge den skatteskyldige anstånd med betalning. Verket bedömde att anstånd kunde beviljas enligt 17 kap. 2 § 2 p. SBL. De ansåg dock att det fanns risk för att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. Av den anledningen beslutade Skatteverket att anstånd endast skulle medges med krav på säkerhet. Då den skatteskyldige inte inkommit med efterfrågad säkerhet beslutade Skatteverket att inte medge anstånd med betalningen. Den skatteskyldige överklagade beslutet till länsrätten.

Överklagan till Länsrätten: Skatteverket gjorde bedömningen att det fanns risk för att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid om anstånd medgavs utan krav på säkerhet. Anledningen till detta var att den skatteskyldige var bosatt i Malaysia och möjlighet att driva in en skattefordran där saknades. Skatteverket meddelade att den skatteskyldige ägde en fastighet i Sverige men att dess övervärde inte täckte den aktuella skatteskulden.

Den skatteskyldige var bosatt i ett annat land där det saknas möjlighet att driva in en svensk skattefordran. I ett sådant fall var det i regel befogat att anstånd ska vara belagt med krav på säkerhet. Detta var enligt Skatteverket en princip som gör sig gällande i lag (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m. där det i 7 § 4 står att en preskriptionsförlängning får göras om den skatteskyldige är stadigvarande utomlands. Anledningen till att särbehandling av utomlandsbosatta personer godkänns på ett sådant sätt är att indrivningen av skattefordran annars skulle kunna komma att riskeras. Beträffande den skatteskyldiges fastighet i Sverige så var den föremål för exekutivauktion vilket ytterligare talade för att anstånd endast skulle kunna medges med krav på säkerhet. Skatteverket anförde att kravet på säkerhet inte skulle underlåtas med hänsyn till särskilda skäl, då anstånd utan säkerhet skulle minska statens möjlighet till att driva in skattefordran. Anledningen till detta var att om den skatteskyldige skulle medges anstånd utan säkerhet så skulle han kunna överlåta sin fastighet i Sverige till närstående.

Den skatteskyldige yrkade på att anstånd skulle medges utan krav på säkerhet till dess att länsrätten avgjort målet angående hans inkomsttaxering för år 2003. Till stöd för sin talan anfördes att han sedan år 1998 inte var bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige. Han bedrev inte heller någon verksamhet i landet och av den anledningen var det svårt för honom att fullgöra kravet på säkerhet. Den klagande menade att det var Skatteverket som skulle visa att det fanns anledning att kräva säkerhet för betalningen. Att han var bosatt i Malaysia var enligt honom ingen anledning att kräva säkerhet. Malaysia är inget ökänt skatteparadis och Sverige kan med stöd av dubbelbeskattningsavtal inhämta information från landet. Den klagande framförde även att ärendet baserats på ett beslut av Skatteverket gällande en högts oklar skattefråga. Detta skulle enligt praxis vara ett särskilt skäl till att underlåta kravet på säkerhet. Ett nekat anstånd skulle även framtvinga en försäljning av den skatteskyldiges fastighet i Sverige.

Länsrätten Stockholm (2009-06-25): Länsrätten bedömde att med hänsyn till att den skatteskyldige var bosatt i ett land som Sverige saknar avtal för indrivning av skattefordringar med samt att hans bolag har sitt säte i ett skatteparadis att säkerhet skulle krävas. Länsrätten bedömde att utgången i taxeringsmålet inte var belagt med sådan stor tveksamhet att det skulle föreligga synnerliga skäl. Med ovanstående som bakgrund dömde länsrätten att överklagandet inte kunde ges bifall.

Överklagan till Kammarätten: Den skatteskyldige överklagade länsrättens dom och yrkade i kammarrätten att anstånd skulle medges utan krav på säkerhet. Till stöd för sin talan anförde han att Skatteverkets framförande om att han skulle försöka undgå skattekravet saknade verklighetsförankring. Den skatteskyldige framförde att han hade betydande inkomster samt en ordnad ekonomi. Länsrättens bedömning av att bolaget hade sitt säte i ett skatteparadis saknade relevans då det var han som var skattesubjekt och inte bolaget. Avsaknaden av handräckningsavtal borde inte vara en omständighet som kunde ligga till grund för bedömningen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde att det med vad som tidigare anförts kunde antas att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid.

Kammarrätten Stockholm (2009-11-10): Kammarrätten gjorde i enhet med underinstanserna bedömningen att utgången i taxeringsmålet var tveksam, vilket ger den skatteskyldige möjligheten till anstånd. Frågan i målet var därför om anståndet skulle vara belagt med krav på säkerhet. Vad som framkom av den skatteskyldiges ekonomiska förhållanden samt att han var bosatt i ett land med vilket Sverige saknar handräckningsavtal ansågs av kammarrätten ge tillräckligt underlag för att anta att skatten inte skulle betalas i rätt tid. Kammarätten bedömde därför att anstånd endast skulle kunna medges med krav på säkerhet och avlog därför överklagan.

6. Intervju

För att få en uppfattning om hur bestämmelserna kring krav på säkerhet tillämpas i praktiken har jag gjort en intervju med Lars Håkansson. Lars Håkansson är processförare och verksam på Skatteverket i Karlstad. Enligt Håkansson är antalet ärenden där krav på säkerhet ställs begränsade. Hittills i år har Håkansson endast haft ett sådant ärende. En av anledningarna till att antalet ärenden är få kan enligt Håkansson vara att en prövning om krav på säkerhet sällan genomförs. Det är vanligtvis endast i de uppenbara fallen som Skatteverket ställer krav på säkerhet. Håkansson kan konstatera att regeln i praktiken blir en slags undantagsbestämmelse. Han menar dock att prövning kanske görs för sällan. Förmodligen skulle krav på säkerhet kunna krävas i fler ärenden än vad som görs idag. Detta skulle enligt Håkansson bidra till att Skatteverket ”*ligger närmare pengarna*”. Det skulle alltså vara bra ur uppbördssynpunkt att kräva säkerhet i flera anståndsärenden.

Håkansson medger att Skatteverkets tillämpning normalt är till den skatteskyldiges fördel. I framtiden tror Håkansson att det eventuellt kommer bli vanligare att göra mer ingående utredningar kring krav på säkerhet. Anledningen till detta är bland annat avsaknaden av uppgifter om förmögenhet i deklARATIONERNA vilket gör det svårare att bedöma en skatteskyldigs betalningsförmåga. Betalningsförmågan hos den skatteskyldige är en betydande faktor vid beslut om säkerhet. Om Skatteverket gör bedömningen att betalningsförmågan är låg så är det enligt Håkansson ett tecken på att säkerhet bör krävas. Angående skatteskyldiga med säte i skatteparadis tror Håkansson att det kan vara mindre problem i framtiden. Detta grundar han på att Sverige nu har tecknat flertalet avtal med sådana länder som gör det möjligt att byta information.

Håkansson framför under intervjun att krav på säkerhet vanligtvis endast ställs i undantagsfall fall. Många av anståndsärendena berör nämligen mindre summor med pengar. I lagtexten står det att ”*förhållandevis obetydligt*” belopp är anledning till att inte kräva säkerhet. Håkansson framför att det inte finns någon tydlig riktlinje för vad som menas med ”*obetydligt*” belopp i detta sammanhang, men i ärenden som berör mindre än 100 000 kronor är det ovanligt att krav på säkerhet kommer ifråga. Om den skatteskyldige till exempel är ett bolag med stor omsättning kan taket höjas ytterligare. Några övriga särskilda skäl till att underlåta kravet på säkerhet nämner inte Håkansson. Han framför dock att på grund av bestämmelsernas begränsade tillämpning kan det ses som att resterande ärenden utgörs av särskilda skäl eller att det helt enkelt kan antas att skatten kommer att betalas i rätt tid.

Att bestämmelsen har en ”Moment 22” karaktär är han väl medveten om. I praktiken är dessa ärenden dock begränsade. Håkansson berättade att i många av dessa ärenden är den skatteskyldige redan restförd, vilket innebär att ett krav på säkerhet oftast inte får någon betydelse.

Håkansson tycker att lagtextens utformning är en aning otydlig och ordet *antas* kan vara svår tolkat. Det skulle enligt Håkansson vara bättre om lagtexten var lite mera uttrycklig. I lagtexten framgår det inte heller att Skatteverket har bevisbördan i dessa ärenden.

Under sin verksamma tid har Håkansson inte kommit i kontakt med vad som kan ses som ”*annan form av borgen*”. Han konstaterar att det endast är bankgarantier som används i praktiken. Den skatteskyldige är fri att lägga fram förslag på annan form av borgen. Problemet är enligt Håkansson dock att denna form måste vara likvärdig med bankgaranti, vilket kan vara svårt att uppnå.

Någon särskild statistik för anståndsärenden med krav på säkerhet förs inte. Överlag konstaterar Håkansson att bestämmelsen endast tillämpas i undantagsfall, men att den kanske borde tillämpas oftare. Han tror även att antalet utredningarna kring krav på säkerhet kan komma att öka i framtiden.

7. Utvärdering

Syftet med uppsatsen är att beskriva i vilka situationer 17 kap. 3 § SBL, om krav på säkerhet tillämpas samt vilka följder som uppstår av bestämmelsen och dess vaga utformning med hänsyn till förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet. För att uppnå mitt syfte har jag använt mig av en rättsdogmatisk metod. Detta innebär att kunskap om rättsfrågor erhålls genom att studera rättsregler, förarbeten och praxis.⁹⁹ Då uppsatsen syftar till att studera en vagt utformad lagregel så har stor del av arbetet ägnats åt att söka svar i förarbeten och praxis. De rättskällor som använts i uppsatsen kommer i detta avsnitt att utvärderas i enlighet med den rättsdogmatiska metoden.¹⁰⁰

7.1 Lagtolkning

17 kap. 3 § SBL: *”Om det i fall som avses i 2 § första stycket 2 eller 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skatteskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Ställd säkerhet får tas i anspråk när anståndstiden gått ut”. I övrigt skall bestämmelserna om säkerhet i 10-12 §§ och 13 § 2 lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. tillämpas. Vad som sägs där om kronofogdemyndigheten gäller då istället Skatteverket.*¹⁰¹

Enligt lagtexten ska säkerhet ställas om anstånd beviljas enligt tveksamhets- eller oskälighetsrekvisitet och det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Genom att endast läsa lagtexten så får man ingen tydlig uppfattning om när den ska tillämpas, det kan konstateras att lagtexten har ett osäkert betydelseområde.¹⁰² En objektiv lagtolkning av denna paragraf ger inga klara direktiv för när bestämmelsen ska tillämpas. En slutsats av detta är att en objektiv lagtolkning inte är tillräcklig för att kunna uppnå syftet. Av den anledningen kommer resterande del av utvärderingen till största del att grundas på en subjektiv lagtolkning.¹⁰³

7.2 När kan krav på säkerhet bli aktuellt?

Då lagtexten är vagt utformad och ger stort utrymme för tolkning så är det avgörande för tillämpningen att se till lagstiftarens avsikt med bestämmelsen. Lagstiftarens avsikt med lagen hittas vanligtvis i förarbeten.¹⁰⁴ Enligt propositionen 1989/90:74 ”Om ny taxeringslag m.m.” skrivs det att bestämmelserna om krav på säkerhet ska grundas på att ett beviljat anstånd kan innebära att skatten inte kommer betalas när anståndstiden löpt ut.¹⁰⁵

⁹⁹ Se avsnitt 2.1.3.

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Skattebetalningslag 1997:483

¹⁰² Se avsnitt 2.1.4.

¹⁰³ Se avsnitt 2.1.5.

¹⁰⁴ Se avsnitt 2.1.4.

¹⁰⁵ Se avsnitt 4.2.

Bakgrunden till att denna bedömning gjorts är att beviljat anstånd ger möjlighet för den skatteskyldige att exempelvis ”tömma” företaget på tillgångar. Prövningen om krav på säkerhet ska ställas eller inte ska enligt propositionen 1989/90:74 grundas på en bedömning av det enskilda fallet I det enskilda fallet ska Skatteverket uppskatta om det finns risk för att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Om den skatteskyldiges ekonomi är mindre god och det av den anledningen kan antas att skatten inte kommer att betalas i tid bör frågan om krav på säkerhet utredas vidare.

7.3 När skall krav på säkerhet ställas?

Grundprincipen är att säkerhet inte ska krävas i normalfallet, vilket klart framgår i lagtextens förarbeten. Detta har även framgått genom intervjun med Håkansson som tydliggjorde att Skatteverket endast ställer krav på säkerhet i uppenbara fall.¹⁰⁶ Detta kan tolkas som att lagstiftaren hade som avsikt att bestämmelsen borde tolkas restriktivt till den skatteskyldiges fördel.¹⁰⁷ I propositionerna 1989/90:74 och 1993/94:151 framgår det tydligt att det är Skatteverkets uppgift att förtydliga de omständigheterna som indikerar på att krav på säkerhet ska ställas. Det är viktigt att poängtera att det inte är den skatteskyldige som ska bevisa sin betalningsförmåga.¹⁰⁸

Enligt lagtexten framgår det för att Skatteverket ska kunna kräva säkerhet för beviljat anstånd krävs det att anståndet har beviljats enligt tveksamhets- eller oskälighetsrekvisiten och det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Tidigare benämndes tveksamhetsrekvisitet som ovisshetsrekvisitet och när denna anståndsgrund föreslogs så ansågs det inte motiverat att kräva säkerhet i normalfallen. Om den skatteskyldige försökte att komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att tillexempel överlåta sina tillgångar till närstående eller om skatteskyldiges tillgångar skulle komma att tas i anspråk för andra borgenärers fordringar skulle Skatteverket dock kunna kräva säkerhet.¹⁰⁹

Oskälighetsrekvisitet betecknades tidigare som obillighetsrekvisitet, men ändrades vid införandet av Skattebetalningslagen till oskälig. Motivet enligt förarbeten till att anstånd ska kunna medges enligt detta rekvisit är att lagstiftaren ville förhindra att verkställighet av ett icke lagakraftvunnet beslut ska kunna få orimliga konsekvenser för den skatteskyldige.¹¹⁰

Det är framförallt domstolarna som genom sin rättstillämpning avgör hur en lag eller en annan rättsregel ska tillämpas. Det är genom domstolarnas avgöranden som man kan se hur samhället tillämpar rättsatserna.¹¹¹ Genom att se till den praxis som finns inom

¹⁰⁶ Se avsnitt 6.

¹⁰⁷ Se avsnitt 2.1.5.

¹⁰⁸ Se avsnitt 4.2.

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ Se avsnitt 4.1.

¹¹¹ Se avsnitt 2.2.4.

området kan man se i vilka situationer som domstolarna har ställt krav på säkerhet och om dessa situationer stämmer överens med lagstiftarens intentioner.

Enligt förarbetena ska krav på säkerhet kunna ställas om den skatteskyldiges ekonomi är mindre god. Under intervjun med Håkansson framgick det även att Skatteverket ser mindre god ekonomi som det tydligaste tecknet på att en utredning om säkerhet kan vara befogad.¹¹² Vad som innebär mindre god ekonomi framgår dock inte. Genom att se till praxis ska jag försöka fastställa vad som kännetecknas av en mindre god ekonomi. I RÅ 2002 not.155 gjorde kammarrätten bedömningen att anståndet skulle vara belagt med krav på säkerhet. Anledningen till detta var att bolagets revisor lämnat så kallad oren revisionsberättelse två år i rad. Detta på grund av att bolagets framtid var beroende av osäkra kundfordringar. Bolagets framtid var även beroende av ett projekt i Ghana som var belagt med stor osäkerhet.¹¹³ Trots att bolaget inte hade några tidigare betalningsanmärkningar avseende skattebetalningar så bedömde både kammarrätten och Regeringsrätten att med hänsyn till bolagets ekonomiska situation kräva säkerhet för anståndsbeloppet. Länsrätten däremot gjorde bedömningen att bolagets ekonomiska situation inte utgjorde något skäl till att kräva säkerhet.

I RÅ 2002 ref.55 ingick det aktuella bolaget i så kallad frivillig likvidation vilket borde anses som ett tecken på dålig ekonomi. Både kammarrätten och länsrätten var överens om att bolagets ekonomiska situation innebar att Skatteverket hade fog för att ställa krav på säkerhet. Anledningen var att bolaget hade obetalda skatteskulder samt ingått i frivillig likvidation. Det intressanta med detta mål var att Regeringsrätten gjorde en annan bedömning och ansåg att det inte fanns skäl till att kräva säkerhet. Anledningen till detta var bland annat att de inte ansåg att Skatteverket visat på något som skulle tyda på att ett beviljat anstånd utan krav på säkerhet skulle innebära en försämring av statens möjlighet till att driva in skattepengarna.¹¹⁴ Detta är intressant eftersom att bolaget redan hade obetalda skatteskulder, vilket borde anses som skäl för att krav på säkerhet skulle vara befogat. Det står även i förarbetena att ett rekvisit för att underlåta kravet på säkerhet är att det inte ska innebära en försämring av statens möjlighet till att driva in skattepengarna.¹¹⁵ Jag kan således tycka att obetalda skatteskulder kombinerat med ett bolag i likvidation borde ses som ett tydligt tecken för att det finns risk för detta. Detta resonemang har även stöd i att regeringsrådet Billum var av skiljaktig mening i målet och ansåg att, om ett bolag befinner sig i likvidation så kan det antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid.¹¹⁶ Det är i en sådan situation som det enligt lag kan krävas att säkerhet ställs för anståndsbeloppet. Likvidation och obetalda skatteskulder borde anses som ett tecken på dålig ekonomi och om ett bolag har dålig ekonomi ska krav på säkerhet kunna ställas.

¹¹² Se avsnitt 6.

¹¹³ Se avsnitt 5.3.

¹¹⁴ Se avsnitt 5.4.

¹¹⁵ Se avsnitt 4.2.

¹¹⁶ Se avsnitt 5.4.

Enligt propositionen 1989/90:74 ska frågan om säkerhet utredas vidare om det med hänsyn till den skatteskyldiges ekonomi eller omständigheter i övrigt kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Några exempel på övriga omständigheter kan inte hittas i förarbeten men i praxis. Efter rättsfallsgenomgången kan jag konstatera att ett tydligt exempel på övriga omständigheter som domstolarna har beaktat är om det aktuella bolagen har sitt säte i annat land. I RÅ 2002 ref.64 hade det aktuella bolaget sitt säte i ett skatteparadis vilket innebar att de saknade bokföringsskyldigheter. Bolaget ägdes även av en trust som lydde under lagstiftningen på Isle Of Man och förvaltades av ett offshorebolag. Utmärkande för dessa skatteparadis är att de inte medverkar vid utredningar som görs av Skatteverket. Enligt Regeringsrätten var sådana omständigheter tillräckligt för att det ska kunna antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid om inte säkerhet ställs. Riksskatteverket hade i detta mål även visat att bolaget sålt av sin enda tillgång i Sverige efter att beslut om betalningssäkring upphävts.¹¹⁷ Detta är ett tecken på att det finns befogenheter till att kräva säkerhet och går helt i linje med lagstiftarens intentioner. Även i målet KamR 5086-09 gjordes bedömningen att krav på säkerhet skulle ställas eftersom att den skatteskyldige var bosatt i annat land och det därför kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Trots att det i förarbetena inte finns något exempel på vad som räknas som övriga omständigheter visar praxis tydligt att, om ett bolag eller skatteskyldige i bosatt i annat land så ökar risken för att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Enligt Håkansson kan detta dock komma att bli ett mindre problem i framtiden. Anledningen till detta tror han är att Sverige nu har tecknat viktiga avtal med de så kallade skatteparadisen, vilket ökar möjligheten till informationsutbyte.¹¹⁸ Utmärkande för dessa mål är dock att de skatteskyldiga har sitt säte i länder som klassificeras som skatteparadis och att Sverige då saknar handräckningsavtal med dessa länder. Det kan därför inte antas att samma sak hade varit gällande om länderna i fråga inte hade varit så kallade skatteparadis. Att dra en sådan slutsats skulle innebära motsatslut, vilket ska undvikas vid tolkning av prejudikat.¹¹⁹

7.4 Betydande skadeverkningar?

I praxis talas det mycket om vad som ska utgöra särskilda skäl till att underlåta kravet på säkerhet. De skatteskyldiga i målen har flertalet gånger åberopat betydande skadeverkningar som ett särskilt skäl till att inte kräva säkerhet. Med betydande skadeverkningar menar de klagande ofta att risk för konkurs föreligger och att detta ska anses som ett skäl till att inte ställa krav på säkerhet. I både RÅ 2002 not.155 samt RÅ 2002 ref.55 har den skatteskyldige gjort gällande att ett krav på säkerhet skulle innebära konkurs för det aktuella bolaget. Frågan är då om betydande skadeverkningar ska ses som ett särskilt skäl till att underlåta krav på säkerhet? Enligt propositionen 1989/90:74 så lättade man på kraven för när säkerhet skulle ställas av anledningen att krav på säkerhet kunde innebära stora konsekvenser för den skatteskyldige och framförallt för den

¹¹⁷ Se avsnitt 5.5.

¹¹⁸ Se avsnitt 6.

¹¹⁹ Se avsnitt 2.1.6.

skatteskyldige med mindre god ekonomi.¹²⁰ Förslaget innebar att säkerhet inte skulle behöva ställas i normalfallet. Detta kan tolkas som att i de fall där omständigheterna talar för att säkerhet ska ställas så ska ingen hänsyn tas till betydande skadeverkningar. Ser man till den praxis om innefattar sådana situationer där säkerhet kan innebära betydande skadeverkningar så kan det fastställas att domstolarna ej tagit hänsyn till de klagandes argument om betydande skadeverkningar. Stöd för detta finnes även i RÅ 2002 not.155 där Riksskatteverket inför avgörandet i Regeringsrätten framförde att ett bolags dåliga ekonomi eller obestånd inte kan ses som särskilda skäl. Regeringsrätten delade Riksskatteverkets uppfattning och gjorde bedömningen att särskilda skäl inte förekom. Även i RÅ 2002 ref.55 klargjorde Regeringsrätten att risk för skadeverkningar så som till exempel konkurs inte vanligtvis kan utgöra särskilda skäl till att underlåta kravet på säkerhet.¹²¹

7.5 När skall krav på säkerhet inte ställas?

Lagtexten säger att krav på säkerhet kan underlåtas om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl. Var gränsen för ett ”*obetydligt belopp*” går framgår dock inte. Vid intervjun nämnde dock Håkansson att det sällan ställs krav på säkerhet för anståndsbelopp under 100 000 kronor.¹²²

Vad som menas med särskilda skäl nämns inte i lagtexten. Enligt aktuella förarbeten kan ett särskilt skäl vara om ärendet eller målet kan förväntas att avgöras inom kort.¹²³ Detta har uppfattats av domstolarna och tillexempel i RÅ 1993 ref. 89 bedömdes det att kravet på säkerhet skulle underlåtas då kammarrätten skulle avgöra målet inom kort.¹²⁴ Detta är praxis av högsta inbördes dignitet vilket innebär att man bör kunna tolka att ett avgörande inom snar framtid kan ses som ett särskilt skäl till att underlåta kravet på säkerhet.¹²⁵ Då det i både förarbeten och praxis klart framgår att ett avgörande inom kort tid ska ses som särskilt skäl till att underlåta kravet på säkerhet bör detta resultera i ökad förutsebarhet och opartiskhet i framtiden.

I propositionen 1993/94:151 framgår det att man vid bedömningen om säkerhet ska ställas eller inte ska beakta den skatteskyldiges ekonomiska förhållanden. Om den skatteskyldige anses vara i en god ekonomisk situation ska krav på säkerhet inte ställas. Skälet till detta är att det i de fallen inte kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Vid denna bedömning kan dock andra omständigheter som tillexempel bolagets säte påverka vilket kan resultera i att krav på säkerhet ställs.

Enligt 1999 års Skattetilläggskommitté var det inte rimligt att säkerhet skulle behöva ställas vid anstånd med betalning av skattetillägg. Av den anledningen föreslog kommittén

¹²⁰ Se avsnitt 4.2.

¹²¹ Se avsnitt 5.4.

¹²² Se avsnitt 6.

¹²³ Se avsnitt 4.2.

¹²⁴ Se avsnitt 5.1.

¹²⁵ Se avsnitt 2.2.4.

i SOU 2001:25 att det skulle lagregleras att krav på säkerhet inte skulle kunna krävas vid anstånd med betalning av skattetillägg. Riksdagen antog Skattetilläggskommitténs förslag och reglerna trädde i kraft den 1 juli år 2003.¹²⁶ Detta framgår nu tydligt av aktuell lagtext, vilket innebär att bestämmelsen inte ska kunna bli föremål för tolkning. Vid rättsfallsgenomgången kunde det konstateras att domstolarna redan innan denna bestämmelse trädde i kraft ansåg att anstånd med betalning av skattetillägg skulle utgöra ett särskilt skäl till att inte kräva säkerhet.¹²⁷

7.6 Vad är godtagbar säkerhet?

Lagtexten säger att säkerhet ska utgöras av en av bank eller kreditmarknadsföretag utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen.¹²⁸ Genom en objektiv lagtolkning kan man konstatera att en utfärdad garanti av bank eller kreditmarknadsföretag givetvis ska accepteras som säkerhet. Vad som går under benämningen ”*annan form av borgen*” kräver dock en mer subjektiv tolkning.¹²⁹ Enligt förarbetena var anledningen till att man valde att även acceptera annan form av borgen det att endast godta bankgaranti skulle till vissdel begränsa möjligheterna för att kunna ställa godtagbar säkerhet. De gjordes bedömningen att även annan form av borgensåtagande skulle fungera lika bra som säkerhet. Av förarbetena framgår dock inte vad som ska godtas som annan form av borgen. I Skatteverkets handledning skrivs det att annan form av borgen endast skulle godtas i undantagsfall, och detta var om garantin kunde bedömas jämbördig med en bankförbindelse. Eftersom att förarbetena inte ger något exempel på vad som godtas som annan form av borgen har jag sökt i praxis för att se om det finns något exempel. I RÅ 2002 ref. 55 är ett bolags likvidator villig att betala in samtliga av bolagets likvida medel på ett spärrat konto i väntan på dom. Detta ville bolaget att domstolen skulle acceptera som säkerhet för aktuellt anståndsbelopp. Enligt kammarrätten i Göteborg kunde detta dock inte godtas som säkerhet.¹³⁰ I praxis finnes inga exempel på annan form av säkerhet som godtagits av Skatteverket eller förvaltningsdomstolarna. Under intervjun konstaterade även Håkansson att han inte hade något exempel på annan form av säkerhet som godtagits. Anledningen till detta tror Håkansson är att det är svårt att finna en borgen som kan anses jämbördig med bankgaranti, vilket är kravet.¹³¹

7.7 Bevisbördan

I förarbetena skrivs det tydligt att det är Skatteverkets uppgift att framföra de omständigheter som visar på att krav på säkerhet är berättigat. Det poängteras klart att det inte är den skatteskyldige som ska bevisa att denne har förmågan att betala skatten.¹³²

¹²⁶ Se avsnitt 4.4.

¹²⁷ Se avsnitt 5.2, 5.3.

¹²⁸ Se avsnitt 4.2.

¹²⁹ Se avsnitt 2.1.5.

¹³⁰ Se avsnitt 5.4.

¹³¹ Se avsnitt 6.

¹³² Se avsnitt 4.2.

Frågan är dock hur mycket som krävs av Skatteverket för att de ska anses som att de har uppfyllt sin bevisbörda? Detta framgår inte i förarbetena, det enda som framförs är att Skatteverket ska visa att det finns risk för att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. I RÅ 2002 ref.55 hade Skatteverket visat att det aktuella bolaget hade obetalda skatteskulder samt var i en allmänt dålig ekonomisk situation eftersom de ansökt om frivillig likvidation. Trots detta ansåg Regeringsrätten att skattemyndigheten inte framfört något under målet som visade på att ett anstånd utan krav på säkerhet skulle innebära en försämring av statens möjlighet att få in skattepengarna.¹³³ I RÅ 2002 ref.64 hade det aktuella bolaget sitt säte i ett skatteparadis, saknade bokföringsskyldigheter samt hade oordnade räkenskaper. Eftersom att de hade sitt säte i ett skatteparadis saknades även möjligheten för den svenska staten att driva in skattefordringar från detta land. Enligt förarbetena ska krav på säkerhet ställas om det med hänsyn till den skatteskyldiges ekonomiska situation kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Det kan även bli aktuellt med säkerhet om den skatteskyldige försöker undvika att betala skatten genom att tillexempel överlåta tillgångar till tredjeman. I RÅ 2002 ref.64 ansåg kammarrätten att skattemyndigheten inte visat på något av detta och av den anledningen gjorde de bedömningen att krav på säkerhet inte skulle ställas. Detta innebär att kammarrätten inte ansåg att skattemyndigheten i detta mål uppfyllt sin bevisbörda. Regeringsrätten gjorde dock en annan bedömning. De ansåg att skattemyndigheten i tillräckligt stor grad visat på de omständigheterna som gjorde att krav på säkerhet var befogat. Skattemyndigheten hade dock i detta mål, vid sin överklagan till Regeringsrätten visat att bolaget sålt sin enda tillgång i Sverige i samband med beslut om betalningssäkring upphävds. Detta tror jag kan ha bidragit till att Regeringsrätten gjorde en annan bedömning än kammarrätten. Skälet till detta är att kammarrätten ansåg att skattemyndigheten inte visat på något som enligt förarbetena kan vara skäl till krav på säkerhet. När skattemyndigheten visade att bolaget gjort sig av med fast egendom i Sverige efter att beslutet om betalningssäkring upphävt så uppfyllde de ett av de krav som ställs enligt förarbetena.

7.8 Konsekvenser av bestämmelsen?

Utmärkande för skatterätten är att det förekommer ett ojämnt partsförhållande som innebär att det allmänna med stora resurser står mot den enskilde eller företaget. Detta ojämnna partsförhållande medför att det är viktigt att upprätthålla rättssäkerheten, speciellt för den enskilde.¹³⁴ Följande faktorer är viktiga för rättssäkerheten: Legalitetsprincipen med tillhörande krav på förutsebarhet, objektivitetsprincipens innefattande krav på kommunikation, utredningsansvar, opartiskhet och likabehandling, rätten till beslut inom rimlig tid samt rätten till domstolsprövning och till sist proportionalitetsprincipen.¹³⁵ En del av syftet med uppsatsen har varit att se vilka konsekvenser bestämmelsen om krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt har med hänsyn till förutsebarhet,

¹³³ Se avsnitt 4.5.

¹³⁴ Se avsnitt 3.2.1.

¹³⁵ Ibid.

likabehandling och opartiskhet.¹³⁶ Jag har även valt att se till andra följder som uppstår av bestämmelsen.

7.8.1 Förutsebarheten

Hur en lagtext är utformad har stor betydelse för avgörandens förutsebarhet. För att uppnå förutsebarhet krävs det att en lagtext är tydlig utan stora områden som ger upphov till tolkningssvårigheter eller bedömningsfrågor.¹³⁷ Lagtexten i 17 kap. 3 § SBL innefattar en del vaga rekvisit vilket innebär en risk för minskad förutsebarhet. Anledningen till detta är att en bestämmelse av allmän karaktär ger ökat utrymme för Skatteverket och förvaltningsdomstolar att påverka utgången i målet. Samtidigt är antalet prejudikat inom området få vilket utvidgar tolkningsutrymmet.¹³⁸ Detta kan resultera i att bestämmelsen tillämpas olika av Skatteverket och domstolarna, vilket medför minskad likabehandling och förutsebarhet.¹³⁹ För att förutsebarhet ska uppnås redan vid Skatteverkets hantering krävs det att de skall tolka relevanta lagregler enhetligt enligt det gällande rättsläget. Bristande kunskap om det gällande rättsliga regelverket försvårar en korrekt ärendehantering. Skatteverket måste därför få tillräckligt med resurser för att uppnå rättssäkerhetskraven. Det kan sedan bidra till att det underlag som ges till förvaltningsdomstolarna inför deras domar är mer korrekt och utförligt. En sådan ärendehantering skulle även vara bra ur effektivitetssynpunkt då en hel del onödiga rättsprocesser skulle kunna undvikas om korrekta beslut fattas redan hos Skatteverket.

Då bestämmelserna kring krav på säkerhet är relativt vaga borde de i ovissa fall tolkas restriktivt till den skatteskyldiges fördel.¹⁴⁰ I de rättsfall som studerats har Skatteverket i samtliga fall ställt krav på säkerhet och sedan har de högre instanserna valt att underlåta ett sådant krav. Detta indikerar på att Skatteverkets tolkning av gällande bestämmelser är en aning mindre restriktivt än de högre instansernas tolkning.

En slutsats av rättsfallsgenomgången som gjorts i uppsatsen är att tillämpningen och tolkningen av 17 kap. 3 § SBL uppenbart varit skiljaktig. I fyra av de sex rättsfalls om legat till grund för uppsatsen har Regeringsrätten ändrat domen från kammarrätten. I stor del av målen är instanserna överrens om att kraven för beviljat anstånd varit uppfyllda och frågan har du istället varit om säkerhet ska ställas eller ej. Tolkningen och tillämpningen av bestämmelserna har varit väldigt olika hos instanserna. Ett sådant scenario är inte bra ur rättssäkerhetsperspektiv då en konsekvent tillämpning av skattelag från Skatteverket och domstolarna är en viktig faktor för förutsebarhet.¹⁴¹ Ser man till konsekvenserna av 17 kap. 3 § SBL vaga utformning med hänsyn till förutsebarhet så kan det konstateras att bestämmelsens vaga utformning resulterar i en inkonsekvent tolkning och tillämpning.

¹³⁶ Se avsnitt 1.2.

¹³⁷ Se avsnitt 3.3.1.

¹³⁸ Se avsnitt 2.2.3.

¹³⁹ Se avsnitt 3.3.1.

¹⁴⁰ Se avsnitt 2.1.5.

¹⁴¹ Se avsnitt 3.2.1.

Detta är inte bra för den enskildes rättssäkerhet då en följd av detta blir att förutsebarheten kan anses som låg.

7.8.2 Likabehandling

Likabehandlingsprincipen innebär att lika fall ska behandlas lika och är en grundläggande princip i den svenska rättsordningen.¹⁴² I målet RÅ 2002 not.155 gjorde Regeringsrätten en samlad bedömning att särskilda skäl för att underlåta kravet på säkerhet inte fanns, trots att bolaget skulle gå i konkurs om krav på säkerhet ställdes.¹⁴³ I målet RÅ 2002 ref.55 gjorde dock Regeringsrätten bedömningen att särskilda skäl förelåg för att underlåta kravet på säkerhet. Även i detta mål hade bolaget gjort gällande att ett krav på säkerhet skulle innebära konkurs. I detta mål gjorde Regeringsrätten bedömningen att ett krav på säkerhet skulle få alldeles för obilliga konsekvenser i proportion till risken för att det allmänna inte ska kunna ta ut skatten skulle kravet på säkerhet kunna frångås. Regeringsrådet Billum var i denna fråga skiljaktig och menade att en risk för konkurs inte ska utgöra ett särskilt skäl till att åsidosätta kravet på säkerhet.¹⁴⁴ I dessa två mål gjordes två olika bedömningar av om risk för konkurs kan anses som ett särskilt skäl till att underlåta kravet på säkerhet. Självklart måste man ha i åtanke att ett rättsfall endast omfattar ett ställningstagande i den aktuella situationen och de rättsfakta som var aktuella i det målet.¹⁴⁵ Det kan dock konstateras att båda bolagen riskerade konkurs om krav på säkerhet ställdes. I enhet med likabehandlingsprincipen så kan regeringsrådet Billums bedömning anses vara mer korrekt då denne ansåg att skadeverkningar av en ekonomisk natur inte var någon onormal konsekvens vid krav på säkerhet med anstånd.¹⁴⁶ Självklart ska motsatsslut inte användas vid tolkning av dessa rättsfall, då omständigheterna i RÅ 2002 ref. 55 kan ha bidragit till att bedömningen övergick till att vara annorlunda.¹⁴⁷ Den skiljaktiga meningen indikerar dock på att omständigheterna i målen inte var helt olika. Med detta som bakgrund så kan det konstateras att bedömningen av vad som ska utgöra särskilda skäl är olika i instanserna trots att konsekvenserna för bolagen i målet ofta är väldigt snarlika. Som följd av detta så kan det märkas att 17 kap. 3 § SBL vaga utformning indikerar på att det råder minskad likabehandling vid dess tillämpning.

7.8.3 Objektivitet

En välfungerande beskattningsorganisation bör resultera i att Skatteverket och Regeringsrätten tolkar lagen likartat.¹⁴⁸ En slutsats som kan dras av uppsatsens rättsfallsgenomgång är att så inte är fallet vid tolkning av 17 kap. 3 § SBL. Det som avgör myndigheternas agerande är den aktuella lagens kvalitet. Som tidigare nämnt är bestämmelserna om krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt vagt utformade. Om en lagregel är vagt utformad finns risken för att oklarheter uppkommer vilket

¹⁴² Se avsnitt 3.2.2.

¹⁴³ Se avsnitt 5.3.

¹⁴⁴ Se avsnitt 5.4.

¹⁴⁵ Se avsnitt 2.1.6.

¹⁴⁶ Se avsnitt 5.4.

¹⁴⁷ Se avsnitt 2.1.6.

¹⁴⁸ Se avsnitt 3.2.3.

resulterar i ökat utrymme för Skatteverkets hantering och förfarande. Eftersom att bestämmelserna är vagt utformade så är det svårt att säga att Skatteverkets tolkning är felaktig, trots att de högre instanserna flertalet gånger ändrat deras beslut.¹⁴⁹ Om krav på opartiskhet ska uppfyllas krävs det att lagreglerna är så tydliga och preciserade som möjligt. Gällande bestämmelserna om krav på säkerhet så kan det konstateras att reglernas utformning inte resulterar i att kravet på opartiskhet uppfylls. För att uppfylla detta krav bättre krävs det att direktiven för hur bestämmelserna ska tillämpas preciseras.

7.8.4 "Moment 22"

I SOU 2002:25 klargörs det att bestämmelsen kring krav på säkerhet vid anstånd med betalning av skatt kan ha en prägel av vad som kallas "Moment 22".¹⁵⁰ Uttrycket "Moment 22" innebär ett slags cirkelresonemang. I detta sammanhang innebär det att de som ofta behöver anstånd med betalning är de som har mindre god ekonomi. För att sedan slippa krav på säkerhet krävs det god ekonomi. Vilket resulterar i att de med mindre god ekonomi måste ställa säkerhet och att ställa säkerhet är ofta mycket kostsamt och förutsätter god ekonomi. Detta cirkelresonemang nämns även i förarbetena där det konstateras att det i de fall där det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid har den skatteskyldige ofta betalningssvårigheter. Den skatteskyldiges ekonomiska situation resulterar i att det är svårt att åstadkomma en säkerhet för anståndsbeloppet. I dessa fall, där det vanligtvis är mest angeläget för den skatteskyldige att få anstånd med betalningen framstår möjligheten att få anstånd som relativt förvillande. Eftersom att detta resonemang nämns i förarbetena så är lagstiftaren väl medveten om den problematik som uppstår av bestämmelsen. Det finns dock inget som tyder på att detta kommer att åtgärdas. En sådan konsekvens som "Moment 22" är ett resultat av att anståndsfrågan omfattas av två motstridiga intressen, den skatteskyldiges krav på rättssäkerhet samt statens behov av att få in skatteintäkter.¹⁵¹ Konsekvenser som präglas av en "Moment 22" situation kommer nog att vara vanligt så länge som anståndsbestämmelserna innefattas av dessa motstridiga intressen. Håkansson tydliggjorde dock under intervjun att dessa "Moment 22" situationerna är mindre vanliga i praktiken. Skälet till detta menade han var att de bolag som krävs på säkerhet oftast redan är restförda. Detta resulterar, enligt Håkansson i att ett krav på säkerhet inte vanligtvis är avgörande för de betydande skadeverkningarna som uppstår.¹⁵²

¹⁴⁹ Se avsnitt 3.2.3.

¹⁵⁰ Se avsnitt 4.2.

¹⁵¹ Se avsnitt 1.1.

¹⁵² Se avsnitt 6.

7.9 Metodvalets påverkan

Den rättsdogmatiska metoden har genomgående präglat uppsatsens utförande. Metoden innebär att kunskap om rättsfrågor erhålls genom att studera rättsregler, förarbeten och praxis. Metoden innefattar även att rättsvetenskapligt material tolkas och systematiseras.¹⁵³ Det rättsvetenskapliga materialet som använts i uppsatsen är framförallt relevant lagtext, förarbeten samt praxis. Detta är auktoritativa rättskällor som enligt rättskälleläran skall beaktas vid juridisk argumentation.¹⁵⁴

Objektiv lagtolkning innebär att man ser till lagtextens ordalydelse. Att endast använda en objektiv lagtolkning hade inte varit tillräckligt för att uppnå uppsatsens syfte. Därav har stor del ägnats åt en subjektiv lagtolkning som innebär att man ser till lagtextens syfte.¹⁵⁵ Vid tolkning av prejudikat har en objektiv rättsfallstolkning använts, vilket innebär att utgångspunkten är texten i domen och tolkningen kommer att utgå från dess rättsliga kontext. Vid tolkning av rättsfallen har motsatsslut undvikits och därav har den subjektiva rättsfallstolkningen inte använts.¹⁵⁶ Då rättsfall från högsts instans har högsta prejudikat värde så har dessa vid utvärderingen givits högts värde.¹⁵⁷ Det rättsdogmatiska metodvalet har varit viktigt för att kunna uppnå uppsatsens syfte. Utan den rättsdogmatiska metoden hade det varit svårt att finna gällande rätt angående krav på säkerhet.

Viktigt för att uppnå uppsatsens syfte har även varit valet av en deskriptiv metod. Deskriptiv metod innebär att en redogörelse genomförs. Utan att genomföra en redogörelse av de material som inhämtats hade det varit svårt att beskriva gällande rätt.¹⁵⁸

Intervjun som genomförts hade som syfte att få en praktikers syn på tillämpningen av aktuella bestämmelser samt bidra till att identifiera intressanta problem, berika analysen och ge stöd till framförda slutsatser.¹⁵⁹ I liknelse med praxis så ger respondentens tolkning och tillämpning en bra indikation på hur bestämmelsen tillämpas i praktiken. Av den anledningen så har respondentens åsikter beaktats vid genomförda utvärdering och kommande slutsatser. Genomförandet av en intervju har varit viktigt för uppsatsen. Skälet till detta är att respondentens svar har givit en tydlig bild av Skatteverkets tillämpning av bestämmelserna. Underlaget som framkommit under intervjun har även givit stöd till kommande slutsatser.

¹⁵³ Se avsnitt 2.1.3.

¹⁵⁴ Se avsnitt 2.2.2.

¹⁵⁵ Se avsnitt 2.1.5.

¹⁵⁶ Se avsnitt 2.1.6.

¹⁵⁷ Se avsnitt 2.2.3.

¹⁵⁸ Se avsnitt 2.1.3.

¹⁵⁹ Se avsnitt 2.1.7.

8. Slutsats

I slutsatsen kommer de frågor som legat till grund för uppsatsen att besvaras. Frågorna som ska besvaras är följande:

- I vilka situationer kan det *antas* att skatten inte kommer att betalas i tid, och därför ska beviljat anstånd vara belagt med krav på säkerhet?
- Vilka följder får bestämmelsen och vilka konsekvenser inträder av 17 kap. 3 § SBL vaga formulering, med hänsyn till förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet?

Grundprincipen är att säkerhet inte ska krävas i normalfallet. Om Skatteverket gör bedömningen att det finns risk för att skatten inte kommer att betalas i rätt tid ska krav på säkerhet kunna ställas. Efter en noggrann genomgång av lagtext, förarbeten, intervju samt praxis kan det i följande situationer *antas* att skatten inte kommer att betalas i rätt tid:

1. Om den skatteskyldiges ekonomi är mindre god. En mindre god ekonomi kan kännetecknas av orena revisionsberättelser, obetalda skatteskulder, saknad av utmätningsbara tillgångar eller om bolaget befinner sig i likvidation.
2. Om det aktuella bolaget har sitt säte i ett skatteparadis. Om bolaget har sitt säte i ett skatteparadis anses risken för att skattefordran inte ska betalas öka. Kännetecknen för ett skatteparadis är till exempel att landet inte medverkar i utredningar som görs av Skatteverket.
3. Om den skatteskyldige är bosatt i ett land som Sverige saknar handräckningsavtal med. Om den skatteskyldige är bosatt utomlands och saknar utmätningsbara tillgångar i Sverige eller om tillgångarna i Sverige inte täcker den aktuella skatteskulden kan krav på säkerhet ställas.
4. Om den skatteskyldige försöker ”tömma” företaget på tillgångar för att undvika framtida betalning av skatteskulder. Om den skatteskyldige till exempel överlåter tillgångar till närstående för att sedan sakna utmätningsbara tillgångar när anståndstiden löpt ut.
5. Om det finns risk för att den skatteskyldiges tillgångar kan komma att tas i anspråk av andra borgenärer.

Följder av bestämmelsen samt konsekvenser som uppstår av dess vaga utformning är:

1. Tillämpningen och tolkningen blir annorlunda vid de olika instanserna vilket resulterar i minskad förutsebarhet och opartiskhet.
2. Den vaga formuleringen ger ökat utrymme för Skatteverkets och domstolarnas hantering och tolkning. Detta har resulterat i att liknande fall bedömts olika, vilket strider mot likabehandlingsprincipen.
3. ”Moment 22” situation uppstår. De med mindre god ekonomi är vanligtvis de som är i störst behov av anstånd med betalningen men det är även de som vanligtvis

måste ställa säkerhet för anståndet. Att ställa godtagbar säkerhet är kostsamt vilket resulterar i att anstånd ofta uteblir.

4. Skatteskyldiga som är bosatta eller har sitt säte utomlands känner sig missgynnade.

En slutsats är att tillämpningen och tolkningen av bestämmelserna är inkonsekvent. Detta indikerar på att en precisering av bestämmelserna skulle kunna vara befogad. Det räcker dock inte med att bestämmelserna kring krav på säkerhet tydliggörs. Det är även viktigt att Skatteverket och förvaltningsdomstolarna tillämpar bestämmelserna på ett korrekt sätt. Detta förutsätter att domstolarna genom sina domar ger så uttryckliga och uttömmande besked som möjligt. En lagregel bör inte vara allt för vagt utformad, detta för att främja förutsebarheten. Lagtextens utformning bör vara så tydlig och följdriktig som möjligt för att undvika en inkonsekvent tillämpning och tolkning. Detta för att bibehålla och öka förutsebarheten i skattesystemet. I detta fall kan det konstateras att tillämpningen av 17 kap. 3 § SBL är aningen inkonsekvent, vilket tyder på en låg förutsebarhet. Jag kan dock dras slutsatsen att den vaga bestämmelsen tolkas restriktivt till den skatteskyldiges fördel. Detta är positivt då det inte ska drabba den skatteskyldige om en lagtext är vagt utformad.

Då bestämmelserna kring krav på säkerhet är vagt utformade finns det även risk för att tillämpningen inte blir likformig. Den vagt utformade lagtexten kan bero på att krav på säkerhet ska bedömas efter det enskilda fallet. Den vaga utformningen ger upphov till stort tolkningsutrymme för både Skatteverket och förvaltningsdomstolarna. Utrymmet för subjektiva tolkningar är stort, vilket kan resultera i försämrade förutsebarhet och likabehandling. Det kan dock vara ett problem om bestämmelserna är alldeles för preciserade. Skälet till detta är att det har visat sig vara många olika faktorer som vägs in i ett beslut om krav på säkerhet. Håkansson på Skatteverket nämnde endast mindre god ekonomi som skäl för krav på anstånd. Efter rättsfallsgenomgången har det visat sig vara fler faktorer som kan resultera i ett krav på säkerhet.

En slutsats som kan dras är att bestämmelserna kring krav på säkerhet innefattas av en såkallad "Moment 22" situation. Detta kan resultera i att de som är i störst behov av anstånd blir nekade, då de inte har möjligheten att uppfylla kravet på säkerhet. I många fall kan även ett krav på säkerhet få betydande skadeverkningar som till exempel konkurs. Att ett bolag tvingas i konkurs på grund av ett krav på säkerhet kan anses strida mot proportionalitetsprincipen. Proportionalitetsprincipen innebär att en åtgärd inte skall vara hårdare än vad situationen kräver. Att kräva säkerhet för ett anstånd trots att ett bolag då riskera konkurs kan ses som en aning omotiverat. I några av de framförda rättsfallen har hänsyn tagits till detta, men dock inte i alla.

Bestämmelsen om krav på säkerhet kan ses som en slags undantagsbestämmelse som tolkas restriktivt till den skatteskyldiges fördel. Tillämpningen av bestämmelsen är begränsad och Skatteverket kräver endast säkerhet i uppenbara fall. I de fall där krav på säkerhet ställs kan dock kravet vara avgörande för den skatteskyldige. I rättsfallsgenomgången kan

det konstaterats att ett krav på säkerhet i många fall kan innebära konkurs för det aktuella bolaget. Då tillämpning av bestämmelsen kan medföra betydande skadeverkningar för bolagen så är det av stor vikt att tillämpningen och tolkningen är korrekt och sker i enlighet med gällande rätt. Av det skälet så är det viktigt att riktlinjerna för när tillämpning av 17 kap. 3 § SBL ska ske tydliggörs. Trots att tillämpningen är begränsad så borde det anses som viktigt att tillämpningen är så opartisk som möjligt. Detta för att undvika att en orätt tolkning får betydande skadeverkningar som inte går att reparera för, till exempel konkurs. Det stora utrymmet för tolkning innebär även ett hot för den enskildes rättssäkerhet med hänsyn till förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet. Håkansson på Skatteverket medger att det vore bra om bestämmelsen var mer uttryckliga.

Bestämmelserna kring krav på säkerhet är svår tolkade. Det finns inga klara direktiv för vad som menas med *"antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid"*. Det finns heller inga uttömmande anvisningar för vad som innefattas av *"särskilda skäl"* till att inte kräva säkerhet. Då det konstateras att bestämmelsen i 17 kap. 3 § SBL är en undantagsbestämmelse som tillämpas till den skatteskyldiges fördel, skulle det kanske kunna vara så att bestämmelsen endast borde tillämpas när det finns särskilda skäl. Lagreglerna är svår tolkade och den inkonsekventa tillämpningen leder till att kraven på förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet kan vara svåra att uppnå. Det svåra med dessa bestämmelser är dock att uppbördsförlusterna inte får bli för stora. Då de framgått att många faktorer vägs in vid bedömningen om krav på säkerhet kan det vara svårt att precisera lagtexten. Ett förslag till att tydliggöra när tillämpning ska ske kan därför vara att riktlinjerna för när krav på säkerhet ska ställas utvidgas och omfattar även andra faktorer. De faktorer som i enlighet med gällande rätt kan påverka ett beslut om krav på säkerhet är de som nämnts tidigare i avsnittet. Tydligare rekommendationer för när säkerhet ska ställas kan bidra till ökad förutsebarhet, likabehandling och opartiskhet. Det kan även innebära minskad risk för att en skatteskyldig drabbas av betydande skadeverkningar på grund av en inkorrekt tolkning av gällande rätt.

9. Källförteckning

Litteratur

- Alhager, M (1999) *Dispens från inkomstskatt*. Uppsala: Iustus Förlag
- Ejvegård, R (2009) *Vetenskaplig metod*. (Fjärde upplagan). Lund: Studentlitteratur AB
- Esaiasson, P. (2007). *Metodpraktikan: konsten att studera samhälle, individ och marknad*. (Tredje upplagan). Stockholm: Norstedts juridik.
- Forssén, B (2006) *Taxeringsprocess- en läro- och handbok*. Lund: Studentlitteratur
- Höglund, M. (2004) *Anstånd med betalning av skatt*. Stockholm: Jure Förlag AB
- Höglund, M.(2008) *Taxeringsrevision - Ur ett rättssäkerhetsperspektiv*. Stockholm: Jure Förlag AB
- Lehrberg. B. (2006) *Praktisk juridisk metod*. (Femte upplagan). Warsaw: I.B.A. Institutet för bank och affärsjuridik AB
- Peczenik. A (1995) *Juridikens teori och metod*. Göteborg: Norstedts Juridik
- Rabe, G. & Melbi, I. (2007). *Det svenska skattesystemet*. (Tjugonde upplagan). Stockholm: Norstedts juridik.
- Sandgren, C. (2007) *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare ämne, material, metod och argumentation*.(Andra upplagan). Stockholm: Norstedts Juridik
- Thurén, T. (2008) *Vetenskapsteori för nybörjare*. (Andra upplagan). Malmö: Liber AB

Artiklar

- Fast, K (2006). "Lex Uggla" och egendomsskyddet". Skattenytt nr 1-2 2006
- Lodin, S-O (2007). Några kvalitetskrav på god skattelagstiftning. Skattenytt nr 9 2007

Lagtext

- Lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt mm*. SFS: 1989:479
- Rabe, G. (2009) *Skattelagstiftning, lagar och andra författningar som lyder den 1 juli 2009*. (09:2). Stockholm: Norstedts Juridik
- Skattebetalningslag*. SFS: 1997:483

Svenskt offentligt tryck

Propositioner

Regeringens proposition 1989/90:74 *om ny taxeringslag mm*

Regeringens proposition 1996/97:100 *Ett nytt system för skattebetalningar*

Regeringens proposition 1993/94:151 *Rättsäkerhet vid beskattningen*

Statens offentliga utredningar

SOU 2001:25 *Skattetillägg m.m.*

Myndighetspublikationer

Riksskatteverkets rekommendationer m.m. *om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen*, RSV S 1998:13

Handledning för skattebetalning 2008. Avsnitt 17: *Anstånd med redovisning och inbetalning av skatt*. [Elektronisk]. Tillgänglig (2010-05-24):

<http://www.skatteverket.se/download/18.5cbdbba811c9a768f0c80002029/40405.pdf>

Rättsfallsregister

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1993 ref. 89

RÅ 1998 not.143

RÅ 2002 not.155

RÅ 2002 ref.55

RÅ 2002 ref.64

Kammarrätten Stockholm

Dom den 10 nov 2009, mål nr 5086-09

Dom den 20 juni 2000, mål nr 5984-5987

Muntliga källor

Lars Håkansson, processförare Skatteverket i Karlstad