



INTERNATIONELLA HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Rättssäkerhet och anstånd med betalning av skatt

En analys av 17 kap. 2 § p. 2-3 Skattebetalningslagen ur ett rättssäkerhetsperspektiv

Filosofie magisteruppsats inom skatterätt

Författare: David Axelsson och Jesper Ingemarsson

Handledare: Björn Westberg

Framlägningsdatum 2006-12-19

Jönköping December 2006



JÖNKÖPING INTERNATIONAL BUSINESS SCHOOL
Jönköping University

Legal security and post- ponement of payment of tax

An analysis of chapter 17 section 2 p. 2-3 of the Payment of Tax Act
from a legal security perspective

Master's thesis within Tax Law

Author: David Axelsson and Jesper Ingemarsson

Tutor: Björn Westberg

Jönköping December 2006

Magisteruppsats inom skatterätt

Titel:	Rättssäkerhet och anstånd med betalning av skatt. – En analys av 17 kap. 2 § p. 2-3 Skattebetalningslagen ur ett rättssäkerhets perspektiv.
Författare:	David Axelsson och Jesper Ingemarsson
Handledare:	Björn Westberg
Datum:	2006-12-19
Ämnesord	Skatterätt, anstånd och rättssäkerhet

Sammanfattning

I uppsatsen undersöks om rättssäkerheten upprätthålls vid tillämpningen av anståndsbestämmelserna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL. Samt hur utformningen av bestämmelserna förhåller sig till kraven på rättssäkerhet.

Det har ifrågasatts om anståndsbestämmelserna är förenliga med rättssäkerhetens krav. Detta följer av att en skattskyldig naturligtvis inte vill betala skatt som denne anser är felaktig och som inte ännu har hunnits prövats av en oberoende instans. Avslås en anståndsbegäran kan detta få stora ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. I värsta fall riskerar den skattskyldige att försättas i konkurs.

Anledningen till att anståndsbestämmelserna uppkommer är att det underliggande taxeringsbeslutet som ligger till grund för dessa är tvistigt. Vid en begäran avseende omprövning eller överklagan uppstår frågan huruvida den berörda skatten som är under process skall betalas innan ärendet är avgjort. Enligt huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL stadgas det att skyldigheten att erlagga skatt består oavsett om den är tvistig. Den utväg som återstår för den skattskyldige att slippa att betala skatten innan beslutet vunnit laga kraft är att begära anstånd med betalningen av skatten. När begäran om anstånd inkommit till Skatteverket blir detta ett ärende som hanteras separat från den underliggande taxeringsfrågan, dock är utgången av anståndsärendet beroende av de rekvisit som ligger till grund för taxering.

Uppsatsens inriktning syftar till reglerna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL. I paragrafen stadgas att anstånd kan ges i fall, där utgången i en pågående skatteprocess är tveksam eller där det kan medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som oskäligt att betala skatten. Dessa bedömningsgrunder är som synes mycket vagt utformade, vilket skapar utrymme för subjektiva tolkningar och dessutom innebär detta att de rättstillämpande instanserna måste fylla ut rekvisiten med sina bedömningar. Oklara grunder för bedömning medför att de skattskyldigas krav på en förutsebar beskattning inskränks, dessutom är risken för olikformig bedömning mellan både lokala Skatteverkskontor samt mellan Skatteverket och förvaltningsdomstolarna stor.

I behandlingen av anståndsärendet hos Skatteverket och förvaltningsdomstolarna finns det flera rättssäkerhetsaspekter som bör uppfyllas. I flera av dess finns brister i handläggningen som gör att den skattskyldiges rättssäkerhet kan komma att begränsas. Ärendet skall utredas tillräckligt och när beslut lämnas skall detta motiveras för den skattskyldige på ett tillfredsställande sätt. Dessutom bör hanteringen av anståndsärendet skötas objektivt och hänsyn till konsekvenserna av beslutet bör beaktas.

I nuläget är handläggningstiderna för att få den underliggande taxeringsfrågan utredd av domstolarna mycket lång, vilket innebär att konsekvenserna av att inte få anstånd med betalning av skatten blir ännu större. Det innebär att den skattskyldige under lång tid tvingas leva i både ekonomisk och psykologisk ovisshet. Ett förslag för att komma till rätta med problemet är att en ökad specialisering inom förvaltningsdomstolarna sker.

Bristen på klar lagtext, förarbeten och praxis leder till att förutsebarheten inskränks för den enskilde samt svårigheter för Skatteverket och domstolarna vid lagtillämpning. Ur rättssäkerhetssynpunkt bör generösare bestämmelser angående anstånd med betalning av skatt införas. Ett förslag är att vända på huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL. Anstånd skulle då som huvudregel medges. Om det däremot föreligger särskilda skäl skall den skattskyldige nekas anstånd. Ett alternativ till detta förslag skulle vara att huvudregeln står kvar i nuvarande utformning, men att undantagsreglerna i 17 kap. 2 § SBL regelmässigt medger anstånd om inte särskilda skäl talar emot detta. I ett sådant anståndsavslag skall skälen som ligger till grund för beslutet preciseras.

Master's Thesis in Tax Law

Title:	Legal security and postponement of payment of tax. – An analysis of chapter 17 section 2 p. 2-3 of the Payment of Tax Act from a legal security perspective.
Author:	David Axelsson and Jesper Ingemarsson
Tutor:	Björn Westberg
Date:	2006-12-19
Subject terms:	Tax Law, postponement of payment of tax, legal security

Abstract

The aim of this thesis is to investigate whether legal rights are upheld when wording and applying the postponement of payment of tax regulations of chapter 17 section 2 p. 2-3 of the payment of Tax Act. We also investigate how the wording of the regulations relate to the requirement of legal security.

It has been questioned if the regulations concerning postponement of payment of tax are compatible with the requirement of legal security. Of course does not a taxpayer want to pay tax that he or she consider incorrect, and that has not been under trial by an impartial authority. If the request for postponement of payment of tax is rejected, the consequences for the taxpayer can lead to huge financial losses. The worse scenario for the taxpayer is if he or she goes bankrupt due to the rejected request.

The tax assessment regulations forming the basis for the postponement of payment of tax regulations are considered disputable, which has brought the matter to the fore. When applying for reassessment or making an appeal, the question arises whether the tax in process should be submitted before the matter has been settled. The regulations of chapter 23 section 7 of the payment of Tax Act stipulate that the obligation to submit taxes remains regardless of its disputability. The only way the taxpayer can avoid having to submit taxes beforehand is to apply for postponement of payment of the tax. When the application for postponement of payment of tax has reached the Tax Authority it is treated separately from the underlying tax assessment matter. However, the outcome of the postponement of payment of tax matter depends on the prerequisites on which the tax assessment is based.

This thesis is based on the regulations of chapter 17 section 2 p. 2-3 of the payment of Tax Act. The section stipulates that postponement of payment of tax may be granted in matters where the outcome of an ongoing tax assessment process may be uncertain, or where it may lead to considerable damage or else appear unreasonable to submit taxes. The foundations for judgment are very vaguely worded, which creates room for subjective interpretations, and moreover, it means that judicial authorities must fill up the prerequisites with their judgments. Unclear bases for judgment limit taxpayers' demands for predictable taxation, and the risk both local tax offices and the Tax Authority and administrative courts make different assessments is great.

When the Tax Authority and the administrative courts treat claims for postponement of payment of tax, legal rights must always be considered. There are often deficiencies in the handling of the matters, which impair the taxpayers' legal rights. The matters should be sufficiently investigated and the decisions motivated in a satisfactory manner. Moreover, the

handling of claims for postponement of payment of tax should be objective, and decisions made with consideration to the consequences of the ruling.

As things are at present, it takes a considerable amount of time for the courts to investigate the underlying tax assessment, which means the consequences of not being granted a postponement of payment of tax are so much the graver. This also means that the taxpayer is forced to live a long time in financial and psychological uncertainty. One suggestion of how to come to terms with this problem is to increase specialization in the administrative courts.

The lack of clearly worded legal texts, preparatory work and practice leads to predictability being impaired for the individual and create difficulties for the Tax Authority and the administrative courts. From a legal rights perspective, more generous regulations regarding postponement of payment of tax should be introduced. One suggestion is to turn the main regulation of chapter 23 section 7 of the payment of Tax Act around. Postponement of payment of tax would then be granted unless particular reasons for its denial exist. An alternative to this suggestion may be to leave the main regulation in its current wording and have the exception regulations of chapter 17 section 2 of the payment of Tax Act grant postponement of payment of tax, unless particular reasons hindering this exist. In such a case of denying postponement of payment of tax the reasons for denial should be specified.

Förord

Vi kan först gladeligen konstatera att vi valt ett mycket intressant ämne som berör och engagerar många människor. Detta har givetvis givit oss extra drivkraft i vårt skrivande.

Vår handledare under uppsatsen har varit professor **Björn Westberg**. Vi är tacksamma för att han med sin digra kunskap inom ämnet kommit med goda synpunkter och kommentarer.

Under arbetets gång har vi dessutom fått många värdefulla åsikter från flera andra personer som vi nu vill passa på att tacka. Med stor kunskap och ett brinnande intresse inom rättssäkerhetsområdet har **Katarina Fast** på Skattebetalarnas Förening givit oss många värdefulla synvinklar och kommentarer. Tack för ett otroligt engagemang och för att du gjorde det möjligt för oss att närvara vid det mycket intressanta rättssäkerhetsseminariet vid Mannheim Swartling Advokatbyrå. De mycket givande diskussioner som vi haft med de mycket kompetenta skattejuristerna **Tomas Grunditz** och **Birgitta Svartz** på KPMG i Jönköping har bidragit till att vi erhållit en bättre inblick i ämnet från en konsults perspektiv. Tack för att ni tog er tid trots ert mycket fullspäckade arbetsschema. Genom råd och tips från **Magnus Gustafsson** på Skatteverket i Jönköping fick vi goda uppdateringar på aktuella händelser inom skatterätten.

Sist vill vi rikta ett hjärtligt tack till personalen på Högskolebiblioteket i Jönköping för deras vänliga bemötande och kvalificerade rådgivning samt att de visat tålmod med våra ständiga förfrågningar.

Jönköping i december 2006

David Axelsson & Jesper Ingemarsson

Innehåll

1	Inledning	12
1.1	Bakgrund.....	12
1.2	Syfte	12
1.3	Metod och material.....	12
1.4	Avgränsning	13
1.5	Disposition.....	14
2	Taxeringsförfarandet.....	15
2.1	Inledning.....	15
2.2	Taxeringen	15
2.3	Omprövning.....	16
2.4	Eftertaxering - efterbeskattning	17
2.5	Överklagandet.....	18
2.6	Sammanfattning	20
3	Anståndsreglerna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL.....	21
3.1	Inledning.....	21
3.2	Problematik	21
3.3	Historisk bakgrund.....	22
3.4	17 kap. 2 § p. 2 – tveksamhetsfallen	24
3.4.1	Inledning	24
3.4.2	Tveksamhetsbegreppet	24
3.4.3	Praxis angående tveksamhetsbegreppet.....	26
3.4.4	Bevisning och tolkning av lagrummet	27
3.5	17 kap. 2 § p. 3 - oskälighetsfallen	29
3.5.1	Inledning	29
3.5.2	Rekvisiten betydande skadeverkningar samt oskäligt	29
3.5.3	Rättspraxis.....	31
3.5.4	RSV:s rekommendationer.....	31
3.6	Sammanfattning	32
4	Rättssäkerhetskrav i skatterätten	34
4.1	Inledning.....	34
4.1.1	Rättssäkerhetsbegreppet.....	34
4.1.2	Ändamål	35
4.1.3	Problematik.....	35
4.2	Legalitetsprincipen	36
4.2.1	Inledning	36
4.2.2	Skatteområdet	37
4.2.3	Skatteverkets inflytande vid regeltillämpning	38
4.2.4	Tolkning hos Skatteverket	40
4.2.5	Anståndsanalys	41
4.3	Förutsebarhetsprincipen.....	42
4.3.1	Inledning	42
4.3.2	Problematik.....	42
4.3.3	Upprätthållande av förutsebarheten.....	43
4.3.4	Anståndsanalys	44
4.4	Objektivitetsprincipen	45

4.4.1	Inledning	45
4.4.2	Objektivitet i handläggningen hos Skatteverket	46
4.4.3	Allmänna ombud	48
4.4.4	Anståndsanalys	48
4.5	Officialprincipen	49
4.5.1	Inledning	49
4.5.2	Skatteverket	49
4.5.3	Domstolen	50
4.5.4	Muntlig förhandling	51
4.5.5	Anståndsanalys	52
4.6	Motiveringsskyldighetsprincipen	53
4.6.1	Inledning	53
4.6.2	Beslutsmotivering från förvaltningsdomstol och Skatteverket	54
4.6.3	Skenmotivering	55
4.6.4	Beslutsmotiverings konsekvenser	55
4.6.5	Anståndsanalys	56
4.7	Oskuldspresumtionsprincipens förhållande till omedelbar verkställighet av skatt	56
4.7.1	Inledning	56
4.7.2	Problematik	56
4.7.3	Rättspraxis	57
4.7.4	Anståndsanalys	58
4.8	Rättssäkerhet för handläggningstider i skattemål	59
4.8.1	Inledning	59
4.8.2	Anståndsärendets handläggningstid	59
4.8.3	Långa handläggningstider	60
4.8.3.1	<i>Rapporter gällande långa handläggningstider för skatteärenden</i>	<i>61</i>
4.8.3.2	<i>Riksrevisionsverkets rapport</i>	<i>61</i>
4.8.3.3	<i>Kommentarer</i>	<i>62</i>
4.8.3.4	<i>Domstolsverkets rapport</i>	<i>63</i>
4.8.3.5	<i>Kommentarer</i>	<i>64</i>
4.8.4	Artikel 6.1 i Europakonventionen	65
4.8.5	Skatter och artikel 6.1 i Europakonventionen	68
4.9	Sammanfattning	70
5	Slutsatser	71
5.1	De lege lata	71
5.1.1	17 kap. 2 § p. 2-3 SBL	72
5.1.2	Hot mot rättssäkerheten	73
5.2	De lege ferenda	76
	Källförteckning	79
	Bilagor	
	Bilaga 1 utdrag ur skattebetalningslagens 17 och 23 kapitel	89
	Bilaga 2 utdrag ur Europakonventionen	90

Förkortningar

BFO	Bevillningsförordningen
BevU	Beviljningsutskottets betänkande
Bet.	Betänkande
Dir.	Direktiv
DN	Dagens Nyheter
Dnr	Diarienummer
Ds	Departementsserie
DV	Domstolsverket
EG	Europeiska Gemenskapen
EU	Europeiska Unionen
FBL	Lag om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189)
FsamIF	Författningssamlingsförordning (1976:725)
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FT	Förvaltningsrättslig tidskrift
JO	Justitieombudsmannen, Riksdagens ombudsman
JT	Juridisk tidskrift
JuU	Justitieutskottets betänkande
Kap.	Kapitel
KL	Konkurslag (1987:672)
KR	Kammarrätt
KU	Konstitutionsutskottets betänkande
LSK	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Not	Notismål
NSFS	Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken (1942:740)

Ref	Referatmål
RF	Regeringsformen (1974:152)
RR	Regeringsrätten
RRK	Rättsfall från Regeringsrätten och kammarrätterna
RRV	Riksrevisionsverket
RSV	Riksskatteverket
RSV S	Riksskatteverket Skatt
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling
SkFInstr.	Förordning (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen
SKM	Skattemyndigheten
SkU	Skatteutskottets betänkande
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SST	Svensk skattetidning
St.	Stycke
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslag (1990:324)
UBL	Uppbördslag (1953:272)
ÄFL	Äldre förvaltningslag (1971:290)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Anståndsproblematiken väcker ofta diskussion kring ämnet rättssäkerhet. Anledningen till detta är förmodligen att en skattskyldige naturligtvis inte vill betala skatt som denne anser är felaktig och som inte ännu har hunnits prövats av en oberoende instans. Dessutom kan ett nekande av anstånd få stora ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige, vilka kan få följder som senare trots vunnen process inte går att reparera.

När skattskyldig begär omprövning eller överklagar ett taxeringsbeslut uppkommer frågan om denne omedelbart skall behöva betala in den skatt som ärendet rör. Att skatten är tvistig inverkar således inte på skyldigheten att betala denna, detta enligt huvudregeln i 23 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. För att slippa erlagga skatten innan beslutet vunnit laga kraft, måste denne erhålla anstånd med betalning av skatten. Anståndsbestämmelserna finns i 17 kap. SBL och specifikt för omprövning och överklagan i 17 kap. 2 § SBL. Vid begäran om anstånd med betalning av skatten blir anståndsfrågan ett separat ärende som till viss del skiljer sig ifrån det underliggande taxeringsärendet. Samtidigt skall utgången av anståndsärendet bestämmas utifrån det som framkommer i det underliggande ärendet som ligger till grund för taxeringen.

Kritiken som riktas mot anståndsreglerna är att de anses vaga och oprecisa, vilket leder till att tillämpningen riskerar att bli godtycklig. Till detta skall det också tilläggas att väntetiden för att få sitt ärende avgjort är som regel mycket lång och i de fall där skattskyldige inte beviljas anstånd måste denne ligga ute med pengar under en tid.

1.2 Syfte

Det övergripande syftet med uppsatsen är att utreda om eller hur grundläggande rättssäkerhetskrav upprätthålls i regleringen rörande anstånd med betalning av skatt enligt 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL och dess tillämpning i domstolar och hos Skatteverket.

Uppsatsen har även till syfte, för de fall det kan konstateras att utformningen eller tillämpningen av densamma helt eller delvis inte uppfyller grundläggande krav på rättssäkerhet de lege lata, göra en utvärdering de lege ferenda. Sistnämnda innebär att diskutera om det finns alternativa lösningar att hantera skattebetalningen vid tvister mellan den skattskyldige och Skatteverket.

1.3 Metod och material

För att på ett kvalitativt sätt uppnå syftet med uppsatsen används den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att rättskällorna studeras i den sedvanliga ordningen: lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.

Eftersom anståndsbestämmelserna är vagt formulerade använder vi oss av förarbeten till största del för att få vägledning hur bestämmelserna skall tillämpas. Vad det gäller vägledande rättsfall avseende anståndsfrågan är tillgången begränsad och de få avgöranden som finns att tillgå är inte precisa i sin utformning. Doktrinen ger utfyllande information om hur olika författare ser på bestämmelserna och vi värderar då i vilken omfattning deras ställningstaganden kan anses betydelsefulla för tolkningen av bestämmelserna.

För att utreda om eller hur rättssäkerheten upprätthålls vid tillämpningen av anståndsreglerna i 17 kap. 2 § SBL har vi valt att analysera och utvärdera olika rättssäkerhetsprinciper som vi anser är relevanta. Vi undersöker principerna utifrån den ordning vi anser att de uppkommer i ett anståndsärende.

Analys av rättskällorna sker i ljuset av rättssäkerheten, då den är ett genomgående vitalt begrepp i uppsatsen. När vi anser att kravet på rättssäkerhet inte är uppfyllt i rättskällorna kommenterar vi detta löpande och kommer slutligen med alternativa lösningar i slutsatserna.

1.4 Avgränsning

Uppsatsen kommer att begränsas till reglerna om anstånd med betalning av skatt i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL. Vi har valt att koncentrera oss på dessa punkter i detta lagrum p.g.a. att uppsatsens omfattning blir allt för bred om resterande anståndsbestämmelser i 17 kap. SBL analyseras. Vad det gäller 17 kap. 2 § p. 1 SBL uttalade dåvarande Riksskatteverket, idag Skatteverket att p. 1 riktar sig mot situationer där skatten kan antas bli nedsatt på grund av omprövningsbeslut eller rättelse av debiteringsfel, med andra ord ändringar som hanteras på myndighetsnivå.¹ Det kan då med anledning av föregående mening konstateras att p. 1 endast åberopas av Skatteverket själva. Vi har därför valt att inte studera p. 1, likaså gäller paragrafens andra och tredje stycken.

Vi har i uppsatsen valt att endast kortfattat redogöra för anledningen till varför en skattskyldig blir taxerad och går därför inte djupare in på taxeringsförfarandet än vad som krävs, för att få en överblick av bakgrunden till varför en skattskyldig begär anstånds betalning med skatten.

Konsekvenserna av ett negativ besked för den skattskyldige i anståndsfrågan kan i vissa fall resultera i utmätning. Då uppsatsen behandlar skatterätt och inte i obeståndsrätt har vi valt att inte fördjupa oss i denna problematik. Konkursförfarandet nämner vi endast i de fall där det belyser konsekvenserna av en avslagen anstånds begäran.

Någon komparativ studie gällande utländska rättssystem rörande anståndsfrågan genomförs inte, då vi anser att uppsatsen blir allt för omfattande.

Vi har avgränsat vårt kapitel om rättssäkerhet till det som vi anser vara relevant för skatterätten i allmänhet och för anståndsreglerna i synnerhet. Vad det gäller Europakonventionens innehåll läggs tonvikt enbart på artikel 6. Denna avgränsning görs p.g.a. artikel 6 förhållande till rättssäkerhetskapitlets utredning avseende handläggningstid och oskuldspresumtionen, men också med anledning av relevanta rättsfall från Europadomstolen.

Omprövningsförfarandets vara eller inte vara hos Skatteverket har varit föremål för viss diskussion. Med tanke på att den skattskyldige därigenom låter Skatteverket ytterliggare en gång granska sina invändningar gällande ett tvistigt beslut, har synpunkter framförts avseende objektiviteten för själva proceduren. Synpunkterna har gällt om hur rättssäkerhetsmässigt det är att samma myndighet omprövar sina egna tvistiga beslut. För anståndsfrågans skull torde det vara ytterst angeläget att upprätthålla en objektiv bedömning. Speciellt eftersom det faktum att samma myndighet omprövar sina egna beslut anses som ett pro-

¹ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen, s. 3.

blem. Denna problematik väljer vi att inte undersöka, även om den är intressant anser vi att det inte finns tillräckligt utrymme för en sådan undersökning.

1.5 Disposition

För att ge läsaren en förståelse för kopplingen mellan taxeringsprocessen och anståndsinsti-
tutet ges en översiktlig beskrivning av taxeringsförfarandet i kapitel 2. Sist i kapitlet ges en
kort sammanfattning, likaså i kapitel 3 och 4.

I kapitel 3 förklarar vi först problematiken och vilka konsekvenser som anståndsreglerna
kan medföra. Fortsättningsvis redogör vi kort för reglernas uppkomst ur ett rättshistoriskt
perspektiv, för att till sist redogöra anståndsreglerna enligt gällande rätt.

Kapitel 4 behandlar rättssäkerhetskraven för skatterätten. I detta omfattande kapitel utreder
vi de rättssäkerhetsprinciper som vi anser mest relevanta för utredningens syfte rörande om
eller hur rättssäkerheten upprätthålls i tillämpningen av anståndsreglerna. Varje rättssäker-
hetsprincip har ett avsnitt där vi applicerar principen på anståndsreglerna för att på så vis
undersöka om rättssäkerheten upprätthålls. Vi behandlar också i detta kapitel de långa
handläggningstiderna för skattemål samt utreder skatters förenlighet med artikel 6 i Euro-
pakonventionen.

Avslutningsvis redogör vi för våra slutsatser i kapitel 5. Vi har valt att först utvärdera 17
kap. 2 § p. 2-3 SBL sett ur gällande rätt, de lege lata. Efter det redogör vi för om rättssäker-
heten upprätthålls vid tillämpningen av anståndsreglerna och om rättsäkerheten hotas p.g.a.
detta. Till sist avslutar vi slutsatserna med avsnittet de lege ferenda. Här för vi fram våra
tankar och idéer angående förbättringar för hur rättssäkerheten kan förankras på ett ännu
bättre sätt.

2 Taxeringsförfarandet

2.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att beskriva taxeringsprocessen på ett enkelt sätt för att läsaren skall förstå kopplingen till anståndsinstitutet. Anledningen till att en skattskyldig begär anstånd med betalning av skatten är att det från början ligger ett tvistigt taxeringsbeslut som grund. När Skatteverket enligt 1 kap. 1 § första styck p. 1 SBL kräver in skatt som grundar sig på taxeringen och den skattskyldige anser att Skatteverkets bedömning inte överensstämmer med sin egen uppfattning, kan den skattskyldige begära omprövning av beslutet enligt 21 kap. 1 § SBL. Skulle inte heller omprövningen vara den skattskyldige tillfreds, kan denne överklaga myndighetens beslut till allmän förvaltningsdomstol, 22 kap. 1 § SBL. Även om skatten är tvistig, inverkar detta inte på skyldigheten att betala den skatt som överklagandet gäller enligt huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL. Emellertid finns undantagsregler i 17 kap. 2 § som stadgar att den skattskyldige kan få anstånd med skattebetalningen. För att kort sammanfatta varför anståndsbegäran uppstår är det p.g.a. att Skatteverket och den skattskyldige inte har samma syn rörande vilken skatt som skall betalas samt att den skattskyldige vill vänta med betalning av skatten tills dess frågan är slutligt avgjord.

2.2 Taxeringen

Enligt 1 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, är innebörden av begreppet taxering att underlaget för skatter och avgifter fastställs. En skattskyldig har en uppgiftsskyldighet enligt lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227), LSK. Dessa uppgifter samt de kontrolluppgifter som arbetsgivare skall tillhandahålla Skatteverket ligger enligt 4 kap. 2 § TL som grund för taxeringen.

Enligt 4 kap. 1 § TL stadgas att underlaget fastställs genom *grundläggande* beslut om årlig taxering, *omprövningsbeslut* eller beslut om *taxeringsåtgärder* efter domstols beslut. Grundläggande beslut är de beslut som Skatteverket fattar allra först under taxeringsperioden för att fastställa beskattningsunderlaget. I dessa beslut innefattas också ställningstaganden i de olika sakfrågorna.² Vanligtvis fattas bara ett beslut då Skatteverket inte behöver göra några ändringar i deklarationen. Dock kan grundläggande beslut avvika från deklarationen. Det sker t.ex. vid korrigering av felräkningar.³ Senast den sista november varje taxeringsår skall Skatteverket enligt 4 kap. 2 § TL fatta grundläggande beslut om årlig taxering. Tar Skatteverket ett första beslut efter den sista november, blir det per definition ett omprövningsbeslut, dessa beslut behandlas närmare i kap. 2.4. Det åligger också på Skatteverket att fastställa och korrigera de ändringar i beskattningsunderlaget som uppkommer då domstol beslutat i taxeringsmål.⁴ Taxeringsåtgärder efter domstols beslut är således Skatteverkets uppgift att räkna om och justera beskattningsunderlaget.

För de fall när uppgifter för underlaget saknas och skatten inte kan beräknas, skall Skatteverket uppskatta skatten och underlaget genom ett förfarande som kallas skönstaxering, 4 kap. 3 § TL. Dock är det av yttersta angelägenhet att framhäva det faktum att skönstaxering

² Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 293.

³ Tollerz, Kerstin, enkelt om taxering (1993), s. 22.

⁴ 4 kap. 23 § TL.

inte skall brukas som ett straff eller påtryckningsmedel när den skattskyldige inte fullgjort sin deklarationsplikt.⁵ Ändamålet med skönstaxeringen är att åstadkomma ett korrekt taxeringsbeslut.⁶ Enligt förarbetena skall skönstaxering vara en sista lösning när den skattskyldiges inkomster inte kan uppskattas. Inte heller skall skönstaxering vara för handen vid de tillfällen då den skattskyldige förfarit försumligt, men där omständigheterna ändå är sådana att inkomsterna kan bedömas med god precision på det underliggande materialet.⁷

Taxering är ett förvaltningsärende och detta stadgas i förvaltningslagen (1986:223), FL. I lagens första paragraf fastställs att FL reglerar förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden, samt domstolarnas handläggning av förvaltningsärenden. Dock har TL företrädare framför ovan nämnda lag enligt 3 § FL. Detta lagrum stadgar att om bestämmelser i en annan lag eller förordning avviker från FL, skall dessa bestämmelser gälla och ha företräde framför FL. Därav går det att konstatera att FL är en allmän lag som får böja sig för speciallagarna.

2.3 Omprövning

En trygghet sett ur rättsäkerhetssynpunkt är rättigheten för den skattskyldige att kunna begära omprövning av ett taxeringsbeslut,⁸ men också av beskattningsbeslut enligt SBL. Utgångspunkt är att rätt skatt skall erläggas och då är det betydelsefullt att felaktiga beslut skall kunna ändras.⁹ För de fall den skattskyldige inte anser att Skatteverket har fattat ett korrekt beslut, ges en rätt till att begära omprövning av beslutet. I samband med denna begäran kan den skattskyldige dessutom begära att få anstånd med betalning av skatten, 17 kap.2 § p. 2-3 SBL.

Yrkandet om omprövning och överklagande är följaktligen taxeringsbeslut som Skatteverket fattat grundat på lämnad självdeklaration. Enligt 4 kap. 7 § TL skall Skatteverket ompröva ett taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Vad det gäller reglerna i SBL stadgar 21 kap. 1 § att Skatteverket skall ompröva beslut som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Dock skall tilläggas att i 21 kap. 2 och 3 §§ SBL finns undantag, nämligen vad gäller beslut om preliminär skatt och överenskommelse gällande företrädaransvar.

Ett taxeringsbeslut kan omprövas av både den skattskyldige och Skatteverket. Om en skattskyldig anser att ett taxeringsbeslut är inkorrekt och vill begära omprövning, skall detta ske skriftligen. Begäran skall ha inkommit till Skatteverket före utgången av det femte *taxeringsåret*, 4 kap. 9 § 1 stycket TL. Till skillnad från TL gäller i SBL att begäran skall ha in-

⁵ Prop. 1955:160. Förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379), m.m., s. 101-102.

⁶ Prop. 1955:160. Förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379), m.m., s. 101-102.

⁷ Prop. 1955:160. Förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379), m.m., s. 102.

⁸ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 47.

⁹ Lodin, Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, 10 uppl. (2005), 636.

kommit till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* har gått ut, 21 kap. 4 § 1 stycket SBL.¹⁰

Väljer Skatteverket att på eget initiativ ompröva ett beslut, får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret, 4 kap. 13 § 1 stycket TL. I SBL gäller att senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* har gått ut skall beaktas, 21 kap. 8 § 1 stycket SBL. I regel bedöms beslut som leder till lägre skatt vara till den skattskyldiges fördel.¹¹

För omprövningar som Skatteverket gör på eget initiativ till nackdel för den skattskyldige är tidsfristen betydligt kortare. Inom ett år efter utgången av taxeringsåret gäller enligt 4 kap. 14 § 1 stycket TL, eller inte senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* har gått ut, 21 kap. 9 § 1 stycket SBL. Tidsfristen kan utökas om deklARATIONEN inte har kommit in i rätt tid. Då gäller det för Skatteverket att meddela omprövningsbeslut inom ett år från den dag då självdeklARATIONEN inkom, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret, 4 kap. 14 § 2 stycket TL. Vad gäller SBL stadgar 21 kap. 9 § 2 stycket, att i likhet med TL gäller för Skatteverket att meddela omprövningsbeslut inom ett år från den dag då självdeklARATIONEN inkom, men senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår som under vilket *beskattningsåret* har gått ut.

2.4 Eftertaxering - efterbeskattning

Begreppen eftertaxering och efterbeskattning syftar på Skatteverkets möjlighet att kunna ompröva ett beslut till den skattskyldiges nackdel efter ettårs- respektive tvåårsfristen i TL och SBL.¹² Det finns emellertid enligt huvudreglerna en borte tidsgräns för de båda begreppen. Enligt huvudregeln i 4 kap. 19 § TL skall meddelande om beslut om eftertaxering ske före utgången av femte året efter taxeringsåret. Vad det gäller efterbeskattning skall meddelandet om beslutet lämnas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket *beskattningsåret* har gått ut, 21 kap. 14 § SBL.

Reglerna om när eftertaxering och efterbeskattning får ske påminner mycket om varandra och förfarandena uppstår i tre olika situationer:

1. När den skattskyldige lämnat *oriktig uppgift* eller *underlåtit* att lämna deklARATION som resulterat i att Skatteverkets beslut blivit felaktigt eller inte fattats.¹³
2. Vid *uppenbara förbiseenden* eller *felaktig kontrolluppgift*.¹⁴
3. *Följändringar* till följd av andra beslut.¹⁵

Det finns undantagsregler för eftertaxering och efterbeskattning. I 4 kap. 18 § 1 stycket TL sägs att eftertaxering endast får ske om den avser belopp av någon betydelse. Enligt förar-

¹⁰ Undantagsregel i 21. kap 5 § SBL.

¹¹ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteprocessen (2004), s. 51.

¹² Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteprocessen (2004), s. 54.

¹³ 4 kap. 16 § TL, 21 kap. 11 § SBL.

¹⁴ 4 kap. 17 § TL, 21 kap. 12 § SBL.

¹⁵ 4 kap. 17 § TL, 21 kap. 12 § SBL.

betena skall detta belopp vara cirka 5000 kronor av den taxerade inkomsten.¹⁶ I SBL är 21 kap. 13 § 1 stycket nästan identiskt formulerat. Dock är innebörden av ”belopp av någon betydelse” i detta lagrum oklar. I förarbetena uttrycks: ”Vad som vid tillämpningen av första stycket skall anses som belopp av någon betydelse bör avgöras med ledning av vad som gäller vid eftertaxering”.¹⁷

För skattskyldiga kan eftertaxering och efterbeskattning medföra negativa konsekvenser eftersom dessa typer av omprövningar uppstår långt efter den ordinarie taxeringen och medför i många fall också betydande skattehöjningar.¹⁸ 1991 års taxeringsreform medförde att beslutsbehörigheten angående eftertaxering flyttades ned till Skatteverket som första instans istället för länsrätten.¹⁹ I och med denna förskjutning uppstod två ofördelaktiga situationer. Först och främst blev den skattskyldige nu tvungen att erlægga den skatt som aktualiserades av eftertaxeringen vid en tidigare tidpunkt och före ärendet ens prövats av domstol.²⁰ För det andra att Skatteverket kom att få ansvaret för att utreda förutsättningarna för eftertaxering, men också ta ställning och besluta om sådan taxering. I praktiken yttrar det sig på så sätt att en och samma tjänsteman på Skatteverket kan göra utredningen, besluta i eftertaxering och sedan till sist företräda Skatteverket i en eventuell domstolsprocess.²¹ Dessa situationer kan i grund och botten medföra ett åsidosättande av rättssäkerheten,²² därför ur rättssäkerhetssynpunkt kan det te sig olyckligt att en och samma tjänsteman skall handlägga själva ärendet, för att sedan också vara motpart i en eventuell domstolsprocess. Höga krav på opartiskhet samt objektivitet måste då ställas på den enskilda tjänstemannen. Vi ställer oss tveksamma till det här upplägget. Det är inte tillfredsställande att en enskild tjänsteman tar alla beslut i ett och samma ärende. En viktig förutsättning för att handlägga ärenden opartiskt och objektivt torde vara karaktärsdraget av prestigelöshet. För att enpartsförfarandet hos Skatteverket skall fungera är det ofrånkomligt att tjänstemannen skall vara så självkritisk i sin granskning av ärendet, att han sedermera kan ändra sitt tidigare beslut.

2.5 Överklagandet

Ett väl fungerande rättssamhälle skall beskydda sina medborgare mot materiellt oriktiga domar. Därför skall den enskilde ges möjlighet till att överklaga. Den skattskyldige har alltid rätt att överklaga ett taxeringsbeslut hos länsrätten, likaså gäller för det allmänna ombudet som då företräder Skatteverket, 6 kap 1 § TL. Motsvarande bestämmelser för beslut av Skatteverket finns i 22 kap. 1 § SBL. Dock måste den skattskyldige uppfylla tre stycken rekvisit: *partsbehörighet*, *processbehörighet* samt att vara *saklegitimerad*.²³

¹⁶ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 407.

¹⁷ Prop. 1990/91:46. Om nya omprövningsregler vid uppbörd av inkomstskatt och socialavgifter m.m., s. 64.

¹⁸ Tollerz, Kerstin, enkelt om taxering (1993), s. 32.

¹⁹ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 276.

²⁰ Lodin, Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, 10 uppl. (2005), s. 637.

²¹ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s 51.

²² Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 330.

²³ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteförfarandet, del 1, laghandbok som uppdateras kontinuerligt sedan 1992, s. 6:1:2 TL.

Skatteverket skall alltid ompröva det överklagade beslutet, 6 kap. 6 § TL.²⁴ Enligt förarbetena medför en obligatorisk omprövning att mål där ingen tvist föreligger förhindras att tas upp i domstol. Skatteverket ges möjlighet att reparera uppenbara fel och brister, men också att beakta ny information som kan leda till en ändrad uppfattning av ärendet.²⁵ Även om det överklagade beslutet varit föremål för en tidigare omprövning är Skatteverket tvingat till en ytterliggare omprövning. Om Skatteverket inte bifaller den klagandes yrkanden överlämnas det till länsrätten.²⁶

Vid överklagan av länsrättens eller kammarrättens beslut, skall den skattskyldige inkomma med sitt överklagande inom två månader från den dag då han fick del av beslutet. För Skatteverket eller det allmänna ombudet gäller att överklagandet skall ha inkommit senast två månader från den dag då beslutet meddelades, 6 kap. 13 § TL. Om en part har överklagat ett beslut av länsrätt eller kammarrätt, får även motparten ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för överklagandet har gått ut. Ett sådant överklagande skall ges in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Återkallas eller förfaller det första överklagandet av någon annan anledning, förfaller också det senare.²⁷

Mängden förvaltningsrättsliga måltyper medför att kammarrätten måste meddela prövningstillstånd för flertalet måltyper. Om kammarrätten inte beviljar prövningstillstånd står länsrättens beslut fast, 34a § 3 stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL. Skattemålen är emellertid undantagna för detta,²⁸ förutom mål om anstånd med betalning av skatt.²⁹ För prövning av ett överklagande från kammarrätt till regeringsrätt krävs alltid att Regeringsrätten meddelar prövningstillstånd. Regeringsrätten meddelar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen eller om det föreligger synnerliga skäl, 36 § FPL. Vid uteblivet beviljande från Regeringsrättens sida står kammarrättens beslut fast, 35 § FPL.

Om en skattskyldig anser sig fått sina mänskliga rättigheter kränkta i ett anståndsmål finns ytterliggare en chans till upprättelse, nämligen att vända sig till Europadomstolen (European Court of Human Rights) i Strasbourg. Europadomstolen löser inte några tvister mellan parter, utan vad som sker är endast en lagprövning. Det enda domstolen kan göra är att fastslå att en mänsklig rättighet har kränkts och utdöma skadestånd.³⁰ Det förutsätts då att den skattskyldige har blivit berövad sina rättigheter enligt lag (1994:1219), Europakonventionen, t.ex. brott mot artikel 6 (om rättvis rättegång).³¹ För att Europadomstolen skall behandla den skattskyldiges klagomål förutsätts att överklagan inkommer inom 6 månader

²⁴ Se även 22 kap. 6 § SBL.

²⁵ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 317.

²⁶ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 317.

²⁷ 6 kap. 14 § TL.

²⁸ Hur går det till i kammarrätten? http://www.dom.se/templates/DV_InfoPage____3282.aspx (tillgänglig 2006-10-06).

²⁹ 22 kap. 11 § 5p SBL.

³⁰ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 170.

³¹ Forssén, Björn, Taxeringsprocess – en läro- och handbok (2006), s. 120.

från det att Regeringsrätten avgjort målet.³² Om Europadomstolen dömer till den skattskyldiges fördel faller Sverige för brott mot Europakonventionen, vilket resulterar i negativ publicitet. Därför torde det inte vara ovanligt att staten vill medverka till en förlikning när indikation ges att Europadomstolen kommer att döma till den skattskyldiges fördel. Detta med anledning av att staten ser en möjlighet till att slippa betala ut skadestånd, för att istället nå en lindrigare förlikning.

2.6 Sammanfattning

Taxering innebär att underlaget för skatter och avgifter fastställs. Enligt LSK har skattskyldig en skyldighet att lämna sådana uppgifter som skall ligga till grund för taxeringen. Underlaget fastställer sedermera genom grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut eller beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut. För de fall när uppgifter för underlaget saknas och skatten inte kan beräknas, skall Skatteverket uppskatta skatten och underlaget genom ett förfarande som kallas skönstaxering.

En skattskyldig som är missnöjd med ett taxeringsbeslut kan begära omprövning. Skatteverket skall ompröva ett taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. Ett taxeringsbeslut kan omprövas av både den skattskyldige och Skatteverket.

Eftertaxering och efterbeskattning syftar på Skatteverkets möjlighet att kunna ompröva ett beslut till den skattskyldiges nackdel efter ettårs- respektive tvåårsfristen i TL och SBL. Det finns dock undantagsregler för eftertaxering och efterbeskattning. Undantagsreglerna säger att eftertaxering endast får ske om den avser belopp av någon betydelse. Enligt förarbetena skall detta belopp vara cirka 5000 kronor av den taxerade inkomsten.

Den skattskyldige har alltid rätt att överklaga ett taxeringsbeslut hos länsrätten, likaså gäller för det allmänna ombudet som då företräder Skatteverket. Enligt lagen skall Skatteverket alltid ompröva det överklagade beslutet. För detta fall ges Skatteverket möjlighet att reparera uppenbara fel och brister, men också att beakta ny information som kan leda till en ändrad uppfattning av ärendet. Generellt krävs inget prövningstillstånd för skattemål i kamrarrätten. Detta gäller däremot inte anståndsärenden. Sista möjlighet till upprättelse är att vända sig till Europadomstolen, där en skattskyldig kan åberopa att denne har fått sina mänskliga rättigheter kränkta.

³² Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteprocessen (2004), s. 194.

3 Anståndsreglerna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL

3.1 Inledning

Syftet med kapitlet är att förklara anståndsreglerna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL enligt gällande rätt. Där anståndsfrågorna med utgångspunkt av omprövning och överklagande behandlas. Med anledning av detta är vår avsikt att belysa vilka brister som kan uppstå p.g.a. reglernas oklara formuleringar och hur detta förhindrar den enskilde att få ett rättssäkert förfarande samt vilka konsekvenser detta för med för sig.

3.2 Problematik

Bestämmelserna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL rörande anstånd med betalning av skatt kan ha enormt stor ekonomisk betydelse för den skattskyldige. Självfallet vill den skattskyldige inte betala en skatt som denne anser är felaktig, vilket blir följderna om denne inte beviljas anstånd. Denna problematik aktualiseras främst i fall där den skattskyldige utgörs av privatperson eller mindre företag, då större företag både har stora ekonomiska resurser och juridisk expertis att tillgå. Stora företag riskerar inte heller att drabbas lika hårt ekonomiskt som mindre företag och privatpersoner om anståndet uteblir. Skatteverket beviljar också i större utsträckning anstånd till dessa eftersom de vet att den ekonomiska förmågan finns.

Att behöva betala en tillkommande felaktig skatt kan i värsta fall leda till konkurs som dessutom leder till att skatteprocessens fullföljande går förlorad. Således är beviljande av anstånd med betalning av skatt till dess att ärendet är avgjort ofta speciellt essentiellt för att små företag skall ha möjlighet att leva vidare, vilket inte alltid sker i praktiken.³³ Att en dom inte vunnit laga kraft innebär i allmänhet inte att gäldenären får konkursansökningsmålet vilandeförklarat, 2 kap. 14 § konkurslag (1987:672), KL. Anledningen härtill är att dessa mål måste avgöras snabbt.³⁴ Huruvida tingsrätten är förhindrad att pröva det materiellt riktiga i Skatteverkets beslut eller dom i förvaltningsdomstol råder det delade meningar om.³⁵ I en dom från Högsta domstolen sägs det dock att något sådant hinder inte finns.³⁶ Eftersom det berör två olika sakfrågor, beskattning och indrivning av skatt, anser vi att de allmänna domstolarna bör kunna genomföra en från förvaltningsdomstolarna fristående prövning av sakförhållandet.

Till detta bör även tilläggas att, väntetiden för att frågan skall upptagas i första instans kan dröja flera år och till dess att frågan vunnit laga kraft får den skattskyldige leva i både i ekonomisk och psykologisk ovisshet. En annan viktig aspekt gällande anståndsfrågan är avvägningen mellan den enskildes krav på rättssäkerhet och statens krav på indrivning av skattefordringar. Båda sidors krav är av stor betydelse, vilket medför svårigheter, då bägge sidors krav skall tillgodoses.

³³ Nyquist, Kerstin & Andersson, Krister, Ge småföretag bättre skatterättslig situation, Dagens Industri 2002-05-14.

³⁴ Heuman, Lars, Specialprocess: Utsökning och konkurs (2000), s. 178.

³⁵ Lahnborg, Kenneth & Leffler, Teodor, Företrädaransvaret enligt skattebetalningslagen – en gräddfil för staten!, JT 2000/01, s. 85ff.

³⁶ NJA 2003 s. 207.

3.3 Historisk bakgrund

Idén att betala påförd skatt trots att denna är tvistig, kan utläsas redan i den 28 april 1789 utfärdade bevillningsförordningen, BFO. Vidare kan det konstateras att detta också medtagits i 75 § 3 mom. i 1883 års BFO.

Debatten med att erhålla anstånd med betalning av skatt togs upp redan 1919, det ansågs orsaka väsentliga ekonomiska olägenheter för den skattskyldige att ligga ute med pengar i avvaktan på att beslut från domstol.³⁷

Under efterkrigstiden infördes 1947 ett antal förändringar i uppbördssystemet.³⁸ I detta fanns dock inga anståndsbestämmelser som innebar befrielse från att erlägga skatt i behörig ordning, med undantag då det var fråga om dubbeltaxering. Uppfattningen att lagstiftningen var otillräcklig när det gällde att ta till vara den enskildes rätt gentemot det allmänna i anståndsfrågan var utbredd.³⁹ Förslag om utvidgning på området gjordes av uppbördssakkunniga 1949, vilket resulterade i att nya regler infördes i 1953 års uppbördslag (1953:272), UBL.⁴⁰

Hur anståndsreglerna skulle utformas och tillämpas var oklart och ansågs således vara en försökslagstiftning till dess att utvärdering skett.⁴¹ Kritiken mot anståndsreglerna kom från flera håll men utan att några omarbetningar företogs⁴².

Uppbördsutredningen, som tillsattes med stöd av Kungl. Maj:ts bemyndigande den 5 juni 1959, påvisade att det i anståndsbestämmelserna fanns brister men konstaterade samtidigt, att dessa trots allt fungerat väl.⁴³ Utredningen kom således fram till att huvudregeln fortfarande var att skatten skulle betalas in oavsett besvär. En revidering av bestämmelserna skulle främst ta sikte på att vidga möjligheterna att erhålla anstånd, i avvaktan på kammarrättens

³⁷ Prop. 1919:104. Förslag till förordning angående rätt till ränta vid restitution av utskylder m.m.

³⁸ Bevillningsutskottets betänkande(BevU) 1945:65. Bevillningsutskottets betänkande i anslutning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till uppbördsförordningen, m.m., jämte ämnet väckta motioner och prop. 1945:370. Förslag till uppbördsförordningen m.m.

³⁹ Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution (1947), s. 11 och SOU 1952:1. 1949 års uppbörds-sakkunniga. Betänkande med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet, s. 36.

⁴⁰ BevU 1953:33. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet m.m., såvitt proposition hänvisats till bevillningsutskottet, jämte i ämnet väckta motioner och prop. 1953:100. Förslag till vissa ändringar av uppbördsförfarandet m.m.

⁴¹ BevU 1961:25. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående anstånd med inbetalning av skatt, s. 3.

⁴² JO:s ämbetsberättelse 1959. Anstånd med erläggande av skatt för skattskyldiga som anfört besvär rörande sin taxering, s. 350, motion 1953 I:170. Av herr Sundelin om visst tillägg till uppbördsförordningen, BevU 1953:33 Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet m.m., såvitt proposition hänvisats till bevillningsutskottet, jämte i ämnet väckta motioner, motion 1958 I:114 och II:132. Av herr Nilsson, Yngve, m.fl., om vidgad möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för skattskyldiga, som anfört besvär rörande sin taxering, BevU 1958:20. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om vidgad möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för skattskyldig, som anfört besvär rörande sin taxering, s. 3, motion 1961 I:486. Av herrar Svenningsson och Schött, angående anstånd med inbetalning av skatt, motion 1961 II:548. Av herr Nilsson m.fl., angående anstånd med inbetalning av skatt och BevU 1961:25 Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående anstånd med inbetalning av skatt, s. 3.

⁴³ SOU 1965:23. Uppbördsfrågor, s. 80.

och Regeringsrättens beslut rörande taxeringen.⁴⁴ Ytterligare uppmjukning av anståndsvillkoren framkommer sedan i propositionen.⁴⁵ 1967 infördes ändringar i uppbördslagen som innebar en reform av anståndsbestämmelserna.⁴⁶

Ett tilltagande missnöje med anståndsbestämmelserna ledde till debatt och en rad olika skrivelser till JO.⁴⁷ Detta mynnade senare ut i två betänkanden från skatteförenklingskommittén, där det bland annat sades att anstånd borde kunna ges i ärenden som var svårbedömda⁴⁸ och att anståndsbeslutet skulle kunna överklagas till länsrätt.⁴⁹ 1990 års taxeringsreform innebar en generell regel om anstånd, då utgången på grund av bedömnings- eller bevisfrågor var oviss eller när lagstiftningen är konstruerad så att den till viss del överlåter åt de rättstillämpande instanserna att fylla ut olika rekvisit.⁵⁰ Som huvudregel gällde dock fortfarande att påfordrad skatt skulle betalas, även om den inte vunnit laga kraft, 103 § UBL.⁵¹

1992 fick rätts säkerhetskommittén i uppdrag av regeringen att utreda frågor rörande rätts säkerheten.⁵² I dess betänkande meddelades att den tidigare ordningen visserligen var bättre än ingenting och att det i huvudsak fungerat väl, men samtidigt framhölls att denna reglering inte gav något rättsligt skydd åt den enskilde, då grunderna för bedömningen var vaga och inte kunde överprövas.⁵³ Förslaget från rätts säkerhetskommittén var mycket radikalt, det betydde att den skattskyldige skulle medges anstånd att betala tvistig skatt om denne begärt omprövning eller överklagat till domstol, om inte synnerliga skäl talade emot detta.⁵⁴ Dessa resonemang skilde sig mycket från tidigare idéer, där betalningen normalt inte kunde skjutas upp på grund av att den skattskyldige överklagade.⁵⁵ Regering ansåg dock att anståndsbestämmelserna inte skulle ändras på föreslagna vis, utan menade att förslaget borde utredas vidare av Skattebetalningsutredningen.⁵⁶

⁴⁴ SOU 1965:23. Uppbördsfrågor, s. 77.

⁴⁵ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändring i uppbördsförordning m.m., s. 118.

⁴⁶ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändring i uppbördsförordning m.m., s. 117.

⁴⁷ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 73.

⁴⁸ SOU 1985:42. Förenklad taxering, s. 153. Se även SOU 1988:22. Ny taxeringslag – Reformerad taxeringsprocess. Del 2. Lagtext och kommentar, s. 244.

⁴⁹ SOU 1988:22. Ny taxeringslag – Reformerad taxeringsprocess. Del 2. Lagtext och kommentar, s. 244.

⁵⁰ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 340f.

⁵¹ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 339.

⁵² Dir 1992:27. Rätts säkerhet vid beskattning.

⁵³ SOU 1993:62. Rätts säkerhet vid beskattning, s. 97.

⁵⁴ SOU 1993:62. Rätts säkerhet vid beskattning, s. 87.

⁵⁵ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 339.

⁵⁶ Prop. 1993/94:151. Rätts säkerhet vid beskattning, s. 120ff. Se även prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar m.m., del 1, s. 418ff.

När den nya skattebetalningslagen trädde i kraft den 1 november 1997, flyttades också anståndsbestämmelserna över till 17 kap. SBL. Lagtexten ändrades något, men de flesta ändringarna var av redaktionell art.⁵⁷

3.4 17 kap. 2 § p. 2 – tveksamhetsfallen

3.4.1 Inledning

Den 1 november 1997 trädde den nya skattebetalningslagen i kraft, i och med detta fördes också anståndsbestämmelserna över från 49 § UBL till 17 kap. SBL. Uttrycket ”tveksam” fick ersätta den tidigare använda ordet ”ovisst” eftersom det förstnämnda ordvalet bättre angav nivån för när anstånd skall medges. Emellertid är ändringen endast av redaktionell art. Regeringen uttalade att de förutsättningar för anstånd inte borde ändras vilket således innebär att tidigare uttalanden på området fortfarande är aktuella och gällande rätt.⁵⁸

I förarbetena framhålls det, att när det vid en samlad objektiv bedömning råder påtaglig osäkerhet om vilken utgång den tvistiga frågan kommer få, bör detta utgöra en grund för anstånd. Dock bör anstånd inte medges endast på grund av att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller komplicerade frågor.⁵⁹

I ärenden där Skatteverket ansöker om förhandsbesked, enligt lagen om förhandsbesked i skattefrågor (1998:189), FBL, får det förutsättas att rättsläget är oklart och därmed torde utgången av dessa systematiskt betraktas som tveksam enligt 17 kap. 2 § 2 stycket SBL. Således är förutsättningarna för anstånd i normalfall uppfyllda.⁶⁰

3.4.2 Tveksamhetsbegreppet

När ett lagrum är beskaffade med vagt utformade uttryck, skapar det utrymme för subjektiva tolkningar. Detta innebär i sin tur att det lätt uppkommer meningsskiljaktigheter mellan det allmänna och den enskilde. Det sedan 1997 införda tveksamhetsuttrycket, 17 kap. 2 § p. 2 SBL, har flera föregångare när det gäller att bedöma huruvida anstånd borde medges eller inte. Uttrycket *troligen* användes av departementschefen i prop. 1953:100, där det sades att, anstånd borde kunna ges då taxeringsintendenten vid ett mer ytligt bedömande *troligen* kommer att tillstyrka besvären.⁶¹ En av de brister som framkom i uppborädsutredningen⁶², var att det saknades möjlighet att förhindra att den enskilde utsattes för ekonomiska skadeverkningar i de fall då det var uppenbart att den skattskyldige besvär skulle tillstyrkas.⁶³

Att anstånd skall ges i skattemål där utgången är oviss har länge diskuterats och ett av de första stegen åt ett införande av reglering av detta torde vara ett av Justitieombudsmannens

⁵⁷ Prop. 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar m.m., del 1, s. 419 och 611.

⁵⁸ Prop. 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar m.m., del 1, s. 419.

⁵⁹ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 341.

⁶⁰ Prop. 1997/98:65. Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m., s. 45.

⁶¹ Prop. 1953:100. Förslag till vissa ändringar av uppborädsförfarandet m.m., s. 289.

⁶² SOU 1965:23 Uppborädsfrågor.

⁶³ SOU 1965:23 Uppborädsfrågor, s. 79.

uttalande från 1981, där han påpekade att sakfråga i åtskilliga skatteärenden inte är självklara åt det ena eller andra hållet⁶⁴

Utvärdering av de brister som fanns i då gällande ordning, att svårbedömda ärenden borde kunna medges anstånd antingen på grund av att sakläget är komplicerat eller för att rättsfrågan är oviss, medförde att skatteförenklingskommittén lade fram ett förslag till förändringar.⁶⁵ Dessa riktlinjer framkom sedermera i slutbetänkandet SOU 1988:22.⁶⁶ Departementschefen delade kommitténs förslag att den dåvarande uppräkningsregeln i 49 § 1 mom. UBL borde ersättas med en generell regel att anstånd får medges med betalning av skatt när det råder ovisshet om lagens rätta innehåll.⁶⁷ Han underströk samtidigt att även ovissa anståndsfall där det rörde sig om skälighetsbedömningar och bevisfrågor, skulle fångas upp av de nya reglerna. Även i ärenden där överklagandet inte innehåller något nytt i sak men som anses svårbedömda bör anstånd kunna komma i fråga.⁶⁸ Dessa bestämmelser infördes i och med 1990 års taxeringsreform.

Sedan dess har anståndsreglerna mjukats upp, vilket har medfört att Skatteverket har möjlighet att bevilja anstånd då de själva visserligen anser att de har rätt uppfattning i frågan, men är medveten om att det kan finnas fler uppfattningar.⁶⁹ Att Skatteverket får meddela anstånd när det är troligt att den skattskyldige kommer att vinna bifall i omprövningen av taxeringsärendet är självklart, men detta lär förmodligen inte aktualiseras då det ofta är samma tjänsteman som tidigare beslutat i taxeringsfrågan så även beslutar i anståndsärendet. Reglerna innebär vidare skall anstånd medges av Skatteverket i sådana gränsfall då den anser att det visserligen finns tillräckligt med förhållanden som talar för att taxering skall ske, men myndigheten också är medveten om att det allmännas ställning i ärendet eller målet inte är starkare än att det objektivt sett kan te sig som lika sannolikt att tillräckligt starka skäl för taxering inte finns. Alltså en möjlighet att meddela anstånd i ärenden där utsikten för bifall bedöms vara lika stor som avslag.⁷⁰ Därutöver ger tveksamhetsrekvisitet visst utrymme för anstånd, i sådana fall där sannolikheten för ett kommande taxeringsbeslut till nackdel för den skattskyldige väger över något men där omständigheterna ändå innebär en beaktansvärd tvekan om en sådan utgång.⁷¹ Anstånd bör emellertid inte enligt denna grund ges när avslag i taxeringsärendet är det troliga utfallet.⁷² Vi ställer oss frågande till sannolikheten att tjänsteman på Skatteverket beviljar anstånd i fall där denne bedömer att taxeringsbeslutet kommer att gå den skattskyldige emot.

⁶⁴ Nilsson, Per-Erik, JO, Den långsamma skatteprocessen – några synpunkter och förslag, 1981, s. 323 – 332.

⁶⁵ SOU 1985:42. Förenklad taxering, s. 153.

⁶⁶ SOU 1988:22. Ny taxeringslag – Reformerad taxeringsprocess. Del 2. Lagtext och kommentar, s. 244.

⁶⁷ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 340f.

⁶⁸ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 341.

⁶⁹ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 89.

⁷⁰ Prop. 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar m.m., del 1, s. 419.

⁷¹ Nylund, Susanne & Valinder, Dag, Skattebetalningslagen (1998), 17:2:3 se även prop. 1989/90:74 Ny taxering, s. 340.

⁷² Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 340.

Enligt departementschefen bör anstånd lättare kunna medges i de fallen där det råder ovisshet om lagens rätta innehåll och då den rättsliga frågan är svårbedömd, vilket kan förekomma då de rättstillämpande instanserna måste fylla ut olika rekvisit i ofullständiga lagstiftningar.⁷³ Detta uttalande anser vi är att betrakta som ett erkännande att lagstiftningen är vagt utformad. Att i propositionen meddela att lagstiftning skall fyllas ut av de rättstillämpande instanserna är ett hot mot rättssäkerheten eftersom förutsebarheten försämras avsevärt och dessutom skapar det utrymme för subjektiva tolkningar. Vi menar på att det istället borde föreslås ändringar i lagtexten eller tydligare förklara begreppet i förarbetena. Mot tveksamhetskriteriet i samband med omprövning och överklagande har mycket kritik riktats.⁷⁴ Enligt vår mening är denna kritik befogad eftersom det kan vara mycket besvärligt för den skattskyldige att bedöma huruvida utgången i ett ärende eller målet är tveksamt eller inte, vilket bidrar till att den skattskyldige och Skatteverket kan komma att ha olika uppfattningar i frågan. Dessutom skapar en ovisshetsbedömning onödigt merarbete för både Skatteverket och den enskilde.⁷⁵

Begreppet ”oviss” inbegriper både de bevisvärderingsfrågor, skälighetsfrågor som gör att tvekan kan uppkomma om utgången i taxeringsmålet dock har lagstiftaren inte gjort någon gradering eller prioritering av faktorerna.⁷⁶

När skattekravet grundar sig på ett beslut från Skatteverket är utrymmet för beviljat anstånd större än när det föreligger beslut från domstol eftersom utgången i skattefrågan blir mindre tveksam desto högre upp i instanskedjan ärendet kommer.⁷⁷

3.4.3 Praxis angående tveksamhetsbegreppet

Endast ett fåtal anståndsprövningar har tagits upp av Regeringsrätten och betydelsen av dem kan diskuteras, således är vägledningen på området i form av prejudikat liten. Detta beror till viss del på att själva anståndsproblematiken har ansetts som mindre viktigt i förhållande till den underliggande sakfrågan. Att det tidigare inte existerade någon fullständig fullföljdsomöjlighet har givetvis också bidragit till att det finns få prejudikat på området.⁷⁸ Med tanke på att begreppet ”tveksamt” är svårdefinierbart innebär avsaknaden av rättsfall att förutsebarheten inskränks och dessutom uppstår en risk för olikformig behandling av anståndsärenden.

Ett för ovisshetsbegreppet intressant rättsfall är RÅ 1993 ref. 89 där Regeringsrätten till skillnad från RSV och kammarrätten fann att anstånd ”med hänsyn till den ovisshet som kan råda beträffande aktuella rättsfrågan i förening med det stora skattebeloppet varom fråga är i målet” skulle framstå som obilligt att utkräva betalning av det påförda beloppet innan överklagandet av Riksskatteverket beslut slutgiltigt prövats. Regeringsrätten fann att tveksamhets- och oskälighetskriterierna i förening med att ärendet skulle avgöras inom kort

⁷³ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 340.

⁷⁴ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 96.

⁷⁵ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 96 se även prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m., s.62.

⁷⁶ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 340f.

⁷⁷ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteprocessen (2004), s. 89.

⁷⁸ Hulgaard, Bodil, Några tankar om rättssäkerhet, Svensk Skattetidning 1998, s.780.

var uppfyllda. Det intressanta med Regeringsrättens motivering är att den inte tar hänsyn till en avgörande faktor för frågan, utan motiverar sitt beslut för att bevilja anstånd på flera faktorer. I och med detta avgörande torde paragrafen inte vara helt enkel att tillämpa, då tveksamhetsbegreppet ensamt inte ansågs kunna bevilja anstånd, utan också behövde stöd av andra omständigheter.

I RÅ 1993 not. 646 skrev länsrätten i domskälen att det rörde sig om en rättsfråga och inte en fråga där det var en oviss utgång. Leidhammar hävdar att länsrättens domskäl var ottydligt skrivna.⁷⁹ Den skattskyldige drog med all rätt slutsatsen att länsrätten haft åsikten, att ovisshet i rättsfrågor generellt sett aldrig kan utgöra skäl för anstånd och att länsrätten därför inte ansett sig behöva ta ställning till om den i målet aktuella rättsfrågan var oviss eller ej.⁸⁰ Eftersom det inte finns något i varken lagtext eller förarbeten som begränsar anståndsmöjligheten när det gäller rättsfrågor, skulle länsrättens tolkning i den aktuella frågan ha varit felaktig. Dock kan det vara så att länsrätten har bedömt att rättsfrågan inte varit oviss även om detta inte framgår av domskälen.⁸¹ Höglund konstaterar att gränsen mellan dåligt formulerade domskäl och rättsliga felbedömningar kan vara svår att dra.⁸²

I RÅ 1998 not. 206 beviljade varken SKM eller länsrätten den skattskyldige anstånd och denne erhöll inte heller prövningstillstånd av kammarrätten. I RR yrkade den skattskyldige med stöd från RSV att prövningstillstånd borde meddelas eftersom utgången av målet var oviss och svår tolkad. Även RR fann att utgången av målet var ovisst och medgav därför anstånd. När ärende senare avgjordes i kammarrätten beviljade de den skattskyldige anstånd, trots att de tidigare inte ens givit prövningstillstånd i ärendet.⁸³ För att skapa en mer likformig taxering finns det ur rättssäkerhetssynpunkt, grund för ett mer generöst medgivande av prövningstillstånd från kammarrätterna i anståndsärenden.⁸⁴

3.4.4 Bevisning och tolkning av lagrummet

Som nämnts ovan stadgar gällande anståndsregel att anstånd får medges om utgången i ärendet eller målet är tveksamt. I förarbetena går att utläsa att graden av visshet i olika typer av ärenden, styr utgången om ett mål skall anses tveksamt eller inte.⁸⁵ Frågan anståndsmyndigheten måste ställa sig är följaktligen om omständigheterna är sådana att det är ovisst om de uppställda beviskraven kommer att uppfyllas av det allmänna för bifall till sin talan i taxeringsärendet.⁸⁶

Ett taxeringsbeslut får inte fattas förrän beviskravet ”sannolikt” är uppfyllt av det allmänna. I doktrin och även RSV påpekar att det vid eftertaxering ställs ett högre krav på bevis-

⁷⁹ Leidhammar, Börje, *Processuella frågor m.m.*, SN 1994, s. 392.

⁸⁰ Leidhammar, Börje, *Processuella frågor m.m.*, SN 1994, s. 392-393.

⁸¹ Leidhammar, Börje, *Processuella frågor m.m.*, SN 1994, s. 393.

⁸² Höglund, Mats, *Anstånd med betalning av skatt (2004)*, s. 93.

⁸³ Kammarrätten i Stockholm dom den 5 november 1998, mål nr 7788-1998.

⁸⁴ Höglund, Mats, *Anstånd med betalning av skatt (2004)*, s. 143.

⁸⁵ Prop. 1996/97:100. s. 418.

⁸⁶ SOU 1996:100. Ett nytt system för skattebetalningar. Del A, s. 302.

ning.⁸⁷ Där sätts nivån till någonstans mellan ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikhet”, vilket kan betecknas som ”mycket sannolikt”.⁸⁸ Situationen är anmärkningsvärd vad gäller bedömningen av sakfrågan. Utan att något nytt i sak tillkommit i ärendet, kan naturligtvis inte samma tjänsteman på Skatteverket först finna att ett visst förhållande är mycket sannolikt och sedan i anståndsärendet konstatera att det är näst intill lika sannolikt att det förhåller sig tvärtom. Mot bakgrund av detta är anstånd på grund av ovisshet i eftertaxeringsfall sällsynta.⁸⁹ RSV påstår dock att det inte finns något som hindrar att myndigheten medger anstånd enligt tveksamhetsrekvisitet trots att de står fast vid sin ståndpunkt i taxeringsfrågan.⁹⁰ Vid överklagande som inte innehåller några nya sakframställanden men däremot är förenade med svårbedömda bevisfrågor, skall utgången av ärendet ändock kunna anses som oviss.⁹¹

I mål får ovisshet om utgången anses råda och anstånd således medges, om bevisläget och omständigheterna i målet vid tidpunkten för beslutet i anståndsfrågan bedöms vara sådana, att det framstår som minst lika sannolikt att taxering inte kommer att ske som att taxering kommer att ske.⁹² Det skall samtidigt nämnas att vid fall där prejudikatintresse finns, är det fullt möjligt för myndigheten att bevilja anstånd samtidigt som den avstyrker taxeringsfrågan.⁹³ Vilket också konstateras i förarbetena, där det anses obilligt att utkräva skatt innan slutgiltigt beslut föreligger, om anledning till att skattemyndigheten driver frågan är prejudikatsintresset.⁹⁴

Enligt RSV bör prövning av frågan om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, göras för varje sakfråga för sig.⁹⁵ Som konstaterats ovan är möjligheterna till anstånd i lagens faktiska mening generösa. Problemet är istället den subjektiva tolkningen som skapar svårigheter vid tillämpningen, vilket i sin tur leder till försämrad förutsebarhet och likabehandling. Principen om fri bevisprövning finns inte inskriven i FPL och frågan behandlades inte heller i domstolsutredningens översyn av FPL.⁹⁶ I taxeringsprocessen tillämpas dock principen analogt med 35 kap. 1 § rättegångsbalk (1942:740), RB.⁹⁷ Eftersom

⁸⁷ Hermansson, Waldemar m.fl., *Taxeringshandbok: kommentar till taxeringslagen m.fl. författningar inom taxeringsväsendets verksamhetsområde* (1981), s. 370-371.

⁸⁸ RSV, *Handledning för taxeringsförfarandet* (1996), s.149.

⁸⁹ Silfverberg, Christer & Hultqvist, Anders, *Anstånd med skatt vid eftertaxering*, JT 1990/91, s.63.

⁹⁰ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen, s. 4.

⁹¹ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 341

⁹² Prop. 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar m.m. del 1 och 2, s. 419.

⁹³ Lundin, Tore & Nylund, Susanne, *Uppbörd av skatt* (1987-), s. 49:9.

⁹⁴ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m., s. 119.

⁹⁵ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen, s.4.

⁹⁶ SOU 1991:106. Domstolarna inför 2000-talet, del A (Arbetsuppgifter och förfaranderegler), s. 464ff.

⁹⁷ Wennergren, Bertil, *Något om räkenskapers bevisvärde*, SST 1962, s. 27f.

bevisbördan och beviskrav inte är preciserade för just anstånd följer de av naturliga skäl det underliggande taxeringsärendet.⁹⁸

Den normala utgångspunkten är deklarationens riktighet. Påstår däremot Skatteverket att intäkt har förekommit är det upp till dem att bevisa detta. Omvänt har den skattskyldige bevisbördan vid avdrags- och kostnadsyrkanden.⁹⁹ Detta kan även beskrivas så som att, ansvaret för bevisningen ligger på den som har lättast att fullgöra densamma.¹⁰⁰ Då skattelagstiftningen överlag är invecklad för den enskilde är det från rättssäkerhetssynpunkt befogat att bevisbörderegler medverkar till att risken för att den skattskyldige taxeras för högt minimeras.¹⁰¹ Tydliga bevisbörderegler stärker inte bara förutsebarheten i taxeringsförfarandet, utan de har dessutom en handlingsdirigerande funktion.¹⁰²

3.5 17 kap. 2 § p. 3 - oskälighetsfallen

3.5.1 Inledning

Enligt punkten 17 kap. 2 § p. 3 SBL får Skatteverket medge anstånd med skatten 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. Bestämmelserna om att anstånd kan medges vid de fall där erläggande av skatt i behörig tid resulterar i betydande skadeverkningar eller annars framstår som obilligt (idag ersatt med oskäligt) infördes 1968 genom anståndsreformen 1967.¹⁰³

3.5.2 Rekvisiten betydande skadeverkningar samt oskäligt

1959 tillsattes en grupp med sakkunniga för att utreda uppbördsfrågor.¹⁰⁴ Uppbördsutredningens syn gällande villkoren för anstånd, var den att det inte skulle finnas skäl för att bevilja anstånd åt en skattskyldig som utan problem har möjlighet att erlægga påfordrad skatt trots överklagande av taxeringen.¹⁰⁵ Fortsättningsvis anförde utredningsgruppen att det mest angelägna var att säkerställa att den skattskyldige inte utsattes för svåra ekonomiska skadeverkningar genom att tvingas erlægga skatt, som senare skulle kunna bli undanröjd, därför ansåg gruppen slutligen att anståndsfrågan i princip skulle bedömas utifrån den

⁹⁸ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 252.

⁹⁹ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet (1996), s. 141 & Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 108 se även Walberg, Sten, Något om bevisbördan i taxeringsprocess, SN 1968, s. 303-304.

¹⁰⁰ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet (1996), s. 141, se även Norrman, Sune, Processen i inkomst-taxeringsmål i kammarrätten, SST 1936, s. 6.

¹⁰¹ Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 79.

¹⁰² Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 77.

¹⁰³ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m., s. 117.

¹⁰⁴ SOU 1965:23. Uppbördsfrågor, s. 11.

¹⁰⁵ SOU 1965:23. Uppbördsfrågor, s. 79.

skattskyldiges ekonomiska situation.¹⁰⁶ Det avseendet att taxeringsfrågan kunde vara av tvistig karaktär var av sekundär betydelse enligt utredningen.¹⁰⁷ Likaså departementschefen ansåg att det centrala bör vara om den skattskyldige kan erlägga skatt eller ej, vilket resulterar i att *”tyngdpunkten i bedömningen bör ligga på sakens ekonomiska sida”*.¹⁰⁸ Vidare anförde departementschefen att: *”Beträffande villkoret att skattebetalningen skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige kan jag helt ställa mig bakom utredningens uttalanden. Därav följer att skattekrav endast undantagsvis bör bli orsak till fastighetsförsäljning när tvist föreligger om taxeringen. Å andra sidan kan uppenbarligen en ovillkorlig anstånds rätt när skattebetalningen förorsakar försäljning av viss egendom inte godtas.”*¹⁰⁹

Vad det gäller begreppet oskäligt eller obilligt som det hette förr, ansåg departementschefen att bedömningen för när erläggandet av skatten skall anses som uppenbart obillig är vanskligt samt att det medför ett alltför starkt krav.¹¹⁰ En ändring föreslogs för att mjuka upp uttrycks sättet genom att slopa ordet ”uppenbart”. Slutligen anförde departementschefen att enligt hans mening är det i regel obilligt att begära skatt innan ett slutligt beslut finns till hands, speciellt om taxeringsintendenten ägnar sig åt att driva viss fråga om skattskyldigs taxering för att få prejudikat.¹¹¹ För att kunna få klarhet i begreppet måste Skatteverket avgöra hur det skall tolkas eftersom det saknas en klar definition av begreppet i både förarbetena och rättspraxis.¹¹²

Utredningen kom fram till att en skattskyldig med god ekonomi inte skall beviljas anstånd med betalning av skatten som är under utredning, utan omedelbart betala därför att dennes ekonomi möjliggör detta.¹¹³ Departementschefens och utredningens ställningstagande är till fördel för personer med sämre ekonomi, de som i och för sig behöver skyddet bäst. Dock ställer vi oss ytterst tveksamma till detta synsätt. Det är fel att en förmögen person skall bli nekad anstånd på grund av att denne har ekonomisk möjlighet att erlägga skattebeloppet och att denne inte kommer att lida jämförbar ekonomisk skada som en mindre förmögen person skulle ha gjort. För det fall en person har en stor förmögenhet kan det inte vara korrekt att mjölka denne på pengar när ett tvistigt skattebeslut ligger för handen. Den ekonomiska ställningen skall vara av underordnad betydelse och vi betonar att bedömningen skall vila på taxeringsbeslutet.

Vad det gäller beviljandet av anstånd när det framstår som oskäligt att betala skatt anser vi att proportionalitetsprincipen spelar en avgörande roll. Proportionalitetsprincipen innebär att: *”åtgärder som vidtas skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med dem.”*¹¹⁴ Skatteverket och domstolarna har här att ta ställning till om konsekvenserna står i rimlig proportion

¹⁰⁶ SOU 1965:23. Uppbördsfrågor, s. 79.

¹⁰⁷ SOU 1965:23. Uppbördsfrågor, s. 79.

¹⁰⁸ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m., s. 118.

¹⁰⁹ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m., s. 119.

¹¹⁰ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m., s. 119.

¹¹¹ Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m., s. 119.

¹¹² Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 144.

¹¹³ SOU 1965:23. Uppbördsfrågor, s. 79.

¹¹⁴ Prop. 1993/94:151. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 70.

för den skattskyldige på grund av ett nekat betalningsanstånd. Vid bedömningen bör olika faktorer vägas in. Särskild hänsyn bör tas till om eventuella oersättliga skador kan uppstå, till exempel konkurs.

3.5.3 Rättspraxis

RÅ 1993 ref. 89 som behandlats tidigare gällde frågan om skäl för anstånd med betalning av punktskatter. Oljeenergi i Göteborg AB hade blivit påförd allmän energiskatt, särskild skatt på oljeprodukter och kol samt ränta motsvarande 6 365 379 kr av dåvarande Riksskatteverket. Frågan i målet rörde om blandning av ej skattepliktig fotogen tillsammans med beskattad eldningsolja utgjorde produktion av en i sin helhet skattepliktig blandning. Tillämpligt lagrum på den aktuella frågan var 49 § 1, 2 och 3 mom. UBL (numera SBL). Detta lagrum stadgade att skattmyndigheten kunde medge anstånd om ett beslut angående skatt eller ränta överklagades och utgången i målet var ovisst eller om betalning av påfört belopp medförde betydande skadeverkningar eller framstod som obilligt (oskäligt) för den skattskyldige. För det fall att en antagelse gällande beloppet avseende anståndet inte skulle komma att betalas i tid, uppställdes krav på säkerhet av den skattskyldige. Dock medgavs anstånd utan säkerhet om anståndsbeloppet var ringa eller om det annars förelåg särskilda skäl. Regeringsrätten fann med hänsyn till den ovisshet som kunde råda rörande den aktuella rättsfrågan i förening med det höga skattebelopp, att kravet på betalning innan överklagandet av Riksskatteverkets beslut hade prövats skulle framstå som obilligt (oskäligt). Därför ansåg Regeringsrätten att anstånd borde beviljas. Emellertid var de ekonomiska förhållandena i bolaget sådana att i princip kunde anstånd bara beviljas om säkerhet ställdes. Men med tanke på att kammarrätten skulle avgöra skattefrågan inom kort förelåg särskilda skäl mot att ställa krav på säkerhet enligt Regeringsrätten.

RÅ 1993 ref. 89 ger inte mycket till vägledning som framgått tidigare. RR hänvisar till olika anledningar till varför anstånd skall medges. Det hade underlättat mer om RR baserat sitt domslut på en anståndsgrund, istället för att hänvisa till flera. Begreppet betydande skadeverkningar berördes i RÅ 2000 ref. 66 II, där betalning av skattetillägg inte ansågs medföra betydande skadeverkningar. Begreppet obilligt (oskäligt) har också t.ex. blivit behandlat i RÅ 2004 ref. 58. Schömer anser att det inte rör sig om en avgörande omständighet, utan att flera faktorer tillsammans samverkar till att betalningen framstår som obillig eller oskälig.¹¹⁵ Vad det gäller rättspraxis för 17 kap. 2 § p. 3 är den begränsad och vi anser att fler avgöranden skulle medföra att tolkningen blev enklare för begreppens innebörd.

3.5.4 RSV:s rekommendationer

I Riksskatteverkets rekommendationer om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen rekommenderas följande: *”Förutsättningarna för anstånd enligt 17 kap. 2 § första stycket 3 SBL bör prövas även om sökanden inte uttryckligen krävt detta. Med undantag för sådana fall som drivs i prejudikatintresse, bör anstånd inte beviljas i andra fall än där betalning skulle framtvunga avyttring av särskild egendom, t.ex. fastighet vari sökanden driver näringsverksamhet. Att skattekravet kan tvinga fram avyttring av annan fastighet än näringsfastighet bör normalt inte anses utgöra skäl för anstånd.*

¹¹⁵ Schömer, Patricia, Anstånd med betalning av skatt, SN, 2000, s. 423-424.

*Anstånd enligt den här grunden bör inte medges om sökanden helt saknar tillgångar. En förutsättning för anstånd bör vidare vara att det inte är helt uteslutet att den skattskyldige kan vinna bifall till sina yrkanden.*¹¹⁶

Vi tycker att RSV:s rekommendationer är intressanta därför att RSV anser att anstånd med undantag av prejudikatintresse inte bör beviljas i andra fall än där betalning leder till ett tvång att sälja särskild egendom. RSV anser här att särskild egendom till exempel kan vara en näringsfastighet, samtidigt tycker RSV att tvångsförsäljning av annan fastighet inte bör anses utgöra skäl för anstånd, vilket vi tycker är märkligt. Anledningen till att vi anser att rekommendationerna är intressanta, är på grund av att om dessa ställs emot prop. 1967:130 där det som ovan i anståndsgrunden talades om försäljning av fastighet och där det inte heller fastslogs att någon reservation till att fastighet skulle vara näringsfastighet, medför enligt Schömer att RSV:s tolkning går utöver av vad som går att utläsa av lagtext och förarbeten.¹¹⁷ Schömer anser att bedömningen av denna anståndsgrund bör utgå endast ifrån vad som kan utläsas ifrån lagtext och förarbeten och tycker dessutom att RSV:s tolkning är direkt felaktig.¹¹⁸ Vår inställning är att Schömer har fog för sin skarpa kritik. Trots att rekommendationer inte har någon bindande verkan, utan endast kan följas, anser vi att RSV för detta fall har överträtt legalitetsprincipen.

3.6 Sammanfattning

Ur en historisk synvinkel uppkom anståndsdebatten under det sena 20-talet, då det ansågs orsaka väsentliga ekonomiska olägenheter för den skattskyldige att i och med en omedelbar verkställighet av ett skattebeslut, behöva betala skatt för att sedan behöva vänta på ett slutligt beslut hos domstol. Med tiden har anståndsbestämmelserna mjukats upp, dock är bestämmelserna fortfarande vagt formulerande.

Regeln i 17 kap. 2 § p. 2 SBL rörande tveksamhetsbegreppet innebär en möjlighet att meddela anstånd i ärenden där utsikten för bifall bedöms vara lika stor som avslag. Därutöver ger tveksamhetsrekvisitet visst utrymme för anstånd, i sådana fall där sannolikheten för ett kommande taxeringsbeslut till nackdel för den skattskyldige väger över något men där omständigheterna ändå innebär en beaktansvärd tvekan om en sådan utgång. Tveksamhetsrekvisitet är emellertid föga precist och skapar därigenom utrymme för subjektiva tolkningar, vilket i sin tur leder till meningsskiljaktigheter mellan det allmänna och den enskilde.

Bestämmelsen i p. 3 säger att Skatteverket får medge anstånd med skatten 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. Uppbördsutredningsgruppen och departementschefen ansåg att det mest angelägna var att säkerställa att den skattskyldige inte utsattes för svåra ekonomiska skadeverkningar genom att tvingas erlägga skatt, som senare skulle kunna bli undanröjd, därför ansågs det att anståndsfrågan i princip skulle bedömas utifrån den skattskyldiges ekonomiska situation. Vad det gäller begreppet oskäligt uttalade departements-

¹¹⁶ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen, s. 6.

¹¹⁷ Schömer, Patricia, Anstånd med betalning av skatt, SN, 2000, s. 423.

¹¹⁸ Schömer, Patricia, Anstånd med betalning av skatt, SN 2000, s. 423.

chefen endast kort att enligt hans mening är det i regel oskäligt att begära skatt innan ett slutligt beslut finns till hands.

RSV:s rekommendationer om anstånd med betalning av skatt är anmärkningsvärda vid jämförelsen med förarbetena, då RSV:s tolkning går utöver av vad som går att utläsa av lagtext och förarbeten.

4 Rättssäkerhetskrav i skatterätten

4.1 Inledning

Anståndsfrågan karaktäriseras av två motstridiga intressen, behovet för staten att få in skatteintäkter och den enskildes krav på rättssäkerhet. Frågan är således om verkställigheten av ett beslut kan skjutas upp utan förluster för det allmänna eller om direkt verkställighet kan genomföras utan att det uppstår oersättliga skador för den enskilde.¹¹⁹

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv för en skattskyldig är det mycket viktigt att förutsebarheten är tillfredsställande. Anståndsbestämmelserna i 17 kap. 2 § p 2-3 SBL är vagt formulerade, vilket försämrar möjligheterna för den skattskyldige att kunna förutse konsekvenserna av sina rättshandlingar. Detta eftersom det är oklart hur gällande bestämmelser skall tillämpas samt att olika tolkningsuppfattningar lätt kan uppkomma.

För att uppnå effektivitet i skatteärenden stadgar huvudregeln i 23 kap 7 § SBL, att skyldighet att erlægga skatt är oberoende om ärendet är tvistigt eller inte. Detta är enligt vår uppfattning att gå ett steg för långt för att åstadkomma effektivitet, det kan snarare ses som övereffektivitet som kan få långtgående konsekvenser för den skattskyldige. Det hävdas från flera håll att skyddet för den enskildes rättigheter har fått stå tillbaks för statens krav.¹²⁰ Av rättssäkerhetsskäl borde därför generösa regler för anstånd med betalning av skatt tillämpas.

Tanken med kap. 4 är att fördjupa oss i några av de rättssäkerhetsaspekter som vi ansett viktiga för just anståndsfrågan.

4.1.1 Rättssäkerhetsbegreppet

I samband med att rättsstatsbegreppet utvecklades i mitten på 1800-talet började också termen ”rättssäkerhet” brukas.¹²¹ Trots att begreppet är etablerat sedan lång tid tillbaka råder det stor oklarhet om dess innebörd.¹²² Strävan att skapa ett meningsfullt rättssäkerhetsbegrepp ter sig ibland som ett gagnlöst försök, då begreppet har vitt skilda användningar och innebörder, inte minst i politik och dagspress.¹²³ Vad som menas med rättssäkerhet är således inte helt klart och en anledning till detta är som vi nämner ovan att begreppet inte är statiskt.¹²⁴ Exempelvis menar Christensen på att rättssäkerheten består av respekt för individen istället för skydd av individens rättigheter.¹²⁵ Dock betraktas rättssäkerhet i nästan alla sammanhang som något bra och eftertraktansvärt, men någon definition av dess innebörd

¹¹⁹ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 153.

¹²⁰ Printz, Bengt-Åke, Lagrådsremissen om skattetilläggen är klart otillräcklig, Företagsförbundet 2003-02-16, <http://www.ff.se/nyheter.php?id=58> (tillgänglig 2006-12-01).

¹²¹ Sveriges Advokatssamfunds rättssäkerhetsprogram, 1988, s. 3.

¹²² Zila, Josef, Om rättssäkerhet, SvJT (1990), s. 284.

¹²³ Frändberg, Åke, Om rättssäkerhet, JT 2000/01, s. 271.

¹²⁴ Ds 2005:28. Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen, s. 376.

¹²⁵ Christensen, Bent, Nævn og råd (1958), s. 21.

framkommer sällan. I största allmänhet står detta således för något gott. Inom doktrin förekommer det skepsis mot möjligheten att åstadkomma en preciserad betydelse av begreppet. Lindblom hävdar exempelvis att juristerna bör anpassa sig efter omgivningen vid användandet av termen eftersom området är av viktig rättspolitisk betydelse. Det uppstår då en beklaglig skillnad mellan juristernas och medborgarnas språkbruk, vilket medför ”skadeverkningar i samhället”.¹²⁶ Höglund anser att: ”Rättssäkerhet är i likhet med frihet inte något som man förvärvar för all framtid utan något man dagligen måste erövra”.¹²⁷

4.1.2 Ändamål

Kravet på att rättstillämpningen inte får vara godtycklig är en central och grundläggande rättssäkerhetsaspekt.¹²⁸ Rättssäkerhetsprinciper skall tillfredsställa den enskildes naturliga krav på trygghet inom samhället¹²⁹ och förhindra att den offentliga maktutövningen inte blir alltför långtgående.¹³⁰ Med rättssäkerhet i beskattningen menas den enskildes rättsliga säkerhet.¹³¹ Detta inbegriper även att den enskilde endast behöver betala korrekt skatt.¹³²

I diskussionen om syftet med rättssäkerheten, har associationerna till begreppet bl.a. varit effektivitet, legalitet, skydd för rättigheter, statens respekt för individen och den enskildes tillit till rättssystemet.¹³³ I lagtext återfinns rättssäkerhetsbegreppet endast i ett fåtal ställen och definition av det rättsliga begreppet saknas helt, detta trots att begreppet är att anses som fundamentalt ur rättssäkerhetssynpunkt.¹³⁴

4.1.3 Problematik

Skatterätten kännetecknas av ett ojämnt partsförhållande mellan det allmänna och den enskilde, då resurstillgången är avsevärt mycket större hos det allmänna än hos den enskilde. För den enskilde är därför rättssäkerhetsfrågorna mycket väsentliga.¹³⁵ Kravet på rättssäkerhet i beskattningen anses ibland konkurrera med kravet på effektivitet.¹³⁶ Emellertid är det-

¹²⁶ Lindblom, Per Henrik, Tvekamp eller inkquisition?, SvJT 1999, s.649.

¹²⁷ Höglund, Mats, Symposiet Rättssäkerhet vid beskattning, SST 1998, s.762.

¹²⁸ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 75.

¹²⁹ Sveriges Advokatssamfunds rättssäkerhetsprogram, 1988, s. 3.

¹³⁰ Hultqvist, Anders, Vad är rättssäker beskattning?, SST 1998, s. 763.

¹³¹ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 85.

¹³² Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 149.

¹³³ Edelstam, Gunilla, Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet: en rättssäkerhetsstudie (1995), s. 20.

¹³⁴ Axberger, Hans-Gunnar, Eko-brott, eko-lagar och eko-domstolar: [en rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet] (1988), s. 141.

¹³⁵ Lindencrona, Gustaf, Förarbetenas betydelse vid tolkning av skattelag, i Festskrift till Hans Thornstedt (1983), s. 495.

¹³⁶ Eckhoff, Torstein, Effektivitet og rettsikkerhet i den offentliga forvaltning, Nordisk Administrativt Tidsskrift 1958, s. 15.

ta en konflikt som inte nödvändigtvis behöver uppstå.¹³⁷ Advokatsamfundet beklagar att rättssäkerheten på skatteområdet är eftersatt, och anser vidare att intresseavvägningen mellan statens anspråk och den enskildes rätt görs på ett helt annat sätt på detta än på andra områden.¹³⁸

Tidsaspekten i skatteförfaranden har fått ge vika för ett effektivitetsperspektiv, vilket gör att den enskilde inte har någon uttrycklig rätt att få ärendet prövat inom skäligen tid.¹³⁹ Eftersom skatters ingripande ofta får påtagliga ekonomiska effekter för den enskilde, hävdar Ljungman att rättssäkerheten bör prioriteras vid tolkning av skatteregler.¹⁴⁰ Vi kommer i de följande kapitlen redogöras för en katalog av principer och krav som brukar uppställas i rättssäkerhetens namn.

4.2 Legalitetsprincipen

4.2.1 Inledning

Montesquieus maktfördelningslära anses ligga till grund för legalitetsprincipen. Det huvudsakliga skälet för att grunda rättstillämpningen på denna princip torde ha varit, att den enskildes egendom och frihet skulle skyddas från godtyckliga ingrepp.¹⁴¹

Legalitetsprincipsbegreppet saknar en väl avgränsad innebörd för alla rättsområden, dock kan grunden något förenklat sägas vara att dra gränsen mellan normgivning och rättstillämpning.¹⁴² Det tydligaste uttrycket för legalitetsprincipen går att utläsa i RF 1 kap. 1 § 3 st., där stadgas det att den offentliga makten skall utövas under lagarna. Regeln om maktutövning från samhällets sida ansågs vara av så grundläggande betydelse att den fastslogs i RF:s inledande paragraf.¹⁴³ Bestämmelsens innebörd har traditionellt ansetts vara att offentliga organs maktutövning, även riksdagens måste ha stöd i lag.¹⁴⁴

För att legalitetsprincipen skall vara uppfylld får lagen inte vara generell och svepande till sin natur utan måste vara så klar och tydlig som möjligt, så att utrymme för godtycke minimeras.¹⁴⁵

¹³⁷ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 79.

¹³⁸ Sveriges Advokatsamfunds rättssäkerhetsprogram 1988, s.14.

¹³⁹ Fast, Katarina & Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 70.

¹⁴⁰ Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution (1947), s. 21-25.

¹⁴¹ Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt (1999), s.76.

¹⁴² Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 73.

¹⁴³ Prop. 1973:90. Förslag till ny regeringsform och riksdagsordning m.m., s. 228.

¹⁴⁴ Marcusson, Lena, Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet (1989), s. 399.

¹⁴⁵ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 153.

4.2.2 Skatteområdet

I 57 § 1809 RF går att utläsa ”svenska folkets urgamla rätt att sig beskattas utövas av riksdagen allena”. Föreskrifter avseende skatt till staten skall meddelas genom lag.¹⁴⁶ Samtycke från riksdagen till att en skatt skall tas ut räcker alltså inte, utan beslut måste fattas genom att meddela föreskrift i lag. Skattskyldighet kan alltså inte uppkomma utan att skatteföreskrift beslutas.¹⁴⁷ Således måste det uttryckligt finnas lagstöd för att medborgarna skall påföras skatt, lagen får inte heller tolkas med hänsyn till vad Skatteverket för sin egen del anser vara skäligt¹⁴⁸

Med hänvisning till den flitigt använda satsen ”nullum tributum sine lege”, (ingen skatt utan lag) kan en skatterättslig legalitetsprincip sägas finnas inom skatterätten.¹⁴⁹ Även fast det finns de meningsskiljaktiga som hävdar att dessa ord i själva verket inte säger så mycket.¹⁵⁰

Stöd för legalitetsprincipen inom skatterätten hävdas också finnas genom grundlagsstadgandet i 8 kap. 3 och 5 §§ RF.¹⁵¹ Dessa paragrafer sägs föreskriva att skatt måste ha stöd i lag och att skatteföreskrifter meddelas av Riksdagen. Dessutom stadgas i 8 kap. 7 § RF att denna kompetens inte kan överlåtas till någon annat organ.¹⁵² Frågan är komplicerad och enbart skrivningen i den nämnda regeln räcker inte för en sådan slutsats. Det krävs därför enligt Hultqvists åsikt en ingående utvärdering av beskattningsförutsättningar för att kunna dra säkra slutsatser om den skatterättsliga legalitetsprincipen.¹⁵³ Det bör dock i sammanhanget nämnas att normgivningsmakten under vissa förutsättningar kan delegeras till andra offentliga organ.¹⁵⁴

Ett sammanfattande term på att krav i första hand skall stödjas av föreskrift är föreskriftkravet. Enligt Hultqvist innebär detta att det e contrario följer ett förbud mot analog tillämpning av skattelag, sökande av stöd för skatteuttag utanför föreskriftens tillämpningsområde kan således inte göras.¹⁵⁵ Analog tolkning av skattelag förekommer sannolikt mycket sällan. Legalitetsprincipen begränsar dessutom möjligheterna att använda analogier och extensioner vid lagtolkning.¹⁵⁶ Oklar eller ofullständig skattelagstiftning skall istället ändras av riksdagen.¹⁵⁷ Tikka anser däremot att det bör föreligga en smidigare och mjukare inställ-

¹⁴⁶ 8 Kap. 1 § 2 st. RF.

¹⁴⁷ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 126.

¹⁴⁸ Bergström, Sture, Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang (1978), s. 66.

¹⁴⁹ Ljungman, Seve, Om skattefordran och skatterestitution (1947), s. 21-22.

¹⁵⁰ Tikka, Kari, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, SN 1996, s.53.

¹⁵¹ Bergström, Sture, RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, SN 1995, s. 418.

¹⁵² Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 12.

¹⁵³ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 74.

¹⁵⁴ Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform (1989), s 47. Se även kap. 4.2.3.

¹⁵⁵ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 74.

¹⁵⁶ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 322.

¹⁵⁷ RÅ 1978 1:98 och RÅ 1980 1:62.

ning till analogiförbudet. Istället bör inriktningen koncentreras på de värden som ligger till grund på legalitetsprincipen. Vidare hävdar han att analogislut endast skall tillämpas när det bättre motsvarar syftet med lagen än en bokstavstolkning.¹⁵⁸

Reglering av varje tänkbar situation är givetvis inte möjligt. Därav följer att tolkning av lagtexten inte strider mot legalitetsprincipen så länge preciseringen är rimlig. De tolkningar som görs av Regeringsrätten presumeras vara rimliga och normgivande, varför dessa har prejudicerande betydelse och har därför företräde framför andra tolkningar. Med detta följer att Regeringsrätten skapar nya och mer preciserade skattenormer.¹⁵⁹

Inte heller i praxis får skattenormer skapas som gör att bestämmelser tillämpas utanför sitt betydelseområde.¹⁶⁰ Lagtolkningen behöver därför inte vara absolut fri gentemot lagtexten, men denna fria tolkning får inte ske till nackdel för den skattskyldige.¹⁶¹ Vid valet av lagtolkningsmetod ger legalitetsprincipen inte någon direkt vägledning, men däremot sätter föreskriftkravet stopp för vissa tolkningar som är allt för långtgående till den enskildes nackdel.¹⁶²

Inom doktrinen är författarna relativt överens om den teoretiska innebörden av legalitetsprincipen. Mot bakgrund av RR:s praxis är det idag dock tveksamt vilken faktisk betydelse legalitetsprincipen har i svensk skatterätt. Detta har medfört, att trots avsaknad av klar lagtext eller andra klara bedömningsgrunder för tolkning, har skattskyldighet ansetts föreligga i ett flertal avgöranden.¹⁶³ I senare praxis synes principen ha fått minskad betydelse, då en friare rättstillämpning verkar växt fram. När tolkning av lagtexten har gjorts av Regeringsrätten, förefaller det som om de i senare praxis även har tillmätt effekterna av en transaktion betydelse.¹⁶⁴

4.2.3 Skatteverkets inflytande vid regeltillämpning

Offentliga organ är enligt 1 kap. 1 § 3 stycket RF bundna av lagarna. Förbudet i 11 kap. 14 § RF är en av de regler som hindrar offentligt organ att tillämpa olaglig föreskrift.¹⁶⁵ Till det obligatoriska lagområdet hör skatter, därav kan bindande skatteregler endast tillkomma genom riksdagsbeslut, således är utrymmet för delegation av normgivningsmakten mycket litet på skatterättens område.¹⁶⁶

¹⁵⁸ Tikka, Kari, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, SN 1996, s. 56.

¹⁵⁹ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 332.

¹⁶⁰ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 332. jfr. 2 kap. 10 § 2 st. RF.

¹⁶¹ Lodin, Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt: en läro- handbok i skatterätt, 10 uppl. (2005), s. 601.

¹⁶² Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 322, 344.

¹⁶³ Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid, Det svenska skattesystemet (2006), s.534.

¹⁶⁴ Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid, Det svenska skattesystemet (2006), s. 536, se även RÅ 1989 ref. 127.

¹⁶⁵ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 77.

¹⁶⁶ Statsrådsberedningen, Regeringsformens regler om normgivningsmakten, 1985, s. 14 och Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 82.

Normalt kan Regeringen och SKV endast bidra till normgivningen genom verkställighetsföreskrifter.¹⁶⁷ Dessa får inte föreskriva något som innefattar helt nya åligganden eller ingrepp för den enskilde, på grund av avsteg från innehållet i den bakomliggande lagen.¹⁶⁸ Grundlagsenligheten av RSV:s verkställighetsföreskrifter har diskuterats ingående både i förarbeten och doktrin.¹⁶⁹ Regeringsrätten har i ett flertal fall kommit fram till att tillämpande av föreskrifter inte skall ske, då det ansågs att dessa gick längre än vad som mot bakgrund av förarbetena var tillåtet.¹⁷⁰ Att hålla nere antalet föreskrifter som utfärdas av myndigheter synes numera även vara en medveten målsättning från statsmaktens sida.¹⁷¹

RSV:s rekommendationer utgör vad som i normalfallet betecknas som allmänna råd.¹⁷² Skillnaden mellan dessa och lagar, förordningar och myndigheters föreskrifter, är att de allmänna råden inte är bindande för någon, inte ens för myndigheten som skapat dem.¹⁷³ Men betydelsen av dem är alltjämnt stor vid rättstillämpningen.¹⁷⁴ I 1 § författningssamlingsförordning (1976:725), FsamLF, definieras begreppet. Syftet med de allmänna råden kommer till uttryck i 2 kap. 2 § förordning (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen, SkFInstr., där det stadgas att de skall leda till lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen. I förarbetena sägs att varje myndighet på sitt område skall kunna utfärda allmänna råd utan något uttryckligt bemyndigande.¹⁷⁵ Detta framgår också av doktrin på området.¹⁷⁶ Dock bör allmänna råd endast lämnas efter noggrant övervägande från myndigheten.¹⁷⁷

Om tillämpningen av RSV:s rekommendationer får resultatet att skatt påförs någon, utan att denna rekommendation har stöd i någon föreskrift, anses detta strida mot legalitetsprincipen.¹⁷⁸ Skatt kan därför inte uttagas med de allmänna råden som grund eftersom skatt inte

¹⁶⁷ 8 kap. 13 § 1 st. p. 1 RF.

¹⁶⁸ Prop 1973:90. Förslag till ny regeringsform och riksdagsordning m.m., s. 211.

¹⁶⁹ SOU 1972:15. Ny regeringsform – Riksdagsordning, s. 103-104. Se även Prop. 1973:90. Förslag till ny regeringsform och riksdagsordning m.m., s. 206 och 211 samt Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 82.

¹⁷⁰ RÅ 1987 ref. 21, RÅ 1988 ref. 146 och RÅ 1988 ref. 151.

¹⁷¹ Ds 1989:77 Myndigheternas föreskrifter: handbok i författningsskrivning, s. 20ff.

¹⁷² Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 45.

¹⁷³ Pahlsson, Robert, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997, s. 41.

¹⁷⁴ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 103.

¹⁷⁵ Prop. 1983/84:119. Om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd, s. 7.

¹⁷⁶ Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform (1989), s. 40 och Norberg, Claes, Reglering och beskattning av banker. En skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker (1991), s. 128

¹⁷⁷ Prop. 1983/84:119. Om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd, s. 11. Se även Ds 1989:77 s. 40.

¹⁷⁸ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s.133.

får tas ut i vidare omfattning än vad som följer av bestämmelser.¹⁷⁹ Rekommendationerna konflikt med legalitetsprincipen uppstår dock inte så länge som de håller sig neutrala till de lagregler de avser. Medför rekommendationerna däremot att en ny regel skapas på grund av en skärpning av bestämmelserna i förhållande till lagtexten kan detta innebära en försummande av legalitetsprincipen.¹⁸⁰ Särskilt betungande rättsföljder för den skattskyldige, måste ovillkorligen vara lagstadgat oavsett hur sakligt motiverade rekommendationerna än är. Det är följaktligen inte en uppgift för RSV i egenskap av rättstillämpare att justera områden som är oreglerade genom att skapa lagar utan detta är upp till lagstiftaren.¹⁸¹ Av ovan framförda argument går att utläsa; möjligheten för RSV att i rekommendationerna infoga bestämmelser som i praktiken innebär skärpta regler är obefintligt.¹⁸² Dock är ett konstaterande att rekommendationerna inte är bindande otillräckligt, eftersom de i praktiken har mycket stor faktiskt betydelse. ”En nyansering av rättskälleläran bör göras, om denna skall göra anspråk på att vara deskriptiv och inte normativ”, hävdar Pahlsson.¹⁸³ Ett allvarligt problem för rättssäkerheten är att domstolarna i många fall godtar Skatteverkets bedömningar och rekommendationer.¹⁸⁴

4.2.4 Tolkning hos Skatteverket

Förekomsten av olika valsituationer som rättstillämparen ställs inför utgör ett viktigt inslag i tolkningsprocessen. Tydliga gränser kan sällan dras men en bestämmelse får inte tillämpas utanför sitt normala betydelseområde.¹⁸⁵ Det är speciellt viktigt på områden där lagreglerna är vagt utformade, vilket är fallet rörande bestämmelserna i 17 kap. 2 § SBL. I första hand skall Skatteverket vid förrättande av beskattning, grunda sina avgöranden på de normer som uttalats i lagstiftningen.¹⁸⁶ Pahlsson är sin avhandling kritisk till att RSV inte håller isär gällande rätt och egna värderingar.¹⁸⁷ För att inte inskränka legalitetsprincipen får Skatteverket följaktligen inte gå utöver sitt kompetensområde genom att skapa betungande bestämmelser eller rätta till lagstiftningsbrister genom extensiv, analog eller reducerande lag-

¹⁷⁹ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s.174.

¹⁸⁰ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s.133

¹⁸¹ Bergström, Sture, En studie av regeringsrättens tillämpning (1987), s. 55.

¹⁸² Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s.133

¹⁸³ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s.121 se även Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära (1992), s. 298 ff.

¹⁸⁴ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 118. Se även Brandberg, Ulrika och Knutsson, Tom, Oklara roller och brister på kunskap, Advokaten, avd. Fokus, Nr 6 2006 Årgång 72, s. 28-29.

¹⁸⁵ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 332.

¹⁸⁶ Tikka, Kari, Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?, i Rättssäkerhet vid beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12 (1983), s. 10.

¹⁸⁷ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 128.

tolkning.¹⁸⁸ Tolkning av reglerna skall dessutom ske restriktivt och i tveksamma fall till den enskildes fördel, ”in dubio contra fiscum”.¹⁸⁹ Bergström menar på att denna åsikt är vanligt förekommande i doktrin, men vid undersökande av Regeringsrättens domar (mellan åren 1973-1986) konstaterade han att principen inte tillämpades.¹⁹⁰

I praktiken tillämpar Skatteverket rekommendationer utan att pröva dess lämplighet i det enskilda fallet.¹⁹¹ Följaktligen är utrymme för sofistikerade tolkningar och särskilda hänsynstaganden i de enskilda fallen finns begränsade vid deklaraionsgranskning. Mot den bakgrunden framstår det av rättssäkerhetsskäl som nödvändigt att kräva en väl preciserad lagstiftning och strikta tolkningsregler vid dess tillämpning.¹⁹² När gällande rätt beskrivs i RSV:s allmänna råd skall de tillämpa rättskälteorin på samma sätt som Regeringsrätten.¹⁹³

Det råder ingen tvekan om att rekommendationer och även andra uttalanden från RSV i praktiken många gånger följs så pass mycket att det kan anses som kvasibindande.¹⁹⁴ Om inte särskilda skäl talar emot har exempelvis Regeringsrätten en benägenhet att tillämpa RSV:s schabloner, vilket medför att RSV:s tolkningar har en styrande effekt som endast obetydligt skiljer sig från verkställighetsföreskrifter.¹⁹⁵ RR har dessutom uttryckligen understrukit att vissa anvisningar från RSV syftat till en likformig och enhetlig bedömning.¹⁹⁶

Vid RSV:s val av tolkningsalternativ måste de välja inom lagreglernas betydelseområde. De skall även avhålla sig från att verka rättskapande genom att ”tänja gränser” och överlåta rättsutvecklingen i mesta möjliga mån till Regeringsrätten.¹⁹⁷

4.2.5 Anståndsanalys

Att skatt enligt huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL skall uttagas oavsett om beslutet fastslagits innebär visserligen att det finns lagstöd för detta handlande, men för att legalitetsprincipen skall vara uppfylld får lagrummet inte lämna utrymme för godtycke genom att vara generell och svepande till sin natur.¹⁹⁸ Anståndsreglerna i 17 kap. 2 § SBL vaga utformning innebär att det finns utrymme för flera alternativa tolkningar inom regelns normala betydelseområde. I avsaknad av klar lagtext eller andra klara bedömningsgrunder, kan tolkningen av dessa

¹⁸⁸ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 134-135.

¹⁸⁹ Bergström, Sture, En studie av regeringsrättens tillämpning (1987), 14f.

¹⁹⁰ Bergström, Sture & Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, JT 1995/96 s. 482.

¹⁹¹ Pahlsson, Robert, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997, s. 45.

¹⁹² Lodin, Sven-Olof, Perspektiv på skatterätten (1986), s. 64

¹⁹³ Pahlsson, Robert, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997, s. 42.

¹⁹⁴ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 117. Se även Strömberg, Håkan, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform (1989), s. 157.

¹⁹⁵ Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet (1995), s. 118-121.

¹⁹⁶ RRR R 1976 1:7 och RÅ 83 1:80.

¹⁹⁷ Pahlsson, Robert, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, SN 1997, s. 43.

¹⁹⁸ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 153.

undantagsbestämmelser medföra att anstånd inte beviljas då lagen tillämpas utanför dess formulering. För Skatteverket innebär det att de oklart formulerade anståndsbestämmelserna ger dem större handlingsutrymme och möjligheten för någon att påstå att de agerat fel minskar avsevärt.

Skatt inte får tagas ut i vidare omfattning än vad som följer av lagtext. Därmed kan RSV S 1998:13 anses försumma legalitetsprincipen då denna genom skärpning av lagtexten skapar en mer betungande regel än den lagtext som ligger till grund för anståndsbestämmelsen.

4.3 Förutsebarhetsprincipen

4.3.1 Inledning

För att medborgarna skall få möjlighet att kunna förutse myndigheternas reaktioner på deras handlingar är det viktigt att rättskipningen är förutsebar.¹⁹⁹ Lodin påpekar att detta är utomordentligt väsentligt på det skatterättsliga området, särskilt i högskattesamhällen som Sverige.²⁰⁰

Anståndsbestämmelserna i 17 kap. 2 § SBL är vagt utformade, vilket innebär svårigheter för den skattskyldige att kunna förutse huruvida anstånd kommer att medges eller inte. Dessa vaga formuleringar leder till att tillämpningen hos både SKV och domstolarna riskerar att skilja sig från fall till fall. För SKV och domstolarna medför detta större osäkerhet och merarbete, men framförallt innebär detta att rättssäkerheten för den skattskyldige inskränks.

Förutsebarheten kan bedömas utifrån antingen en passiv eller aktiv synvinkel. När lagen är konstruerad så att den enskilde slipper direkta nackdelar, förluster eller konflikter är detta att betrakta som en passiv syn på förutsebarhet. Anses att förutsebarheten skall vara så pass god att den enskilde kan dra nytta av alla fördelar som rättsordningen betraktas detta istället som en aktiv syn.²⁰¹

4.3.2 Problematik

Hur myndigheterna utformar sina avgöranden är viktigt för att den enskilde skall kunna förutse hur identiska eller likartade ärenden åtminstone i grova drag kan komma att bedömas. Det kan emellertid uppstå svårigheter med detta, då skattelagstiftningen emellanåt är omfattande, svåröverskådlig och osystematisk. Alternativet vore att ha vaga bestämmelser, vilket skulle innebära ett obestämt stort tillämpningsområde där möjligheterna att förutse konsekvenserna minskar avsevärt.²⁰² Dåligt utformade lagar lämnar stort tolkningsutrymme för verkställande förvaltning och domstol, vilket motverkar en konsekvent och enhetlig till-

¹⁹⁹ Sundberg, Halvar G. F, Allmän Förvaltningsrätt (1955), s.112.

²⁰⁰ Lodin, Sven-Olof, Skatter i kris (1982), s. 70-73.

²⁰¹ Hirschfeldt, Johan, Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, i Rättssäkerhet vid beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12 (1983), s. 386.

²⁰² Ds B 1978:6. Lag mot skatteflykt, s. 64. Se även Lodin, Sven-Olof, Perspektiv på skatterätten (1986), s. 72-73

lämpning av skattelagarna. Brister i lagstiftningen kompenseras således med praktiskt tillämpning, vilket gör de tillämpande organen till lagstiftare.²⁰³

För den skattskyldige är det svårt att sätta sig in i hur de komplicerade skatterättsliga reglerna fungerar. Att då förutse hur myndigheterna tillämpar desamma är således mycket besvärligt för den enskilde.²⁰⁴ Förutsebarheten är emellertid inte beroende enbart av att vissa gärningar är otillbörliga, utan även *hur* de är det.²⁰⁵

De förändringar som konstant försiggår inom skattelagstiftning beror till en stor del på att den försöker hålla jämna steg med den snabba utvecklingen som sker i näringslivet. Detta är en fara för systematiken eftersom det påverkar överblickbarheten, hållbarheten och konsekvensen som alla är förutsättningar för en god förutsebarhet.²⁰⁶ I invecklade samhällen så som Sverige krävs det en komplicerad detaljreglering av skattesystemet, vilket ofta resulterar i bristande överskådlighet av systemet.²⁰⁷ Däremot får kravet på förutsebarhet inte drivas så långt att alternativet att ändra skattelagstiftningen utesluts.²⁰⁸

4.3.3 Upprätthållande av förutsebarheten

Allvarliga ingrepp i den enskildes privata förhållanden bör av domstolen endast tillgripas i klara fall och bestämmelser som rör dessa skall dessutom tolkas försiktigt till den enskildes fördel.²⁰⁹ Begreppet ”omvänd generalklausul” används i doktrin för att förklara att domstolarna vid tveksamma skattemål, då varken lag, förarbeten eller tidigare rättspraxis ger någon ledning, skall döma till den skattskyldiges fördel.²¹⁰ Problemen som uppkommer i och med brukandet av en sådan klausul är att antalet ökar och nivån på precisionen i skattelagstiftningen minskar. De fördelar som talar för en sådan bedömningsinställning är dock av sådan styrka att dessa nackdelar får accepteras.²¹¹

Enligt Bergström bör åtskillnad göras mellan enkla och komplicerade fall. De enkla fallen bör gemene man kunna förstå, men i komplicerade fall är kravet att de skall kunna förutses av sakkunniga.²¹² Regeringsrätten är oftast obenägen att ändra fast och stadgad praxis, vilket

²⁰³ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 183.

²⁰⁴ Thornstedt, Hans, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten (1995), s. 337 och Lodin, Sven-Olof, Perspektiv på skatterätten (1986), s. 73

²⁰⁵ Jareborg, Nils, Brotten (1984), s. 40.

²⁰⁶ Hirschfeldt, Johan, Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, i Rättssäkerhet vid beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12 (1983), s. 390.

²⁰⁷ Hirschfeldt, Johan, Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, i Rättssäkerhet vid beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12 (1983), s. 390.

²⁰⁸ Lindencrona, Gustaf, Beskattningsmakten och äganderätten, SST 1987 s. 169.

²⁰⁹ Bergström, Sture, En studie av regeringsrättens tillämpning (1987), s.85.

²¹⁰ Lodin, Sven-Olof, Omvänd generalklausul i skatterätten? (1984), s. 367.

²¹¹ Lodin, Sven-Olof, Omvänd generalklausul i skatterätten? (1984), s. 367.

²¹² Bergström, Sture, Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang (1978), s. 73.

tillfredsställer förutsebarhetskravet. Dock måste detta kombineras med utförligt motiverade domar, där det klart framgår i domskälen vilken vägledande betydelse målet har.²¹³

För att i största möjliga mån undvika att en skattemässig felbedömning från den skattskyldiges sida får följder som ödelägger hela dennes ekonomi, har möjligheten att erhålla förhandsbesked angående de skatterättsliga konsekvenserna av olika transaktioner införts. Möjligheten att erhålla ett förhandsbesked innebär inte att förutsebarhetskravet är tillgodosett. Domstolarnas tolkningsmetoder måste därutöver, på bästa tänkbara sätt göra det möjligt för den skattskyldige att förutse konsekvenserna av sina transaktioner.

För att tillfredsställa rättsäkerheten i anståndsärenden är det viktigt att lagreglerna blir så klara och tydliga som möjligt. Utrymme för godtycke måste i största mån undvikas.²¹⁴ En neutral och konsekvent konstruerad lagstiftning motverkar möjligheterna till skatteanpassade förfaranden.²¹⁵

För domstolens del är det uppenbart att ju mer deras tolkning är bunden av rättskällor som är tillgängliga för allmänheten, så som klar lagtext och förarbeten, desto bättre blir förutsebarheten för de skattskyldiga.²¹⁶ En förarbetsbunden lagtolkning är viktig för förutsebarheten.²¹⁷ Detta förutsätter dock att alla lagtillämpare gör detta på ett enhetligt sätt, intas egna fria bedömning bland dessa finns risken för ignorering av andra relevanta argument som borde ha beaktats.²¹⁸

Enligt Lodin är det ett hot mot både förutsebarhet och rättsäkerhet att Skatteverket i många mål arbetar med dubbla tolkningsnormer, d.v.s. en friare norm när det gäller att tolka lagen till det allmännas fördel och en striktare norm när lagens ordalydelse talar till den skattskyldiges nackdel.²¹⁹ Skulle domstolarna överlag använda sig av fria tolkningar istället för klar lagtext och förarbeten, kan detta medföra helt oväntade resultat för den skattskyldige.

4.3.4 Anståndsanalys

På grund av anståndsbestämmelsernas vaga utformning och oklara vägledning är förutsebarheten att anse som bristfällig vid anståndsärenden. Detta medför att risken för olikformig behandling är stor både horisontalt och vertikalt.²²⁰ Vi anser att detta bör kompenseras genom att Skatteverket och domstolarna tolkar anståndsreglerna till den skattskyldiges för-

²¹³ Bergström, Sture, Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?, SN 1984, s. 325.

²¹⁴ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s.75.

²¹⁵ Hultqvist, Anders, Vad är rättssäker beskattning?, SST 1998, s. 765.

²¹⁶ Lodin, Sven-Olof m.fl., Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, 10 uppl. (2005), s. 601.

²¹⁷ Melz, Peter, Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, SN 1992, s. 615.

²¹⁸ Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen i inkomstskatt (1995), s. 341.

²¹⁹ Lodin, Sven-Olof, Omvänd generalklausul i skatterätten? (1984), s. 367

²²⁰ Tikka, Kari, Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?, i Rättssäkerhet vid beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12 (1983), s. 12-13.

del, d.v.s. ”hellre fria än fälla”.²²¹ Med tanke på anståndsreglernas relativt schabloniserade karaktär är det extra viktigt att kunna förutse bestämmelsernas verkan.²²²

Först efter erhållande av prövningstillstånd kan beslutet i LR angående anstånd överklagas till KR.²²³ Detta har bidragit till att det råder brist på relevant praxis i anståndsfrågan. Enligt departementschefen hade anståndsfrågan i sig sällan något större prejudikatintresse, utan det var den bakomliggande beskattningsfrågan som var av intresse.²²⁴ Vi håller visserligen med om att det är den bakomliggande frågan som är av mest relevans, men vi vill samtidigt poängtera, att det är viktigt, då det för att kunna bedöma förutsebarheten i just anståndsfrågan behövs relevanta fall som klargör detta. Behovet av vägledande domar avseende anståndsmål är mycket stort eftersom det råder stor osäkerhet på området.²²⁵

4.4 Objektivitetsprincipen

4.4.1 Inledning

Att kraven på att myndigheter skall vara sakliga och opartiska fastställs i 1 Kap. 9 § RF. Genom principen har lagstiftaren försökt att förhindra att godtycke, oförutsägbarhet och subjektivitet som ligger i den mänskliga faktorn skall uppstå.²²⁶ I och med att samma tjänsteman hos SKV avgör både anståndsfrågan och det underliggande taxeringsärendet, kan det upplevas som om dessa krav åsidosätts.

När intressen står emot varandra, ger objektivitetskravet enligt Wennergren att det endast får främja någons intresse och lösa till detta intresses fördel på objektiva grunder.²²⁷ Ärendet skall inte bara avgöras med objektivitet, då opartiskhetskravet går längre än så och innebär att det också skall göras helt utan partshänsyn.²²⁸

Faran som ligger i att en domare eller tjänsteman solidariserar sig med det allmännas fiskala intresse bör inte fråsnes.²²⁹ I en tvåpartsprocess står den enskilde mot företrädare för det allmänna, därav kan det i den enskildes ögon framstå som att tjänstemannen företräder ett fiskalt intresse istället för att efterstäva objektivitet och rättvisa.²³⁰

²²¹ Se även Meyer, Andrea, Skattedomstolarnas bevisprövning, SN 2001, s. 428.

²²² Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 46.

²²³ Prop. 1993/94:151. Rättssäkerhet vid beskattning, s.127f.

²²⁴ Prop. 1993/94:151. Rättssäkerhet vid beskattning, s.127f.

²²⁵ Schömer, Patricia, Anstånd med betalning av skatt, SN, 2000, s. 427f.

²²⁶ Wennergren, Bertil, Handläggning: hur förvaltningsärenden behandlas i stat och kommun (1996), s. 28.

²²⁷ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 142.

²²⁸ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 142.

²²⁹ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 142.

²³⁰ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 142.

4.4.2 Objektivitet i handläggningen hos Skatteverket

Idag är Skatteverket en av landets största serviceinstitutioner, men samtidigt skall tjänstemännen som utför denna service också vara kontrollanter. I rättssäkerhetsdebatten är vissa beredda att gå så långt som att kalla tjänstemännen för ”hemliga agenter” till åklagarna.²³¹ Att Skatteverket har dubbla roller genom att först informera och samarbeta med den enskilde, för att senare vara motpart till densamma, innebär givetvis att den skattskyldige har svårt att avgöra när Skatteverket byter skepnad.²³² Wennergren menar, att så länge som myndigheterna är medvetna om sina olika roller, innebär detta inte något motsatsförhållande utan istället att myndigheten har en integrerad roll.²³³

Hos Skatteverket är kravet på objektivitet mycket viktigt, då SKV är anförtrodd att även göra skönsrättsliga bedömningar. Avviker SKV vid sådan prövning från den givna ändamålsbestämningen, är det ett brott mot grundlagen.²³⁴ Med andra ord skall Skatteverkets objektivitetsplikt utgöra en särskild garanti för en korrekt taxering.²³⁵ Kraven ankommer på myndigheten som sådan, men i själva verket är det tjänstemännen som skall garantera ett korrekt förfarande och säkerställa myndighetens opartiskhet. I Skatteverkets fall är således målet för skattetjänstemännen självfallet att uppnå riktiga och rättsenliga beskattningsbeslut.²³⁶ Strävan för Skatteverket bör också vara att använda lagar, förarbeten och andra rättskällor på samma sätt som Regeringsrätten.²³⁷ Detta för att den enskilde skall känna tilltro för myndigheten samt att rättssäkerheten upprätthålls. Om den enskilde anser att han inte blir objektivt behandlad, minskar hans förtroende och med detta följer även viljan att erlägga skatt.²³⁸

För den skattskyldige kan myndigheten fatta beslut och vidta ingripande åtgärder som medför stora konsekvenser för den skattskyldige. Skatteverket ikläder på så sätt sig flera roller genom att samtidigt fungera som förundersökningsledare, åklagare och domare. Denna sammanblandning är inte problemfri enligt Ramberg. Hon hävdar att *”samma myndighet tillåts att besluta om revision, att bevilja anstånd med betalning av skatt, att eftertaxera, att driva en skatteprocess och att initiera brottsutredningar är oförenligt med det rättsliga rollspel som garanterar en allsidig och objektiv belysning av ärendet. Det gamla fogdesverige lever kvar.”*²³⁹

Det är alltså i nuläget fullt möjligt att samma tjänsteman fattar beslut i såväl avseende skatterevisioner, omprövningsbeslut, anstånd med betalning av skatt samt företräder Skattever-

²³¹ Wokander, Mikael, Skattmasens manifest – inspiration för skattebetalare (2004), s. 88-91.

²³² Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 185.

²³³ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocessen. En fullbordad tvåpartprocess, FT 1996, s.75.

²³⁴ Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder (1992), s. 79 se även JO:s ämbetsberättelse 1990/91. Kritik mot fakultativ kommunal nämnd – marknadsnämnd – som vid fördelning av marknadsplatser i visst fall avviker från den i 1 kap. 9 regeringsformen fastslagna objektivitetsprincipen., s.347.

²³⁵ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 54.

²³⁶ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 362.

²³⁷ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 165.

²³⁸ Prop. 1971:30. Förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, s. 491.

²³⁹ Ramberg Anne, Skatten och medborgarna, Advokaten, Nr 4 2006 Årgång 72, s. 4.

ket i samma mål i domstol.²⁴⁰ Enligt Leidhammar är risken uppenbar att en tjänsteman kan låsa sig vid sin ursprungliga uppfattning och att åberopande av nya omständigheter från den skattskyldige har svårt att vinna gehör. Därför har den skattskyldige på goda grunder rätt att vara kritisk till att bli bemött av samma tjänsteman under hela förfarandets gång,²⁴¹ särskilt eftersom den skattskyldige är helt beroende av sin motparts åsikter för utgången av målet.²⁴² Att vara företrädare för statens intressen och samtidigt vara en objektiv beslutsfattare är enligt somliga två oförenliga uppgifter för Skatteverket.²⁴³ Följden blir ofta att de väljer den fiskala linjen.

Vid sammanträde med skattenämnd uppfattar ofta den skattskyldige, även om denne lämnat nya upplysningar, likväl att ärende är avgjort på förhand.²⁴⁴ Föredragande i skattenämnden är generellt samma person som fattat taxeringsbeslutet som ligger till grund för anståndsärendet. Rättssäkerheten kan inte sägas vara upprätthållen då föredragandes förslag nästan helt och hållet styr utgången i ärendet. Enligt Fölster vore detta som ”att ett målarföretag själv avgjorde huruvida deras arbete är bra eller dåligt vid en tvist mellan köpare och säljare.”²⁴⁵ För att öka objektiviteten och stärka rättssäkerheten bör tjänstemännens beslutsbehörighet begränsas och göras mera effektiv. Detta skulle betyda att de skulle kunna koncentrera sig och följa rättsutvecklingen inom respektive rättsområde, vilket leder till att berättigade krav på rättssäkerhet bättre kan tillgodoses.²⁴⁶

På samma sätt som avsaknaden av allmänna ombud tidigare innebar en minskad objektivitet hos myndigheterna i domstolsprocesser, menar vi att förfarandet med att ha samma tjänsteman som avgör taxeringsbeslutet och anståndsärendet, minskar möjligheterna att få en objektiv behandling av tjänstemannen ifråga. Kraven på objektivitet är enligt departementschefens uttalande om taxeringsreformen lika stränga oavsett om ärendet förs till domstol eller ej.²⁴⁷ Detta ställer vi oss något tveksamma till, då det är uppenbart att ett anståndsärende som behandlas av samma person inte blir lika objektivt som det hade varit om det granskats av en annan. För att komma till rätta med detta skulle ett alternativ kunna vara att anståndsfrågan behandlas av en tjänsteman med fristående ställning i förhållande till tidigare handläggare. Lämpligen skulle allmänna ombudet kunna upprätthålla en sådan tjänst.²⁴⁸

²⁴⁰ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 184.

²⁴¹ Leidhammar, Börje, Medborgarnas insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet - överväganden och förslag, Rapport från svenskt näringsliv 2004-06-16, s. 12.

²⁴² Hultqvist, Anders Rättssäkerhet i skatteprocessen (1988), s. 97.

²⁴³ Brandberg, Ulrika, Knutsson, Tom, Oklara roller och brister på kunskap, Advokaten, avd. Fokus, Nr 6 2006 Årgång 72, s. 28.

²⁴⁴ Leidhammar, Börje, Medborgarnas insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet - överväganden och förslag, Rapport från svenskt näringsliv 2004-06-16, s. 5.

²⁴⁵ Fölster, Stefan m.fl., Saknas: 70 000 nya företag, Svenskt Näringsliv (2004), s. 58.

²⁴⁶ Leidhammar, Börje, Medborgarnas insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet - överväganden och förslag, Rapport från svenskt näringsliv 2004-06-16, s. 5.

²⁴⁷ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 361.

²⁴⁸ Prop. 2002/03:99. Det nya Skatteverket, s. 252. Se även Ds 2002:15.

4.4.3 Allmänna ombud

Den 1 januari 2004 infördes lagen om allmänna ombud. I och med detta minskade risken för den skattskyldige att stöta på den person som tidigare handlagt hans ärende i beslutinstansen. I förarbetena till lagen fanns en oro för att införandet av en skattemyndighetsrepresentant som skulle föra det allmännas talan hos länsrätten kunde undergräva tilltron till Skatteverkets fullgörande av sina uppgifter.²⁴⁹

Genom att möta samma tjänsteman under hela processens gång upplever många skattskyldiga att de är ”chanslösa”.²⁵⁰ Att motverka jävsituationen som eventuellt kunde uppstå, fanns dock inte med som en av anledningarna till att lagen infördes, men blev ändå en av effekterna.²⁵¹ Att det inte i förarbetena nämndes något om att opartiskheten skulle kunna råka i fara är enligt Wennergren anmärkningsvärt.²⁵² Istället var det var det likformighets- och rättviseskäl som anfördes som de starkaste skälen i lagens förarbeten.²⁵³ I doktrin hävdas det dock att införandet av allmänt ombud förstärker intrycket av ett ärende behandlas objektivt.²⁵⁴ Vi anser också att sammanvävning av besluts- och processfunktionerna innebär en risk för att det allmänna av prestigeskäl eller liknande skulle försvara det överklagade beslutet och välkomnar detta steg i rätt riktning när det gäller rättssäkerheten i skattemål.

Argumenten mot införandet av allmänt ombud är att det kan verka inkonsekvent och förvirrande för den enskilde, om det allmänna ombudet bestämmer sig för att framföra en annan linje än tjänstemannen. Dessutom är det mer resurs- och tidskrävande i och med att en ny person måste sätta sig in i ärendet.²⁵⁵ Men den ökade rättssäkerhet som blir följden av allmänna ombuds objektivitet i skattemål, väger enligt vår uppfattning tyngre än det sistnämnda argumenten.

4.4.4 Anståndsanalys

Tjänstemannen hos Skatteverket som har i uppgift att besluta i det underliggande skatteärendet, beslutar också i anståndsfrågan. I och med den koppling som finns mellan dessa två beslut, anser vi att det är märkligt att samma tjänsteman kan vara beslutsfattande i båda fallen. Objektiviteten inskränks på det viset att när tjänstemannen har bedömt läget i det underliggande skatteärendet, gör han också ett omedvetet ställningstagande för bedömningen rörande anståndet.

Att få anståndsfrågan omprövad av en person som inte delar den skattskyldiges uppfattning i taxeringsfrågan, upplevs av många som allt annat än objektivt eftersom det är själva sakfrågan i taxeringsärendet som även ligger till grund för anståndsbeslutet. I anståndsdebatten framförs åsikten att denna tjänsteman på Skatteverket därmed i regel inte beviljar anstånds-

²⁴⁹ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 141.

²⁵⁰ Prop. 2002/03:99. Det nya Skatteverket, s. 252. Se även Ds 2002:15.

²⁵¹ Prop. 2002/03:99. Det nya Skatteverket, s. 251-256.

²⁵² Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 141.

²⁵³ Prop. 2002/03:99. Det nya Skatteverket, s. 254.

²⁵⁴ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 162.

²⁵⁵ Dahlgren, Göran, Tvåpartsprocess i allmän förvaltningsdomstol, JT 1991/92, s. 241.

ansökan.²⁵⁶ För att upprätthålla en god objektivitet i anståndsfrågan borde tjänstemannen i detta läge lämna över till förmån för en kollega som då kan göra sin egna bedömning rörande anståndet.

4.5 Officialprincipen

4.5.1 Inledning

Både Skatteverket och domstolen är i enlighet med officialprincipens innebörd skyldiga att se till att ärenden och mål blir så utredda som deras beskaffenhet kräver.²⁵⁷ Vid utredning av ett ärende eller mål bär de således det yttersta ansvaret för att relevanta omständigheter klargörs.²⁵⁸ Som vägledande instans bör innebörden av utredningsskyldigheten tydliggöras av Regeringsrätten, för att på så sätt stärka den enskildes rättssäkerhet.²⁵⁹

För att på ett bättre sätt kunna genomföra en fullgod utredning kan muntligt förfarande vara ett relevant och bra hjälpmedel. Detta gäller inte minst i anståndsärenden där tiden ofta är begränsad och omfattande utredning av den underliggande skattefrågan krävs.

4.5.2 Skatteverket

Officialprincipen gäller även förvaltningsmyndigheter, trots att det saknas motsvarande föreskrift i FL.²⁶⁰ Istället följer detta av allmänna förvaltningsrättsliga grundsatser.²⁶¹ Det kan också vara lämpligt att myndigheten tillämpar 8 § FPL analogt.²⁶² En av anledningarna därtill är att myndigheter genom sina beslut utövar makt mot enskilda. Med hjälp av utredningar får myndigheterna ett objektivt och tillförlitligt beslutsunderlag.²⁶³

Myndigheternas ansvar för att ärendena blir tillräckligt utredda betecknas vanligen som service-, väglednings-, och utredningsskyldighet. Ur rättssäkerhetssynpunkt är detta av stor vikt för den enskilde. Tanken är att den enskilde skall få rätt, även i sådana fall där denne faktiskt har rätt.²⁶⁴ Utredningsskyldigheten innebär också ett åliggande för myndigheten att tillse att erforderligt material inkommer för att ärendena skall bli tillräckligt utredda.²⁶⁵ Däremot skall inte myndigheten sköta utredningen helt själv.²⁶⁶ Bestämmelser om utrednings-

²⁵⁶ Anttila, Marcus, Anstånd med inbetalning av skatt vid eftertaxering, SN 1999, s. 122.

²⁵⁷ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteprocessen (2004), s. 18.

²⁵⁸ Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt (1999), s. 104.

²⁵⁹ Edelstam, Gunilla, Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet: en rättssäkerhetsstudie (1995), s. 373.

²⁶⁰ Strömberg, Håkan, Allmän förvaltningsrätt (2006), s. 101.

²⁶¹ SKV 119, Rätt handlagt 2004, s. 38 se även RÅ 1992 not. 234.

²⁶² Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder (1992), s.57.

²⁶³ Edelstam, Gunilla, Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet: en rättssäkerhetsstudie (1995, s. 19.

²⁶⁴ Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt (1999), s. 105.

²⁶⁵ Strömberg, Håkan, Allmän förvaltningsrätt (2006), s. 101 och Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s. 73.

²⁶⁶ Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s. 73.

ansvaret finns för skatteförfarande i 3 kap. 1 § TL. Paragrafen stadgar att Skatteverket skall se till att taxeringsärendena blir tillräckligt utredda.²⁶⁷ I doktrin har utredningsskyldighet i TL ansetts som mindre omfattande än i allmänhet, detta p.g.a. den omfattande uppgiftsskyldighet de enskilda åläggs i samband med inlämnande av deklara- och kontrolluppgifter.²⁶⁸

Genom att meddela den enskilde vilken bevisning som erfordras och ställa relevanta frågor till densamma, vägleder myndigheten den enskilde och på så sätt uppfylls deras utredningsskyldighet.²⁶⁹ Med detta är det inte sagt att Skatteverket bör bistå med alla råd och upplysningar som den skattskyldige behöver.²⁷⁰ Rättssäkerhetsbrister kan uppstå eftersom myndigheterna inte den mån uppfyller sin skyldighet att ta initiativ till utredande.²⁷¹ Det går inte heller att generellt avgöra vad som kan betecknas som en tillräcklig utredning, utan detta får bedömas från fall till fall. Om den skattskyldige exempelvis yrkar avdrag, ligger av naturliga skäl mycket av ansvaret för utredningen på honom.²⁷² Vid omprövningsärenden till nackdel för den skattskyldige ställs emellertid höga krav på ärendets tillräckliga utredning innan beslut tas av Skatteverket.²⁷³ Dessutom måste Skatteverket beakta ett antal uppställda rekvisit i SBL och TL.²⁷⁴ Däremot bör inte den materiella rådgivningen från myndigheten sträcka sig så långt att de meddelar hur gällande bestämmelser kan kringgås. Följaktligen bör de inte hjälpa till med avancerad skatteplanering.²⁷⁵

En grundlig utredning skapar garantier för ett materiellt riktigt beslut, men mot detta måste tidsaspekten vägas. Blir utredningen för tidsödande är detta en nackdel ur rättssäkerhetssynpunkt. Anpassning måste därför ske till de resurser som Skatteverket har att tillgå och vad som är möjligt att uträtta med dessa.²⁷⁶

4.5.3 Domstolen

Officialprincipen skall enligt motiven till FPL tillämpas vid handläggningen av mål i allmän förvaltningsdomstol.²⁷⁷ Huvudbestämmelsen för officialprincipen återfinns i 8 § FPL. Genom lagrummet framgår att utredningsansvaret varierar beroende på ärendets beskaffenhet, men att officialprincipen dock genomgående skall tillämpas.²⁷⁸

²⁶⁷ Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s. 73.

²⁶⁸ Alhager, Magnus, Dispens från inkomstskatt (1999), s. 109.

²⁶⁹ Edelstam, Gunilla, Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet: en rättssäkerhetsstudie (1995), s.363.

²⁷⁰ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 284.

²⁷¹ Edelstam, Gunilla, Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet: en rättssäkerhetsstudie (1995), s. 73.

²⁷² Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 284.

²⁷³ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 284.

²⁷⁴ Se kap. 2.4.

²⁷⁵ Prop. 1985/86:80. Om ny förvaltningslag, s. 60.

²⁷⁶ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 284.

²⁷⁷ Prop. 1971:30. Förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, s. 529.

²⁷⁸ Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder (1992), s.76.

Domstolen skall fälla avgörande i mål utan bundenhet av parternas processhandlingar. För att få ett riktigt beslut skall de se till att utredningen i målet blir så fullständig som erfordras. I skattemål medför principen att parterna inte har någon direkt åberopsbörda, men enligt huvudregeln är domstolen bunden av parts yrkande.²⁷⁹ Om det däremot föreligger särskilda skäl, kan de dock besluta till det bättre för den enskilde.²⁸⁰

Utformningen av FPL tyder på att domstolen skall spela en relativt aktiv roll i processen, utan att för den delen helt marginalisera parternas roll i processen.²⁸¹ Domstolen bär alltså ett visst ansvar för att den sak som är föremål för prövning, ordentligt klargörs och avgränsas.²⁸² Det åligger parterna att själva skaffa fram material till utredningen.²⁸³ Utredning bör givetvis ske genom att parterna och rätten samarbetar på ett konstruktivt sätt men det yttersta utredningsansvaret i förvaltningsmål ligger alltid på domstolen²⁸⁴ En mer kraftfull materiell processledning kan i detta avseende stärka rättssäkerheten.²⁸⁵

4.5.4 Muntlig förhandling

Ur den skattskyldiges synvinkel är det mycket angeläget att rätten väljer det tillvägagångssättet som ger den bästa bevisvärderingen.²⁸⁶ I 9 § st. 1 FPL stadgas dock att förfarandet genomgående är skriftligt. Dock föreskriver andra stycket att muntlig förhandling får ingå beträffande viss fråga, om det kan vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet. Detta stycke skall ses som ett komplement till den normalt skriftliga handläggningsformen.²⁸⁷ Genom att rätten inte använder sig av ett muntligt förfarande, förlorar den möjligheten att se hur parterna och vittnen uppträder. Det kan sägas att ett skriftligt förfarande är mindre väl överensstämmande med den fria bevisprövningen och att inte ha muntligt förfarande kan innebära att ärendet inte blir tillräckligt utrett.²⁸⁸ Det konstateras även i förarbetena att ett muntligt förfarande många gånger leder till ett säkrare underlag för bedömandet av tvistefrågor än ett skriftligt förfarande.²⁸⁹ Den muntliga förhandlingen skall dock inte ses som ett initiativ till att på egen hand framkalla ett fullständigt förslag. Istället skall syftet med den muntliga förhandlingen vara att komplettera skriftväxlingen för

²⁷⁹ Alhager, Eleonor, Rättskraft i skatteprocessen (2003), s. 26.

²⁸⁰ Alhager, Eleonor, Rättskraft i skatteprocessen (2003), s. 26.

²⁸¹ Dahlgren, Göran, Allmän förvaltningsdomstols officialprövning, SvJT 1994, s. 391.

²⁸² Alhager, Eleonor, Rättskraft i skatteprocessen (2003), s.26.

²⁸³ Prop. 1971:30. Förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, s. 529.

²⁸⁴ 1995/96: JuU7. Tvåpartsprocessen m.m. i de allmänna förvaltningsdomstolarna, s.8-9, Wennergren och Bertil, Förvaltningsprocessen. En fullbordad tvåpartprocess, FT 1996, s.77.

²⁸⁵ Westberg, Peter, Domstols officialprövning : en civilprocessuell studie i anslutning till RB 17:3 p 1 (1988), s.606.

²⁸⁶ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 123.

²⁸⁷ SOU 1988:21. Ny taxeringslag – Reformerad taxeringsprocess. Del 1 Motiv, s. 168.

²⁸⁸ Lindell, Bengt, Sakfrågor och rättsfrågor: en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt (1987), s. 74. Se även Gärde, N., Bevisteori och förhandlingsform, SvJT 1940, s. 141ff.

²⁸⁹ BevU 1958:A 35. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående förfarandet i kammarrätten, m.m., s. 15. Se även SOU 1955:51. Ändrad taxeringorganisation. s. 63.

att underlätta att målet blir utrett på ett lämpligt sätt.²⁹⁰ Detta är i nuläget långt ifrån en självklar rättighet i skattemål.²⁹¹

Som nämnts ovan är den muntliga förhandlingen ett inslag som på ett positivt sätt bidrar till att ärendena blir utredda på tillfredställande och korrekt sätt. Därför är det enligt vår mening märkligt att muntliga förhandlingar endast förekommer i några få procent av alla mål.²⁹² Visserligen är taxeringsärendena i de flesta fallen av sådan beskaffenhet att skriftlig utredning är att föredra, men det borde enligt vår mening förekomma i högre grad än vad det gör för närvarande. Vi ser mycket positivt på Domstolsverkets rapport, där det rekommenderas att: *"muntlig förberedelse införs som ett begrepp även inom förvaltningsprocessen och bör användas i större utsträckning än idag"*.²⁹³ Advokatsamfundet tillägger att det måste tillföras resurser för att utveckla det muntliga tillvägagångssättet.²⁹⁴

Blir den enskilde nekad att få uttrycka sin talan muntligen, kan denne känna sig överkörd av rättssystemet. Att i ett skatteärende inte muntligen få stå till svars för det någon anklagar en själv för, anser vi vara ett hot mot rättssäkerheten. I anståndsärenden där tiden ofta är knapp innan beslut måste tagas, är det enligt vår uppfattning extra viktigt att den skattskyldige får komma till tals inte bara skriftligen utan även muntligen. Dessutom är det mycket enklare för Skatteverket och domstolen att på ett korrekt sätt avgöra ett ärende om den skattskyldige kan utveckla de delar som denne inkommit med skriftligen. En utökning av muntlig förhandling skulle också enligt vår uppfattning bidra till att tjänstemän och domare inte kan gömma sig bakom skriftliga beslut.

4.5.5 Anståndsanalys

Vad det gäller förhållandet mellan officialprincipen och anståndsfrågan är saken den att anståndsärendet givetvis skall bli tillräckligt utrett. Emellertid bör det beaktas att det finns en rekommendation för hur länge anståndsansökan bör behandlas, inom 14 dagar.²⁹⁵ I och med denna rekommenderade tidsfrist löper den beslutande tjänstemannen hos Skatteverket risk att försätta sig i tidsnöd. Detta kan i sin tur leda till att officialprincipen i allra högsta grad kan komma att inskränkas.

Under dessa 14 dagars tid har Skatteverket i uppgift att företa en preliminär prognos av det underliggande skatteärendet. Vid upprättandet av prognosen kontrollerar Skatteverket sitt egna taxeringsbeslut, beräkningarna för uppkommen skatt samt överklagan för den påförda skatten. Fortsättningsvis gör Skatteverket en bedömning av anståndsfrågan enligt 17:2 SBL. Det gäller i denna procedur att Skatteverket tillämpar officialprincipen på ett korrekt sätt, i

²⁹⁰ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 42 (68).

²⁹¹ Nyquist, Kerstin och Andersson, Krister, Ge småföretag bättre skatterättslig situation, Dagens Industri 2002-05-14.

²⁹² Dv-Rapport 1987:5, "Skattemålen i kammarrätt – en statistikundersökning av kammarrättens avgöranden 1985, s. 41 och Dv-Rapport 1984:8, Skattemålen i länsrätt – en statistikundersökning vid fyra länsrätter 1984, bilaga 2, ruta 84. Se även Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 167.

²⁹³ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 41 (68).

²⁹⁴ Advokatsamfundet remissyttrande, Ju2004/3967/DOM.

²⁹⁵ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen,, s.11.

enlighet för att uppnå ett regelrätt beslut för det underliggande skatteärendet samt anståndsfrågan.

Bevisbörda och beviskrav är inte preciserade för anstånd, däremot följer bevisprövningen av naturliga skäl det underliggande taxeringsärendet. Uppfyllelse av officialprincipen gäller således även i anståndsärenden, vilket i praktiken kan vara problematiskt då dessa ärenden ofta är av brådskande natur. Därav följer att utredningen av anståndsärendet riskerar att bli bristande eftersom beslut stundom måste fattas innan anståndsfrågan har blivit tillräckligt utredd. Att t.ex. beslut i anståndsfrågan meddelas utan kommunikation hör inte till ovanligheterna.²⁹⁶ Vi anser att det muntliga förfarandet borde användas i en större utsträckning än vad som sker idag. Eftersom det bidrar till att enkla misstag kan undvikas samt att den skattskyldige får möjlighet till att utveckla sin talan. Speciellt vad det gäller anståndsärendet då tiden är begränsad och att de ekonomiska konsekvenserna av ett uteblivet anstånd kan bli betydande.

4.6 Motiveringskyldighetsprincipen

4.6.1 Inledning

20 § FL är det gällande allmänna lagbudet om förvaltningsmyndighets skyldighet att motivera sina beslut. ”Att fördjupa och stärka rättssäkerheten” angavs i förarbetena som den föreslagna reformens ändamål.²⁹⁷ I propositionen deklarerades att den i det stora hela stämmer överensstämmer med regleringen i 1971 års förvaltningslag.²⁹⁸ Härav följer att även förarbetena till 1971 års lag kan vara av betydelse.²⁹⁹

För anståndsärendet är det viktigt att motiveringarna är utförliga vid de fall då SKV eller domstol beslutar att inte medge anstånd. Konsekvenserna av ett uteblivet anstånd kan vara betydande för den skattskyldige och då skall höga krav ställas på motiveringsplikten för att klart redovisa grunderna för beslutet att inte medge anstånd.

I 20 § FL stadgas att ett beslut skall innehålla de skäl som har bestämt utgången i ärendet. Några få undantag finns statuerade i 20 § FL där ett ärende inte behöver motiveras. Ur paragrafen går det att utläsa två grundsatser i vår rättsordning. Varje beslut skall redovisas öppet och dessutom grundas på objektiva konstaterbara skäl.³⁰⁰ FL:s reglering av motiveringskyldigheten bör tolkas extensivt och samma lags regler om undantag från denna skyldighet bör tolkas restriktivt.³⁰¹ Samma principiella motiveringskyldighet tillkommer enligt 30 § FPL förvaltningsdomstolarna, där det föreskrifts att ett beslut varigenom ett mål avgörs skall innehålla de skäl som bestämt utgången.

²⁹⁶ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 252.

²⁹⁷ Prop. 1985/86:80. Om ny förvaltningslag, s. 10.

²⁹⁸ Äldre förvaltningslag (1971:290), ÄFL.

²⁹⁹ Wittrock, Martin, Förvaltningsbesluts motiveringar (1990), s.19.

³⁰⁰ Hellners, Trygve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s. 210.

³⁰¹ Strömholm, Stig, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära (1992), s. 462. se även Wittrock, Martin, Förvaltningsbesluts motiveringar (1990), s. 29.

4.6.2 Beslutsmotivering från förvaltningsdomstol och Skatteverket

Ur rättssäkerhetssynpunkt är det viktigt, att skälen för ett förvaltningsbeslut klargörs för den enskilde, framför allt sådana avgöranden som direkt berör den enskildes förhållanden.³⁰² Endast om skälen öppet redovisas, får denne möjlighet att förstå beslut samt att kontrollera att beslutet grundar sig på objektiva överväganden och inte på godtycke.³⁰³ På så sätt kan den enskilde granska hur myndigheten urskilt och värderat relevant fakta, och hur bedömning utifrån dessa har skett enligt tillämpliga rättsregler.³⁰⁴ Vad som lämpligen bör upptagas i en dom beror dessutom på till vem den riktas.³⁰⁵ För att lättare förstå hur myndigheten resonerat är det viktigt att denne redan före ärendets avgörande genom kommunikation blivit insatt i ärendet, jämför 16 och 17 §§ FL.³⁰⁶

En beslutsmotivering bör bemöta de argument som den skattskyldige fört fram och klart ange på vilken grund yrkandena lämnats utan bifall.³⁰⁷ Dessutom bör detta vara så utförligt att parten förstår huruvida ett negativt beslut grundar sig åberopande av irrelevanta fakta eller om det brustit i bevisningen.³⁰⁸ Givetvis kräver beslut som på ett påtagligt sätt ingriper i den enskildes liv utförligare motiveringar än enklare rutinbeslut.³⁰⁹

Enligt Leidhammar är och bör också kraven vara stränga gällande myndighetens skyldighet att motivera grunderna för sina beslut, speciellt när avvikelse görs till nackdel för den skattskyldige.³¹⁰ Det sagda innebär inte att beslut behöver innehålla detaljerade redogörelser för sakförhållandena eller utsvävande resonemang om hur förhållanden bedömts rättsligen.³¹¹ Det essentiella i sammanhanget utgörs istället av, att den skattskyldige måste få klart för sig vilka faktiska förhållanden som är avgörande vid en eventuell avvikelse och varför.³¹² Vidare bör språket vara skrivet på ett lättfattligt och ändamålsenligt sätt.³¹³

³⁰² Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s. 210.

³⁰³ Strömberg, Håkan, Allmän förvaltningsrätt (2006), s. 117.

³⁰⁴ Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder (1992), s. 79.

³⁰⁵ Lindhagen, Arthur, Om motivering av dom, SvJt 1947, s. 321.

³⁰⁶ SOU 1964:27. Lag om förvaltningsförfarandet, s.449. Se även Wennergren s. 309.

³⁰⁷ Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m., s. 301.

³⁰⁸ Westerberg Ole, Allmän förvaltningsrätt (1975), s. 53.

³⁰⁹ SKV 119, Rätt handlagt 2004, s. 95 se även Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s. 216.

³¹⁰ Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 74.

³¹¹ Prop. 1971:30. Förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, s. 493.

³¹² Leidhammar, Börje, Bevisprövning i taxeringsmål (1995), s. 74.

³¹³ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 309.

Om det i ett omprövningsärende vid skattemyndigheten redan finns en tillfredsställande motivering, behöver myndigheten i sitt nya beslut endast motivera de nya omständigheter som framkommit i samband i med omprövningen.³¹⁴

4.6.3 Skenmotivering

Användandet av fraser så som ”med hänsyn till omständigheterna i ärendet” och ”på grund av vad i ärendet förekommit” utan att anknyta till en tydlig sakframställning är otillfredsställande. Även skrivningar där endast innehållet i en författningstext återges är att betrakta som otillräckligt.³¹⁵ Dessa utgör inga reella motiveringar utan är enbart sken av den samma. Dock finns det inget som hindrar att myndighet använder standardiserade formuleringar för att ange de skäl som bestämt utgången i ett ärende.³¹⁶ Däremot bör innehållslösa motiveringar och intetsägande allmänna fraser undvikas.³¹⁷

4.6.4 Beslutsmotiverings konsekvenser

Ett väl motiverat beslut innebär dessutom att myndigheten verkligen utreder och tar ställning i fallet, vilket främjar en omsorgsfull och saklig prövning.³¹⁸ Detta skapar garantier för en fast och enhetlig rättstillämpning, vilket stärker rättssäkerheten.³¹⁹ Har myndigheten svårt att formulera skälen för beslutet är de förmodligen inte ordentligt genomtänkta.³²⁰

Om den enskilde övertygas av skälen i ett ärende som går denne emot, kan ett utsiktslöst överklagande undvikas och med detta kan denne bespara sig den kostnad och tidsförlust som ett överklagande skulle innebära.³²¹ Vill denne istället överklaga beslutet, ger beslutsmotiveringen en vägledning för hur argumentationen bör föras i besvärsmålet.³²²

I praxis finns åtskilliga exempel på beslut som inte haft tillfredsställande motiveringar, vilket också har påpekats av JO ett flertal gånger.³²³ Enligt Hultqvist saknas det kraftfulla instrument för att komma till rätt med problemet, varför han föreslår någon form av tjänste-

³¹⁴ JO:s ämbetsberättelse 1984/85. Beslutsmotivering i arbetsskadeärenden, dels i det ursprungliga beslutet, dels i beslut i omprövning, s.253 se även Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s.220.

³¹⁵ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 309.

³¹⁶ Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo, Förvaltningslagen med kommentarer (2003), s. 219.

³¹⁷ Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar (2005), s. 309.

³¹⁸ Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder (1992), s. 79.

³¹⁹ SKV 119, Rätt handlagt 2004, s.94 och RÅ 1999 ref. 76.

³²⁰ Hultqvist, Rättssäkerhet i skatteprocessen (1988), s. 92.

³²¹ Wittrock, Martin, Förvaltningsbesluts motiveringar (1990), s. 30.

³²² Strömberg, Håkan, Allmän förvaltningsrätt (2006), s. 117.

³²³ JO:s ämbetsberättelse 1980/81. Taxering I dataåldern – synpunkter för kommande år m.m., s. 401, JO:s ämbetsberättelse 1981/82. Sambandsfråga i arbetsskadeärende. Bl.a. fråga om beslutsmotivering som i huvudsak återger lagtext är bristfällig, s. 276, JO:s ämbetsberättelse 1982/83. Taxeringsnämnderna – Beslutsförfarande, s. 282 och JO:s ämbetsberättelse 1994/95. Kritik mot länsstyrelse för bristande motivering till beslut att avslå överklagande av byggnadsnämnds beslut, s. 186.

ansvar för att motiveringarna är korrekta. Dåligt motiverade avvikelsebeslut bör i konsekvens därmed underkännas.³²⁴

Myndigheternas måste lyckas visa, att deras beslut är väl underbyggda för att allmänhetens förtroende för myndigheternas kompetens och objektivitet skall öka.³²⁵ Dessa bör om möjligt också omfatta vilka lagrum som tillämpats och myndighetens ställningstagande till sådana viktigare omständigheter som en part har åberopat.³²⁶

4.6.5 Anståndsanalys

Som konstaterats ovan är det mycket viktigt att beslut från både domstol och Skatteverket motiverats så att rättssäkerheten upprätthålls.³²⁷ Detta gäller givetvis även beslut i anståndsärenden, trots att det många gånger råder begränsad tid för att avge beslut i frågan. För att kunna motivera ett anståndsbeslut på ett tillfredställande sätt måste Skatteverket och domstolarna göra en preliminär bedömning av den förväntade utgången i den underliggande sakfrågan. Denna preliminära bedömning är enligt vår uppfattning undermålig, då utredningen och motiveringen till den underliggande sakfrågan ofta tar längre tid samt är mer ingående. Detta innebär troligen att kvalitén på motiveringar i anståndsärenden är i allmänhet lägre än i övriga skatteärenden. Speciellt i de fall där tiden mellan anståndsbeslutet och slutgiltigt beslut i sakfrågan mycket lång, bör den skattskyldige kunna kräva att det först nämnda beslutet har en utförlig motivering. Det går givetvis inte att bortse från tidsaspekten, då anståndsfrågan är av brådskande natur. Dock bör detta inte gå ut över den plikt som åligger Skatteverket och domstolarna att på ett önskvärt sätt motivera sina beslut.

4.7 Oskuldspresumtionsprincipens förhållande till omedelbar verkställighet av skatt

4.7.1 Inledning

I 23 kap. 7 § SBL föreskrivs att en skattskyldigs begäran om omprövning eller ett överklagande angående ett beslut om skatt eller av ett taxeringsbeslut inte inverkar på skyldigheten att betala den skatt som beslutet gäller. Av detta framgår det uttryckligt att verkställigheten inte behöver stå tillbaka för en begäran om omprövning eller överklagande. Det föregående är således huvudregeln, vilket medför att reglerna rörande anstånd i 17 kap. 2 § SBL därmed utgör undantag.³²⁸

4.7.2 Problematik

Vid en strikt tillämpning av huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL ger det för handen att skatt alltid skall erläggas, oavsett rådande omständigheter för den skattskyldige. Detta i sin tur ger att

³²⁴ Hultqvist, Rättssäkerhet i skatteprocessen (1988), s. 92.

³²⁵ Prop. 1971:30. Förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, s. 491.

³²⁶ Wittrock, Martin, Förvaltningsbesluts motiveringar (1990), s. 57.

³²⁷ Bergholtz, Gunnar, Ratio et auctoritas: en komparativrättsligt bidrag till frågan om domsmotiveringens betydelse främst i tvistemål (1987), s. 149f.

³²⁸ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 86.

denne skulle komma att behöva erlägga den skatt som Skatteverket beslutat att påföra honom, även i de fall där skattefrågan är tvistig och ingen domstolsprövning skett. Vid tillämpning av den så kallade oskuldspresumtionen för denna situation, skulle en påtaglig inskränkning av presumtionen föreligga. Oskuldspresumtionen eller oskyldighetspresumtionen som Nowak har valt att benämna den, innebär att en person skall anses oskyldig tills dess en eventuell fällande och lagakraftvunnen dom trätt i kraft.³²⁹ Enligt Nowak är oskyldighetspresumtionen en inom den juridiska världens mest omtalade principer.³³⁰

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv ter sig detta ytterst olyckligt för den skattskyldige. Huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL stadgar att Skatteverkets beslut i skattefrågan alltid presumeras vara korrekt. Detta ger att den skattskyldige redan från början hamnar i en underlägsen ställning och blir tvungen att kämpa för att bevisa sin oskuld, även om denne faktiskt har gjort rätt för sig. Vid en jämförelse mellan civilrätt och skatterätt råder det skillnader. Inom civilrätten anses en person oskyldig tills motsatsen är bevisad, det vill säga är det upp till domstol att avgöra om personen är skyldig eller inte. Vad det gäller oskuldspresumtionen inom skatterätten anser vi som ovan att den inskränks. Detta motiverar vi med att Skatteverket kan begära omedelbar verkställighet av sitt beslut även att det rör sig om en tvistig fråga som inte har blivit prövad av domstol och beslutet inte heller har vunnit laga kraft. Om den skattskyldige inte blir beviljad anstånd med skatten är denne tvungen att erlägga den skatt som Skatteverket påför. Vi ställer oss ytterst tveksamma till att bli påförd tvistig skatt av en myndighet, utan att den tvistiga frågan har blivit prövad av domstol. Rätt skall vara rätt och då kan inte tvistiga frågor mellan Skatteverket och en skattskyldig ha som utgångspunkt att den skattskyldige skall anses som skyldig på förhand.

4.7.3 Rättspraxis

Vad det gäller Europadomstolens inställning angående verkställighet av skatt, har domstolen inte prövat frågan då skatter inte omfattas av Europakonventionen.³³¹ Däremot har Europadomstolen i mål rörande skattetillägget kommit fram till att dessa faller in under artikel 6 i Europakonventionen.³³² I fallet Janosevic konstaterade Europadomstolen att varken artikel 6 eller någon annan bestämmelse i konventionen utesluter att verkställighet sker innan ett beslut om skattetillägg vunnit laga kraft.³³³ I målet Källander mot Sverige klagade den skattskyldige på att han med anledning av en dom från länsrätt vintern 1982 hade blivit tvungen att betala skatt, skattetillägg samt avgifter och ränta redan 1983, trots att skattetvisten inte avgjorts förrän 1986.³³⁴ Källander ansåg att brott mot artikel 6.2 förelåg för detta fall. Kommissionen fastslog att Källander hade enligt svensk rätt möjlighet att överklaga länsrättens dom och att betalning av skatten samt skattetillägget skall erläggas efter det första beslutet att påföra det och oavsett om det överklagas. Föresättningsvis ansåg kommissionen att det inte behöver vara på det viset att det är definitivt avgjort om den skattskyldige måste erlägga skattetillägget utan att denna fråga prövas i överklagandet, och slutar det

³²⁹ Nowak, Karol, *Oskyldighetspresumtionen* (2003), s. 19.

³³⁰ Nowak, Karol, *Oskyldighetspresumtionen* (2003), s. 19.

³³¹ Se kap. 4.9.4.

³³² Se kap. 4.9.3.

³³³ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 110.

³³⁴ Källander mot Sverige nummer 12693/87 (dom den 6 mars 1989).

med att den klagande står som vinnare utgår givetvis kompensation. Slutligen fann kommissionen att erläggande av skattetillägg före ett definitivt avgörande inte inskränkte sökandens rätt att anses som oskyldig tills dess att hans skuld lagligen fastställts i enlighet med artikel 6.2. Kontentan av det hela gav att kommissionen ansåg att artikel 6.2 inte hindrar att en domstols beslut rörande om skattetillägg kan verkställas innan det vunnit laga kraft.³³⁵

I målet RÅ 2000 ref. 66 II ansåg Regeringsrätten inte heller att artikel 6.2 hindrar verkställighet på den grunden att ett beslut om skattetillägg inte vunnit laga kraft. Dock är Regeringsrätten inte helt på det klara med om oskuldspresumtionen skall anses uppställa villkor gällande att ett myndighetsbeslut om brottspåföljd som överklagats inte får verkställas innan överklagandet har blivit prövat av domstol. Försättningsvis gör Regeringsrätten gällande att en skäligen utgångspunkt är att verkställighet inte får äga rum, om det sedan skulle medföra att rättsläget inte kan återställas, vid den situation att den efterföljande domstolsprövningen leder till att myndighetens beslut ändras. Vad det angår skattetillägg ges tillfälle att överklaga ett myndighetsbeslut angående påförande av skattetillägg till domstol. Vid det fall att den skattskyldige vinner bifall för sitt överklagande betalas eventuellt erlagt belopp jämte ränta tillbaka. De regler för anstånd som återfinns i 17 kap. 2 § SBL ger den skattskyldige möjlighet till en preliminär bedömning i domstol på slutresultatet av skattefrågan. För den händelse att en skattskyldige avstår från denna möjlighet, eller om domstolen inte kan se att den skattskyldige på något vis kan vinna bifall i sakfrågan, eller att ens utgången är tveksam och inte heller att betydande skadeverkningar föreligger, kan det inte vara oförenligt med artikel 6.2 att kräva omedelbar verkställighet avslutar Regeringsrätten i sina slutsatser.³³⁶

4.7.4 Anståndsanalys

Vi anser att huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL borde vara formulerade på motsatt vis. Det skulle istället ge för handen att alla som utgångspunkt skall bli beviljade anstånd, dock betonar vi starkt att det självklart skall finnas undantag. Speciellt vid de fall då det är uppenbart, eller där sannolikheten är så pass låg, att den skattskyldige enbart strävar efter att förbigå att erlægga skatt, skall anstånd inte medges. För dessa undantag när anstånd inte kan beviljas skall det råda uttryckliga krav på Skatteverket att klart och tydligt motivera anledningen till deras beslut. Vi tror att detta skulle gagna rättssäkerheten på ett mer fördelaktigt sätt än som reglerna är utformade i dagsläget. Till detta bör framföras att under tidigt 90-tal fanns tankar angående generösare anståndsregler och idéer om en generell rätt till anstånd om inte synnerliga skäl talade emot det.³³⁷ Vi tycker att det är synd att dessa idéer inte har fått större förankring. Om 23 kap. 7 § SBL löd tvärtom skulle lagrummets kompatibilitet med oskuldspresumtionen ses som mer tillfredsställande ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Presumtionen skulle inte inskränkas på samma sätt vid en motsatt vis lydelse.

³³⁵ SOU 2001:25. Skattetillägg m.m., s. 187.

³³⁶ RÅ 2000 ref. 66 II, s. 491.

³³⁷ 1989/90:SkU32. Ny taxeringslag m.m., s. 279-280, 1990/91:SkU14. Anslag till skatteförvaltningen m.m., s. 15.

4.8 Rättssäkerhet för handläggningstider i skattemål

4.8.1 Inledning

Syftet med detta kapitel är att lyfta fram de brister som finns rörande handläggningen av skattemålen, vilket medför en lång oviss väntan för den skattskyldige.

Utgångspunkt är att handläggning skall ske skyndsamt. I SBL finns det inga bestämmelser som tar sikte på skyndsamhetskriteriet. Dock framgår det av 7 § FL att varje ärende skall handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts. Vad som sägs i denna paragraf syftar till att bevara rättssäkerheten för den enskilde och riktar sig endast till handläggning av ärenden.³³⁸ Trots paragrafen kvarstår problemet att en konflikt mellan rättssäkerhet och effektivitet är oundviklig. Det är ytterst problematiskt att nå en jämvikt mellan dessa två begrepp, då ett av dem alltid kommer att få stå tillbaka för det andra.

4.8.2 Anståndsärendets handläggningstid

Handläggningstiden är en konsekvens av överklagandet av den underliggande skattefrågan. För de fall då den skattskyldige överklagar ett skattebeslut och inte får anstånd med betalningen av skatten måste denne erlagga skatt enligt huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL och kan inte göra något annat än att vänta tills skatteärende är slutligt avgjort. När denna tidpunkt inträffar, som då kan ligga långt fram i tiden från första överklagan, får den skattskyldige vetskap om Skatteverkets beslut skall gälla eller om domstol anser att denne har blivit påförd felaktig skatt. I annat fall när den skattskyldige blir beviljad betalningsanstånd uppstår ingen direkt akut situation i och med att anståndsbeväran medges, men även här blir det en lång väntan på beslutet gällande den överklagade skattefrågan.

När en skattskyldig begär anstånd med erläggandet av skatten skall ansökan ges in till Skatteverket, 17 kap. 8 § SBL. Enligt dåvarande Riksskatteverkets rekommendationer skall ansökan lämnas till samma skattemyndighet (Skatteverk) som skatten betalas in till.³³⁹ Huvudregeln för förvaltningsärenden ger för handen att ärenden skall handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts, 7 § FL. Däremot finns det ingen bestämmelse i SBL som stadgar att beslut om anstånd skall meddelas skyndsamt. Riksskatteverket rekommenderar dock att ansökningar angående anstånd med inbetalning av skatt bör normalt behandlas inom 14 dagar.³⁴⁰ Frågan är emellertid om denna rekommendation har någon verkan då påföljd saknas vid ett eventuellt överskridande? För att kunna fatta ett beslut i anståndsfrågan måste Skatteverket under dessa 14 dagar först göra en preliminär prognos av det underliggande skatteärendet. Vid denna prognos skall Skatteverket kontrollera sitt egna taxeringsbeslut samt beräkningarna för den uppkomna skatten för den skattskyldige, men också dennes överklagan för den påförda skatten. Därefter har Skatteverket att bedöma anståndsfrågan enligt kriterierna i 17 kap. 2 § SBL. I det stora hela ställs det stora krav på Skatteverket att tillämpa officialprincipen fullt ut, så att underlaget för det under-

³³⁸ Fast, Katarina, Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 69.

³³⁹ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen, s. 11.

³⁴⁰ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen, s. 11.

liggande skatteärendet och anståndsfrågan blir komplett.³⁴¹ Vi är dock medvetna om att det kan vara problematiskt att fatta ett snabbt och korrekt anståndsbeslut på dessa premisser.

Vi anser att rekommendationen på 14 dagar är en väldigt god tanke, då denna tid är förhållandevis kort för den skattskyldige. Mot denna korta handläggningstid ställer vi det faktum att för att besluta i anståndsfrågan måste Skatteverket dessutom ta ett snabbt beslut i det underliggande skatteärendet, huvudfrågan. Det vi ställer oss tveksamma till är om officialprincipen för denna situation tillämpas på ett tillfredsställande sätt av Skatteverket. I och med de stora antal skatteärenden som kommer in till Skatteverket samt den tidspress som ställs på tjänstemännen anar vi liksom Höglund att det finns eventuella risker för felbedömningar.³⁴²

4.8.3 Långa handläggningstider

De utdragna handläggningstiderna i skattemål är inget nytt problem i Sverige. Trots medvetenhet om denna problematik under flera år har staten inte lyckats komma till rätta med problemet på ett tillfredsställande sätt. Mitt i allt detta står den enskilde som är den som drabbas. Advokatsamfundets generalsekreterare Anne Ramberg anser att de ökade balanserna i förvaltningsdomstolarna och skattemålen långa handläggningstider är otillfredsställande i ett medborgarperspektiv.³⁴³ Hon hävdar att anledningen till detta är bland annat besparingskrav, ny lagstiftning som ökar måltillförseln samt att skattemålen inte prioriteras i första hand.³⁴⁴

Frågan gällande handläggningstider hos myndigheterna togs upp av Konstitutionsutskottet vid betänkandet om en ny förvaltningslag. Utskottet anförde: ”*Detta är en central fråga för de enskilda människorna men även för myndigheterna. Om behandlingen i många ärenden drar ut på tiden skapas lätt stora ärendebalanser. Myndigheterna får då ägna en hel del tid åt att besvara förfrågningar om de ärenden som väntar på avgörande. Inte sällan uppkommer dubbelarbete genom att ärendena måste läsas in av olika handläggare. Det är dock den enskilde som blir hårdast drabbad av att ärendehandläggningen drar ut på tiden. Att i ovisshet behöva gå och vänta under lång tid på ett myndighetsbeslut som kanske gäller frågor som har avgörande betydelse för en persons ekonomi eller personliga förhållanden kan förorsaka otrygghet och personligt lidande, kanske också ekonomiska förluster. Det gäller här inte en ren servicefråga utan handlar i hög grad också om den enskilda människans rättssäkerhet*”.³⁴⁵

Vi vill också framhäva att långa handläggningstider även vållar problem för Skatteverket. De utdragna handläggningstiderna ger upphov till viss osäkerhet hos Skatteverket i den bemärkelsen, att Skatteverket ställer sig frågan om dess rättstillämpning är korrekt eller inte under tiden processen pågår.³⁴⁶ Vi kan dock se tendenser till att problemet blir allt mer uppmärksammat, då det finns en pågående diskussion. Vad det talas om är eventuella fram-

³⁴¹ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 269.

³⁴² Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 270.

³⁴³ Ramberg, Anne, Skatten och medborgarna, Advokaten Nr 4 2006 Årgång 72 s. 5.

³⁴⁴ Ramberg, Anne, Skatten och medborgarna, Advokaten Nr 4 2006 Årgång 72 s. 5.

³⁴⁵ KU 1985/86:21. Ny förvaltningslag, s. 9-10.

³⁴⁶ Fast, Katarina & Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 65.

tida förändringar angående en snävare tidsgräns för omprövningsförfarandet och om 5 årsfristen för överklagande bör förkortas.³⁴⁷

4.8.3.1 Rapporter gällande långa handläggningstider för skatteärenden

Riksrevisionsverket (idag Riksrevisionen) och Domstolsverket har uppmärksammat de långa handläggningstiderna i var sin rapport.³⁴⁸ Vi avser här att redogöra för de punkter i rapporterna som vi ansett mest betydelsefulla för att nå en effektivare handläggning.

4.8.3.2 Riksrevisionsverkets rapport

Inte helt oväntat fann Riksrevisionsverket att skatteärenden kan ta mycket lång tid att handlägga, speciellt om besluten överklagas i flera instanser. Uppskattningsvis tog det cirka fyra år innan ett genomsnittsärende passerat dåvarande skattemyndighet, länsrätt och kammarrätt.³⁴⁹ Då detta syftar på mediantider ger det för handen att hälften av målen inte avgjorts inom den tiden, utan flera ärenden tar mycket längre tid att avgöra.³⁵⁰

Enligt vad Riksrevisionsverket kom fram till beror de långa handläggningstiderna på den svaga styrningen hos skattemyndigheterna samt långa passiva liggstider i domstolarna. Hos skattemyndigheten är det styrningen av det obligatoriska omprövningsförfarandet som orsakar långa handläggningstider. Bristen på rutiner för kommunikering med den skattskyldige och fortlöpande uppföljning av ärendena leder ofta till att ärendena blir liggande utan åtgärd.³⁵¹ Orsaken till problemet med långa handläggningstider i domstolarna är dock enligt Riksrevisionsverket den långa passiva s.k. liggstiden i beslutsfasen.³⁵² Förklaringen är de stora balanser av skattemål som är klara att avgöras samt att skattemål tillhör de lägst prioriterade.³⁵³ När ett ärende har kommit så långt att det anses vara klart för ett avgörande läggs det åt sidan till förmån för äldre mål och blir då liggande i väntan på sin tur.³⁵⁴ I stort sett används då principen först in först ut.³⁵⁵ Skälet till att andra mål än skattemål har getts förträ är enligt Riksrevisionsverket att tillgången till resurser varit allt för begränsat.³⁵⁶

Andra intressanta rekommendationer som RRV ger är att Riksskatteverket bör ange gränser för hur lång tid en utredning kan ligga och vänta innan den överlämnas till länsrätten för prövning.³⁵⁷ Därför att så länge volymerna finns kvar är det mödosamt att genom effek-

³⁴⁷ Dir. 2005:129. Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet, s. 515.

³⁴⁸ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden och Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandlingen vid länsrätterna och i kammarrätterna.

³⁴⁹ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 9.

³⁵⁰ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 9.

³⁵¹ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 75.

³⁵² Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 75.

³⁵³ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 76-77.

³⁵⁴ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 10.

³⁵⁵ Fast, Katarina & Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 76.

³⁵⁶ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 77.

³⁵⁷ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 78-79.

tiviseringsåtgärder åstadkomma verkan på de totala handläggningstiderna. Riksrevisionsverket tycker att regeringen bör fastslå en långsiktig målsättning för att minska handläggningstiderna och samtidigt även förtydliga när den anser att domstolarna skall ha nått denna nivå.³⁵⁸

Slutligen anser Riksrevisionsverket att det föreligger skäl för att överväga frågan om prövningstillstånd bör införas i kammarrätt även för skattemål. Anledningen till detta baseras på en utvärdering av Domstolsverket som fann att införandet av prövningstillstånd i kammarrätten för andra typer av mål resulterade i besparingar, men även möjligheter att på ett bättre och mer effektivt sätt bruka de befintliga resurserna.³⁵⁹

4.8.3.3 Kommentarer

Vi delar RRV:s åsikt när det gäller uppställandet av en tidsfrist för hur länge en utredning kan ligga och vänta hos Riksskatteverket (idag Skatteverket) innan det överlämnas till länsrätten för prövning. Vi anser emellertid att i sådana fall måste det finnas tillräckliga personella resurser för att ärendet skall bli tillräckligt utrett, dvs. att officialprincipen inte inskränks. Det vi ställer oss frågande till är om resurserna finns för att införa en tidsfrist som tjänstemännen måste beakta? Riksrevisionsverket utgår hela tiden i från domstolarnas befintliga resurser vid appliceringen av sina effektiviseringsåtgärder för att sänka handläggningstiderna. Vi anser i och för sig att tanken är bra. Problemet är dock att de befintliga resurserna är för dåliga,³⁶⁰ vilket också bekräftas av lagman Pia Johansson från Blekinge länsrätt³⁶¹, för att denna metod skall fungera för att komma till rätta med de stora målvolymerna och därmed sänka liggtiderna. Istället anser vi att kraft skall läggas på att tillsätta mer personal i domstolarna.

Riksrevisionsverkets sista rekommendation angående ett eventuellt införande av prövningstillstånd i kammarrätt är kontroversiell. Vi anser att denna åtgärd är att göra det enkelt för sig genom att på så sätt sänka målvolymerna och på så vis komma till rätta med handläggningstiderna. Inte heller kan vi se hur detta skulle kunna reducera den enskildes rättssäkerhetsförluster. Vi är av den åsikten att det är helt oacceptabelt och att ett införande skulle försämra rättssäkerheten för skattskyldiga. Vid ett införande skulle en förskjutning uppkomma i förhållandet fiscus-medborgarna till fiscus fördel.

Vi är medvetna om problemet med stora målvolymer, men det är fel att på detta sätt angripa problemet. Förbättringsåtgärder som resulterar i att rätten till prövning i kammarrätt försvinner kan aldrig tillämpas. Istället tror vi mer på lösningen att tillsätta specialister för skattemålen i domstolarna. I en tidningsartikel tar Krister Andersson och Kerstin Nyquist upp frågan om specialisering. De håller med generaldirektören för Skatteverket, Mats Sjö-

³⁵⁸ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 13-14.

³⁵⁹ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden, s. 88-89.

³⁶⁰ Mannberg, Ulrika, Staten får betala för tröga domstolar, Nyhet från Sveriges Radio klockan 05:00, 2006-07-19. <http://www.sr.se/ekot/arkiv.asp?DagensDatum=2006-07-09&Artikel=899772> (tillgänglig 2006-10-06).

³⁶¹ Mannberg, Ulrika, Staten får betala för tröga domstolar, Nyhet från Sveriges Radio klockan 05:00, 2006-07-19. <http://www.sr.se/ekot/arkiv.asp?DagensDatum=2006-07-09&Artikel=899772> (tillgänglig 2006-10-06).

strand, att specialisering är det bästa sättet att få ned tiderna.³⁶² Vi instämmer helt och hållet i deras åsikter och ställer oss också bakom skatteadvokaten Peter Nordquists förslag om att inrätta specialavdelningar för skattemål vid ett fåtal länsrätter.³⁶³ Då situationen är den för domarna att de måste sätta sig in i många olika måltyper och med bakgrunden att skatterätten är ett komplicerat område, tycker vi att det vore bättre om några domare enbart koncentrerade sig på skattemål. Advokat Brita Munck-Persson tror att detta skulle vara en bra lösning då detta förbättrar kvalitén.³⁶⁴ Mats Sjöstrand anser att alla domare inte kan syssla med alla ärenden. Han fortsätter: ”Var och en av oss kan räkna ut vilka konsekvenserna skulle bli om sjukvården tillämpade samma resonemang. När vi söker vård förväntar vi oss inte att ortopederna lämnar rummet en stund för att ägna sig åt hjärnkirurgi. Vi vill bli behandlade av specialister”.³⁶⁵

4.8.3.4 Domstolsverkets rapport

Kartläggningen som Domstolsverket företog gav för handen att flera olika faktorer tillsammans utgjorde hinder för en effektiv skattehantering. I en inledningsvis översiktlig analys baserad på enkäter³⁶⁶ och seminarier³⁶⁷ visade att domstolarnas inre organisation kan påverka effektiviteten på ett negativt sätt.³⁶⁸ En faktor som tas upp är brist på möjlighet till specialisering. Domstolarna och de externa aktörerna är överens om att specialisering är nödvändigt, men också att många länsrätter är för små för att en genomföring skulle resultera i en högre kvalitet och högre effektivitet.³⁶⁹

En fråga i enkäten gällde om domstolarna ansåg det vara möjligt att upprätta en tidsplan för det slutliga avgörandet. Detta ansågs möjligt av domstolarna och seminariedeltagarna, men inte nödvändigt. Domstolsverkets förslag lød: ”En bestämmelse om upprättande av tidsplaner för handläggningen av framförallt mera omfattande mål införs i FPL”.³⁷⁰

Vad det gäller bedömningen av *anståndsfrågan* anser Domstolsverket att domstolarna bör inta en restriktiv inställning.³⁷¹ Det anses att för att kunna besluta i nya och äldre mål i två parallella spår, att en konsekvent inställning till anståndsbedömningen bör i sådana fall till-

³⁶² Andersson, Krister & Nyqvist, Kerstin, Skattebetalarnas rättssäkerhet kan skadas allvarligt, DN Debatt 2003-01-05.

³⁶³ Brandberg, Ulrika & Knutsson, Tom, Oklara roller och brister på kunskap, Advokaten, avd. Fokus, Nr 6 2006 Årgång 72, s. 28.

³⁶⁴ Brandberg, Ulrika & Knutsson, Tom, Oklara roller och brister på kunskap, Advokaten, avd. Fokus, Nr 6 2006 Årgång 72, s. 29.

³⁶⁵ Sjöstrand, Mats, Här fastnar skattemålen, DN Debatt 2002-12-28.

³⁶⁶ Utskick till förvaltningsdomstolarna.

³⁶⁷ Inbjudan till samtliga förvaltningsdomstolar. Övriga deltagare: RSV, Föreningen Svenskt Näringsliv, RRV samt Ernst & Young.

³⁶⁸ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 23 (68).

³⁶⁹ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 23 (68).

³⁷⁰ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 29 (68).

³⁷¹ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshanteringen vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 39 (68).

lämpas. Av denna orsak är det angeläget att domstolarna genom interna rutiner eftersträvar enhetliga och restriktiva anståndsrutiner.³⁷²

En annan viktig målsättning är att målen skall behandlas utan dröjsmål och i rätt turordning (åldersordning).³⁷³ Dessa mål skulle istället kunna avgöras direkt och inte behöva bli liggande i väntan på att äldre komplicerade mål skall bli avklarade. Domstolsverket bedömer att mål av enklare art och som är uppenbara bör ha ”*expressfil*”.³⁷⁴

I dagsläget finns inga regler i FPL rörande muntlig förberedelse. 9 § 1 stycket i FPL säger att förfarandet är skriftligt, dock säger 2 stycket att muntlig förhandling får ingå beträffande viss fråga, om det kan vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet. Syftet med förfarandet är det skall komplettera skriftväxlingen för att underlätta målets utredning.³⁷⁵ Domstolsverket föreslår därför att ”*muntlig förberedelse införs som ett begrepp även inom förvaltningsprocessen och bör användas i större utsträckning än idag*”.³⁷⁶

En annan möjlig väg att uppnå bättre effektivisering skulle vara att låta en ensam domare i länsrätten avgöra mål i samband med den muntliga förhandling som föreslogs i det föregående. Domstolsverkets förslag lyder att ”*länsrätten skall få avgöra ett mål med en ensam domare, om rätten anser det tillräckligt och parterna samtycker till det*”.³⁷⁷

I enkätsvaren framkom att flera domstolar ansåg att bristen på specialisering är ett effektiviseringsproblem som fördröjer skattemålshandling.³⁷⁸ Domstolsverket bedömde att en specialisering är nödvändig för att på så vis sänka handläggningstiderna samt att specialisering inom domstolarna främjar skattemålshandling.³⁷⁹ Dock är vissa domare tveksamma till specialisering, då de tror att det finns risk för tappad kompetens inom andra områden.³⁸⁰ Annars vad det gäller specialisering föreslår Domstolsverket att ”*forumreglerna för skattemål bör ses över för att undersöka möjligheterna av att koncentrera vissa skattemål till färre länsrätter*”.³⁸¹

4.8.3.5 Kommentarer

Vi anser att Domstolsverkets bedömningar och förslag är realistiska och välmotiverade. Förslaget rörande införande i FPL om en bestämmelse avseende upprättande av tidsplaner för handläggningen tycker vi är ett steg i rätt riktning. Det är en bra början för att komma till rätta med de långa handläggningstiderna. Vi vill dock poängtera att vid ett eventuellt införande i framtiden, bör vaga uttryck som t.ex. ”inom skälig tid” och ”snarast” undvikas,

³⁷² Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 39 (68).

³⁷³ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 39 (68).

³⁷⁴ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 39 (68).

³⁷⁵ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 42 (68).

³⁷⁶ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 41 (68).

³⁷⁷ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 43 (68).

³⁷⁸ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 47 (68).

³⁷⁹ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 47 (68), s. 49 (68).

³⁸⁰ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 50 (68).

³⁸¹ Dv-Rapport 2004:4, Skattemålshandling vid länsrätterna och i kammarrätterna, s. 51 (68).

istället ser vi gärna att mer konkreta uttryck används. Vi anser att vaga uttryck endast leder till tolkningsproblem och att det då istället kommer att krävas att en utpräglad rättspraxis byggs upp för att utröna vad som skall falla in respektive hamna utanför uttrycken. Det är inte heller tillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt och då syftar vi först och främst på kravet rörande förutsebarheten. För en skattskyldig ter sig vaga uttryck och bestämmelser tämligen ogynnsamt. Därför är det av yttersta vikt att ett eventuellt framtida införande i FPL gällande tidsplaner för handläggning blir utformat på ett mer lättillgängligt sätt.

Vi anser att en ”expressfil” bör upprättas av enkla och uppenbara mål samt att länsrätten skall ges möjlighet att få avgöra mål med endast en domare. Vi tror att dessa två punkter är helt genomförbara och bör testas. Det är bara ineffektivt att lägga enklare mål åt sidan och låta dem ligga där, istället för att snabbt och effektivt låta dem bli avgjorda av en ensam domare. Fortsättningsvis anser vi att förslaget som syftar till uppmuntring av muntlig förberedelse är tilltalande. Muntlig förberedelse bör användas i en allt större omfattning enligt oss. Dock skall den inte helt och hållet ersätta skriftväxlingen, men i de fall där den underlättar processgången anser vi att den skall tillämpas.

Vad det gäller specialiseringen vidhåller vi vår inställning från kap. 4.9.2.3 Vi anser att det är av yttersta vikt att främja en specialisering för att sänka handläggningstiderna och få en god skattehantering. Den tveksamma inställning som dock råder i delar av domarkåren har vi viss förståelse för. Att vara mångsidig som flera domare vill vara har sina för- och nackdelar. Vi tror ändå att egenskapen av att besitta spetskompetens inom ett visst rättsområde gagnar handläggningstiderna och skattehantering i större grad än att vara mångsidig. Vi anser också att förslaget rörande koncentration av vissa skattemål till färre länsrätter stämmer överens med våra tankar och idéer. Med färre länsrätter som då har särskilda skatteavdelningar, tror vi skulle lyckas mer effektivt med handläggningen och skattehanteringen. Samtidigt tror vi att detta förslag också kan underlätta avarbetningen med de stora målbalanserna.

4.8.4 Artikel 6.1 i Europakonventionen

Det engelska mottot *”justice delayed is justice denied”*³⁸² uttrycker idén om att domstolarna inte bara skall döma rätt utan också snabbt. Denna idé ligger även som grund till artikel 6.1 i Europakonventionen. Artikelns huvudsakliga bestämmelse avser rätten till en rättvis rättegång som dessutom kräver att prövningen skall ske inom rimlig tid.³⁸³ Likväl kvarstår problemen med de långa handläggningstider som äger rum i domstolarna.³⁸⁴

I svensk lag finns inget konkret krav avseende handläggningstiden inom förvaltnings- och skatteförfarandet. Det saknas helt och hållet bestämmelser rörande en bortre tidsgräns för vad som skall anses vara en ”oskäligen lång tid” gällande handläggningstiden. Istället ger Europadomstolens rättspraxis vägledning för en sådan bedömning.³⁸⁵

³⁸² Danelius, Hans, ”Finns ett botemedel mot långsam rättsskipning”, Svensk Juristtidning, årgång 86, häfte 2, 2001, s. 178.

³⁸³ Danelius, Hans, ”Finns ett botemedel mot långsam rättsskipning”, Svensk Juristtidning, årgång 86, häfte 2, 2001, s. 178.

³⁸⁴ Danelius, Hans, ”Finns ett botemedel mot långsam rättsskipning”, Svensk Juristtidning, årgång 86, häfte 2, 2001, s. 178.

³⁸⁵ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skattetillägg och skattebrott (2006), s. 137.

I och med Sveriges inträdande i EU inkorporerades den 1 januari 1995 Europakonventionen.³⁸⁶ Sverige är genom inträdandet i EU bundet av EG-rätten sen 1995.³⁸⁷ Enlig 2 kap. 23 § RF får inte lag eller annan föreskrift meddelas i strid med Europakonventionen. Sverige är även bundet av den s.k. EU-lagen³⁸⁸ och måste därmed också följa de rättsprinciper som EG-domstolen utvecklar och kommer att utveckla.³⁸⁹

Den artikel i konventionen som tar sikte på långa handläggningstider, är artikel 6.1. I dess första mening stadgas att: *”Var och en skall vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.”*³⁹⁰

Meningen i artikel 6.1 uppställer flera olika krav. Vi kommer dock endast fokusera på domstolsprövning inom skälig tid. Ändamålet med begreppet ”inom skälig tid” är uppenbart att förhindra långsamma handläggningar. Detta bekräftar också Europadomstolen i fallet *Stögmüller mot Österrike*, där domstolen också meddelade att bestämmelsen gäller alla parter i en rättegång.³⁹¹ Vi instämmer också i van Dijk och van Hoofs bestämda ställningstagande, att det i grunden rör sig om kravet på förutsebarhet i processen.³⁹² I och med osäkerheten som råder bland parterna i en process, måste den ta slut inom en skälig tidsrymd, för att kravet på förutsebarhet skall bli tillgodosett. Men vad är skälig tid och hur skall beräkningen ske? Svaret på denna fråga kan inte ges rätt upp och ned utan varierar från fall till fall.³⁹³ För mål som berör civila rättigheter och skyldigheter är utgångspunkten från den dag då målet anhängiggörs vid domstol fram till dess slutlig dom föreligger. Gällande brottmål beräknas tiden från den dag då personen i fråga kan sägas vara anklagad för brott.³⁹⁴ Men vad det gäller prövning av civila rättigheter och skyldigheter följer av svensk rätt att innan talan vid domstol kan ske, måste ett förberedande administrativt förfarande fullföljas (jämför omprövning enl. 4 kap. TL).³⁹⁵ Tiden som går åt för detta förberedande administrativa förfarande skall inkluderas i tidberäkningen vid skälighetsbedömningen.³⁹⁶ När sedan Europa-

³⁸⁶ Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för den mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

³⁸⁷ Höglund, Mats, *Anstånd med betalning av skatt* (2004), s. 26.

³⁸⁸ Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

³⁸⁹ Höglund, Mats, *Anstånd med betalning av skatt* (2004), s. 26.

³⁹⁰ Prop. 1997/98:107. En ny Europadomstol, s. 10-11.

³⁹¹ *Stögmüller mot Österrike* nummer 1602/62 (dom den 10 november 1969).

³⁹² Dijk, P, van, Hoof, G.J.H van, *Theory and Practice of the European Convention on Human Rights*, 3rd edition (1998), s. 442.

³⁹³ Prop. 2002/03:106. Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m., s. 67.

³⁹⁴ Prop. 2002/03:106. Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m., s. 67.

³⁹⁵ Fast, Katarina & Leidhammar, Börje, *Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen?* (2003), s. 66.

³⁹⁶ *König mot Tyskland* nummer 6232/73 (dom den 28 juni 1978), §§ 98-100.

domstolen gör skälighetsbedömningen avseende tidsaspekten tar den fasta på ett antal kriterier som målet komplexitet och karaktär samt agerandet av de olika parterna.³⁹⁷

Efter vad som går att utläsa av rättspraxis är Europadomstolen restriktiv i sin tillämpning av artikel 6.1. Utan hänsyn till målets komplexitet har domstolen fällt stater på grund av inaktivitet i handläggningen som resulterat i utdragna handläggningar.³⁹⁸ Europadomstolen har inte heller tagit hänsyn till staternas ursäkter för att de långa handläggningstiderna har orsakats av stora målvolymer och bristande resurser. Istället har Europadomstolen betonat att ansvaret ligger på staterna för hur de formar sitt rättsväsende och att det också åligger dem att uppfylla de krav som Europadomstolen förespråkar.³⁹⁹

Sverige har blivit fällt av Europadomstolen för brott mot artikel 6.1. De två omskrivna fallen *Janosevic mot Sverige*⁴⁰⁰ och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*⁴⁰¹ rörde frågorna om skattetillägg skulle anses förenligt med Europakonventionen samt om domstolsprövning skett inom rimlig tid. De båda målens sakförhållanden stämmer i stort sett överens med varandra, därför redogör vi bara för det förstnämnda.

Janosevic bedrev taxiverksamhet och blev under december 1995 upptaxerad med cirka 1 miljon kronor samt 160 000 kronor i skattetillägg.⁴⁰² Dåvarande skattemyndigheten höll fortfarande fast vid sitt beslut efter Janosevics begärda omprövning, men beviljades anstånd med skatten under förutsättning att säkerhet kunde ställas.⁴⁰³ Ingen säkerhet ställdes och skattemyndigheten avslög ansökan om anstånd.⁴⁰⁴ Janosevic överklagade då till länsrätten som inte ändrade besluten och han beviljades inte heller prövningstillstånd av varken kammarrätten eller Regeringsrätten.⁴⁰⁵ Med anledning av detta ansökte kronofogdemyndigheten att Janosevic skulle försättas i konkurs.⁴⁰⁶ Tingsrätten biföll konkursansökan och Janosevic vann inte heller någon framgång i hovrätten och Högsta Domstol.⁴⁰⁷ Därmed stod det klart att Janosevic gick i konkurs innan någon prövning av den underliggande skattefrågan hade företagits av länsrätten.⁴⁰⁸

³⁹⁷ Prop. 2002/03:106. Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m., s. 67. Se även Fast, Katarina, Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 66.

³⁹⁸ Manzoni mot Italien, nummer 11804/85 (dom den 19 februari 1991), § 18.

³⁹⁹ Martins Moreira mot Portugal, nummer 11371/85 (dom den 26 oktober 1988), § 53.

⁴⁰⁰ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002).

⁴⁰¹ Västberga Taxi och Vulic mot Sverige nummer 36985/97 (dom den 23 juli 2002).

⁴⁰² Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 9.

⁴⁰³ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), §§ 11.

⁴⁰⁴ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 12.

⁴⁰⁵ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), §§ 14-15.

⁴⁰⁶ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 17.

⁴⁰⁷ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 18-20.

⁴⁰⁸ Höglund, Mats, Anstånd med betalning av skatt (2004), s. 173.

Europadomstolen fastställde inledningsvis att i svensk rätt är inte skattetillägg klassificerat som straff utan som administrativ sanktion. Dock med reservationen att skattetillägget i vissa avseenden ändå kan jämföras med straff.⁴⁰⁹ Europadomstolen tog också fasta på det faktum att skattetilläggsystemet ersatte ett tidigare straffrättsligt system med anledning av behovet för att uppnå en ökad effektivitet.⁴¹⁰ Enligt Europadomstolen är skattetilläggets huvudsakliga syfte att påverka skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och bestraffa förseelser, det vill säga, att verka som avskräckande och bestraffande.⁴¹¹ Europadomstolens slutsats är att skattetilläggen är förenliga med artikel 6.1 i Europakonventionen.⁴¹²

Den andra frågan som Europadomstolen hade att ta ställning i gällde om Janosevic hade fått tillgång till en effektiv domstolsprövning inom rimlig tid. Europadomstolen ansåg att utgångspunkt för beräkning av tiden skulle bestämmas till 1 december 1995, det vill säga, när Janosevic erhöll beslutet om skattetillägg från skattemyndigheten. Dock kunde inte något slutdatum fastställas på grund av att målet fortfarande var anhängigt i kammarrätten, men Europadomstolen kunde konstatera att processen hade så långt pågått i 6 år och 8 månader.⁴¹³ För att utröna vad som tidsmässigt skall anses ligga inom rimlig tid, skulle detta enligt Europadomstolen bestämmas med hänsyn till målets komplexitet, den enskildes agerande i processen och myndighetens agerande i processen.⁴¹⁴ Med anledning av att målet rörde taxering av taxiverksamhet och ansvar för skatte- och avgiftstillägg bedömde Europadomstolen att målet var ganska komplext. Men trots målets komplexitet gjorde Europadomstolen den bedömningen att detta faktum inte ursäktade dåvarande skattemyndighetens och domstolarnas agerande. Processen hade tagit nästan 3 år hos skattemyndigheten och 2 år och 9 månader i länsrätten. Europadomstolen ansåg att det inte fanns något som tydde på att det var Janosevics agerande som hade orsakat den långa processen och fann inte heller att målets komplexitet rättfärdigade de långa handläggningstiderna. Ansvar för låg helt och hållet på myndigheternas sida och därmed fastslog Europadomstolen att Sverige hade brutit mot artikel 6.1 angående processens längd.⁴¹⁵

4.8.5 Skatter och artikel 6.1 i Europakonventionen

Europeiska kommissionen är av den åsikten att skatter helt och hållet faller utanför begreppet civila rättigheter och skyldigheter samt tillämpningsområdet för artikel 6.1.⁴¹⁶ Dock har Europadomstolen inte prövat frågan, men i målet *Schoutern och Meldrum mot Nederländerna* berörs frågan indirekt. Målet gällde tillämpligheten för artikel 6.1 rörande skyldigheten att betala vissa socialförsäkringsavgifter. Det intressanta ställningstagande som Europadomstolen gjorde i detta mål var att den ansåg att skyldigheter som grundas på skattelagstiftning eller som annars utgör normala medborgerliga skyldigheter i ett demokratiskt

⁴⁰⁹ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 66.

⁴¹⁰ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 68.

⁴¹¹ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 68.

⁴¹² Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 71.

⁴¹³ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 92.

⁴¹⁴ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), § 93.

⁴¹⁵ Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002), §§ 94-95.

⁴¹⁶ SOU 2001:25. Skattetillägg m.m., s.138.

samhälle inte omfattas av artikeln.⁴¹⁷ Europadomstolen har i senare mål vidmakthållit sin inställning att skatter inte är hänförliga till civila rättigheter och skyldigheter, utan till offentlig rätt.⁴¹⁸ Vi anser att det är inadekvat att skatter (anståndsfrågan inkluderad) faller utanför artikel 6.1. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det märkligt att viss del av skatten (skattetillegg) är förenligt med artikel 6.1, men inte själva huvuddelen. Skatteområdet är ett komplicerat juridiskt område som vi anser bör vara skyddat av artikel 6.1. Vi håller med van Dijk och van Hoos i deras ställningstagande som säger att: *"the most satisfactory way to end legal uncertainty and maximalise effective legal protection is to recognize that the first paragraph of Article 6 is applicable to all cases in which a determination by a public authority of the legal position of a private party is at stake, regardless of whether the rights and obligations involved are of a private character."*⁴¹⁹

I nuläget omfattas inte skatteförfarandet av Europakonventionen och för den skattskyldige orsakar detta problem i och med de utsiktslösa chanser att få skatteärenden prövade av Europadomstolen. För den enskildes rättssäkerhet framstår detta som klart ofördelaktigt. Europadomstolens åsikt gällande att skatter tillhör den offentliga rätten har enligt Fast och Leidhammar kritiserats starkt av Jean-Claude Soyer och Michel de Salvia.⁴²⁰ Enligt Fast och Leidhammar anser Soyer och de Salvia att domstolens åsikt är irrationell och ett hot mot konventionens logik.⁴²¹ Vi instämmer i Soyer och de Salvias kritik och ställer oss också positiva till Fast och Leidhammars uppfattning angående artikel 6.1 tillämplighet rörande mål om socialbidrag kontra mål om socialförsäkringsavgifter. Artikel 6.1 ansågs tillämplig gällande socialbidragsmål, dvs., när en person erhåller betalning av staten.⁴²² Detta framgick genom målet *Salesi mot Italien*.⁴²³ Om vi nu ställer detta i jämförelse med *Schouten och Meldrum mot Nederländerna*, där erläggandet av socialförsäkringsavgifter till staten ansågs falla utanför artikel 6.1 i konventionen, ger detta vid handen ett inadekvat förhållande. Erhållande av penningmedel från staten faller alltså in i artikel 6.1, men inte erläggande till staten. Båda målen rör förvaltningsrätt och vår åsikt är att rättsäkerheten försämras av att vissa områden inom förvaltningsrätten inte anses förenliga med artikel 6.1. Europadomstolen borde i framtiden starkt överväga att säkerställa den enskildes rätt att även få skatteärenden prövade, detta skulle leda till en ökad rättssäkerhet.

⁴¹⁷ Schouten och Meldrum mot Nederländerna, nummer 19005/91 och 19006/91 (dom den 9 december 1994), § 50.

⁴¹⁸ Janosevic mot Sverige nummer 3419/97 (dom den 23 juli 2002), § 60 och Ferrazzini mot Italien nummer 44759/98 (dom den 12 juli 2001), § 16.

⁴¹⁹ Dijk, P, van, Hoof, G.J.H van, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 3rd edition (1998), s. 406.

⁴²⁰ Fast, Katarina & Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 40.

⁴²¹ Fast, Katarina & Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 40.

⁴²² Fast, Katarina & Leidhammar, Börje, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen? (2003), s. 40.

⁴²³ Salesi mot Italien, nummer 13023/87 (dom den 26 februari 1993), § 19.

4.9 Sammanfattning

Kravet på att rättstillämpningen inte får vara skönsmässig är en grundläggande rättssäkerhetsaspekt. Med rättssäkerhet i beskattningen åsyftas den enskildes rättsliga säkerhet, vilket medför att den enskilde endast skall behöva betala korrekt skatt. Anståndsfrågan karakteriseras av två motstridiga intressen, behovet för staten att få in skatteintäkter och den enskildes krav på rättssäkerhet. Frågan är om verkställigheten av ett skattebeslut kan skjutas upp utan förluster för det allmänna eller om direkt verkställighet kan genomföras utan att överväldiga skador uppstår för den enskilde. Från flera håll anses det att skyddet för den enskildes rättigheter har fått stå tillbaks för statens krav. Därför borde generösa regler för anstånd med betalning av skatt tillämpas av rättssäkerhetsskäl.

För att upprätthålla rättssäkerheten gäller det att olika rättssäkerhetsprinciper inte åsidosätts. Legalitetsprincipen främjar att åtgärd från fiscus sida kräver stöd ifrån lagen. Lagrummet får inte heller vara vagt utformat då detta medför att olikformig behandling både horisontalt och vertikalt riskerar att uppstå. Tjänstemännen på SKV skall självklart förhålla sig objektivt när de utreder ärenden och tillsammans med domstolarna skall de se till att mål och ärenden blir så tillräckligt utredda enligt legalitetsprincipen. Besluten och domarna skall också motiveras och klargöras för den enskilde på ett tillfredställande sätt. Oskuldspresumtionen innebär att en person skall anses oskyldig tills dess en eventuell fällande och lagakraftvunnen dom trätt i kraft. Presumtionen inskränks dock enligt 23 kap. 7 § SBL som säger att skattebetalning skall ske med omedelbar verkställighet, dock utgör 17 kap. 2 § SBL ett undantag till denna bestämmelse.

Problematiken med de långa handläggningstiderna för skattemål medför att en skattskyldig är tvungen att vänta en väldigt lång tid för att få ett slutligt avgörande gällande en tvistig fråga. Detta är inte alls tillfredställande sett ur ett rättsäkerhetsperspektiv. RRV och DV har belyst problemet i rapporter och kommit med förslag på förbättringar. Skatter omfattas inte av artikel 6.1 i Europakonventionen, vilket däremot skattetillägget gör. Konsekvensen av detta är att rena skattemål (anståndsärendet inkluderat) inte kan bli prövade av Europadomstolen.

Anståndsansökningar skall behandlas inom 14 dagar enligt rekommendation från dåvarande RSV. Skatteverket måste under denna tid göra en preliminär prognos av det underliggande skatteärendet, därefter bedöma anståndsfrågan. Det gäller här att rättssäkerhetsprinciperna upprätthålls för ett korrekt beslut i frågan.

5 Slutsatser

5.1 De lege lata

Syftet med uppsatsen är att utifrån gällande rätt utreda om eller hur grundläggande krav på rättssäkerhet upprätthålls vid tillämpning av anståndsreglerna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL. Samt hur utformningen av bestämmelserna förhåller sig till kraven på rättssäkerhet.

Anstånd med inbetalning av skatt som är under process, är och har sedan länge varit en mycket omdebatterad rättssäkerhetsfråga.⁴²⁴ I 23 kap. 7 § SBL går att utläsa att skatt skall betalas oavsett om dom vunnit laga kraft. Enligt vår mening strider detta mot rättsgrund-satsen att en person inte bör straffas förrän denne är dömd.⁴²⁵ Undantagsregler finns visserligen i 17 kap. SBL, men dessa är just undantag och brukas inte i den omfattning som vi anser är önskvärd. Dock skall nämnas att verkställighet av skatt innan dom vunnit laga kraft inte heller strider mot Europakonventionen.⁴²⁶

De anståndsbestämmelser som är gällande idag härstammar och liknar till stora delar de anståndsreglerna som infördes i uppbördssystem 1967.⁴²⁷ Givetvis har dessa under de åren som gått mjukats upp och möjligheterna att få anstånd har avsevärt förbättrats, men är enligt vår mening fortfarande undermåliga ur rättssäkerhetssynpunkt. 1997 trädde den nya skattebetalningslagen i kraft, i och med detta flyttades också anståndsbestämmelserna över till 17 kap. SBL. Lagtexten ändrades något men detta var endast av redaktionell art.⁴²⁸ Eftersom rättssäkerheten är eftersatt när det gäller anstånd, hade vi gärna sett att införandet av SBL hade inburit förändringar på anståndsområdet. Exempelvis att de förslag som uppkom i SOU 1993:62 i större utsträckning hade fått ligga till grund för den nya lagen.⁴²⁹

Vid bedömning av sakfrågan i ett skatteärende är utgången ofta långt ifrån självklar. För den skattskyldige är det således mycket svårt att bedöma utgången av just deras ärende. Detta kan leda till att Skatteverket och den enskilde inte alltid delar uppfattning i frågan. Vid en eventuell tvist står staten med sina stora resurser mot den enskilde som många gånger inte har tillgång till varken rättslig hjälp eller ekonomiska medel. Detta sätts på sin spets när det kommer till frågan om anstånd bör beviljas, där statens krav på att omgående driva in skatten måste vägas mot den enskildes rättssäkerhet.⁴³⁰ Anståndsreglerna i 17 kap. 2 § SBL utgör i många fall en oerhört vital reglering för den skattskyldige, då dessa kan vara av stor ekonomisk betydelse för denne. Partsförhållande mellan fiscus och den enskilde är ojämnt, med tanke på den osäkerheten som råder för den skattskyldige i anståndsärenden. I takt med att lagstiftningen blir mer komplicerad och svårtolkad ökar klyftorna mellan den

⁴²⁴ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 87.

⁴²⁵ Se kap. 4.2.2.

⁴²⁶ Se kap. 4.8.2.

⁴²⁷ Se kap. 3.2.

⁴²⁸ Se kap. 3.4.1 samt 3.5.1.

⁴²⁹ Se kap 3.2 näst sista st.

⁴³⁰ Se kap. 4.1.2.

skattskyldige och en insatt tjänsteman på SKV,⁴³¹ således anser vi att statens krav borde stå tillbaka i de flesta fallen för att inte hota rättssäkerheten. Att dessutom väntetiden för att få ärendet behandlat i förvaltningsdomstol kan bli mycket utdragen gör att den skattskyldige under lång tid tvingas leva i både ekonomisk och psykologisk ovisshet.⁴³²

5.1.1 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL

Vid omprövning och överklagan ger reglerna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL den skattskyldige möjlighet att medges anstånd med betalning av skatt. De två punkterna i paragrafen medger anstånd i pågående skatteprocess, när utgången är tveksam eller där det kan medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som oskäligt att betala skatten.

Kriterierna som uppställs i nämnda paragraf är mycket vagt utformade, vilket skapar utrymme för subjektiva tolkningar. En diffust konstruerad och ofullständig lagtext innebär också att de rättstillämpande instanserna måste fylla ut bestämmelserna med egna tolkningar. Risker finns då för att anståndsreglerna tillämpas på olika sätt av SKV och förvaltningsdomstolarna.⁴³³ Därutöver är bevisskraven i eftertaxeringsprocessen strängare än i den ordinarie taxeringen, vilket medför att möjligheten till anstånd är minskar ytterligare.⁴³⁴ I skattebetalningsutredning som föregick införandet av SBL sades, att det efter kontakt med skattemyndigheterna kunde konstateras att någon skillnad mellan den ordinarie taxeringen och eftertaxeringen inte fanns samt att anstånd faktiskt meddelades i stor utsträckning.⁴³⁵ Ett sådant kontroversiellt uttalande är enligt oss mycket olyckligt eftersom detta påstående inte underbyggdes med ett något som helst underlag. Det skall tilläggas att dessa uppfattningar senare även delades av departementschefen.⁴³⁶ En vag lagtextutformning från den skattskyldiges synvinkel ter sig mycket olyckligt, då dennes möjlighet att förutse sina rättshandlingar begränsas avsevärt.⁴³⁷ Även i förarbetena bekräftas att de tillämpande instanserna skall ha indirekt lagstiftningsmakt genom att förordna dem att precisera bestämmelserna.⁴³⁸ Enligt vår uppfattning är detta inte endast att betrakta som ett erkännande att lagtexten inte är tillräckligt precis, utan även ett avsteg från vad vi anser är rimligt från rättssäkerheten.

Bara det enkla konstaterade att lagstiftaren valt att använda ordet *får* när uppställda rekvisit är uppfyllda i paragrafen istället för, *bör* eller *skall* är enligt vår uppfattning märkligt. Har en skattetjänsteman konstaterat att något av undantagen föreligger enligt 17 kap. 2 § SBL är det givetvis så att anstånd *skall* beviljas.

⁴³¹ Nyqvist, Kerstin, Ersättningslagen och de skattskyldigas lika rätt till rättegång – illusion eller verklighet?, Institutet för skatter och rättssäkerhets lunchseminarium Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB den 1 december 2006, Stockholm.

⁴³² Se kap. 4.9.2.

⁴³³ Se kap. 3.4.2.

⁴³⁴ Se kap. 3.4.3.

⁴³⁵ SOU 1996:100. Ett nytt system för skattebetalningar. Del A, s. 303f.

⁴³⁶ Prop. 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar m.m. del 1, s. 419.

⁴³⁷ Se kap. 4.3.2.

⁴³⁸ Se kap. 3.4.2 & 4.2.3.

Det råder dessutom stor brist på relevant praxis runt anståndsproblematiken eftersom denna ansetts som oviktigt i relation till det underliggande skatteärendet och dessutom har det tidigare saknats fullständig fullföljningsmöjlighet. Med tanke på ovanstående diskussion avseende svårigheterna med att definiera de vaga begreppen i 17 kap. 2 § SBL, är det ytterst olyckligt att det även saknas betydelsefulla rättsfall.⁴³⁹ Detta ökar i sin tur osäkerhet hos de rättstillämpande instanserna, vilket bidrar till en olikformig tillämpning.

När det är troligt att omprövningen av taxeringsärendet kommer att vinna bifall skall Skatteverket givetvis bevilja anstånd, dock är det många gånger samma tjänsteman som tidigare beslutat i taxeringsärendet som även beslutar i anståndsfrågan. Detta leder enligt vår mening till att beviljande sker i mindre utsträckning än vad som hade varit fallet om anståndsbeslutet hade hanterats av någon annan tjänsteman.⁴⁴⁰ I gränsfall och till och med i fall där det kommande taxeringsbeslutet väger över aningen till nackdel för den skattskyldige kan anstånd beviljas, om det i beslutet råder en beaktansvärd tvekan om dess utgång. Vi ställer oss mycket tveksamma till att tjänsteman på Skatteverket skulle medge anstånd i ett ärende där denne anser att den skattskyldige inte kommer gå segrande ur den bakomliggande taxeringsprocessen.

Skulle den skattskyldige drabbas av betydande skadeverkningar eller om det annars skulle framstå som oskäligt att betala skatten, kan anstånd medges enligt 17 kap. 2 § p. 3. En mer ingående förklaring till dessa uttryck finns varken i förarbeten eller i praxis. Ur förarbetena går det att utläsa att den skattskyldiges ekonomiska status inverkar på möjligheten att erhålla anstånd. En förmögen person skall betala omedelbart eftersom denna har möjlighet till detta, vidare skall en skattskyldig som befinner sig i ekonomiska svårigheter också betala omedelbart då staten annars riskerar att förlora sina skatteintäkter.⁴⁴¹ Enligt vår uppfattning är det märkligt att själva kärnfrågan huruvida skatt överhuvudtaget skall betalas har fått stå tillbaka för de ekonomiska aspekterna. Enligt vår uppfattning skall orsakerna bakom den rättsliga frågan avgöra huruvida anstånd skall beviljas, komma i första hand.

Konsekvenserna som ett negativt anståndsbesked kan innebära för den enskilde bör också vägas in av Skatteverket och domstolarna.⁴⁴² Genom att använda en proportionerlig syn på beslutet kan skador som är svåra att återställa undvikas, exempelvis konkurs. Vi anser att detta självklart borde betraktas som betydande skadeverkningar. Enligt RSV S 1998:13 är endast, försäljning av fastighet där näringsverksamhet drivs, att se som betydande skadeverkning. Skatteverkets rekommendationer ger således en reducerande tolkning av hur lagrummet skall tillämpas, vilket är en kränkning av legalitetsprincipen.⁴⁴³ I detta fall anser vi dessutom att tolkningen är att anse som direkt felaktig.

5.1.2 Hot mot rättssäkerheten

För att utreda om eller hur rättssäkerheten upprätthålls vid tillämpningen av anståndsreglerna, samt hur utformningen av bestämmelserna förhåller sig till kraven på rättssäkerhet, har

⁴³⁹ Se kap. 3.4.2.1 samt 3.5.3.

⁴⁴⁰ Se kap. 3.4.2 samt 4.4.2.

⁴⁴¹ Se kap. 3.5.2.

⁴⁴² Se kap. 3.7.4.

⁴⁴³ Se kap. 3.5.4.

undersökning av rättssäkerhetsprinciperna företagits. Varje princip specificerar olika krav med hänsyn till bevarandet av en betydande rättssäkerhet för den enskilde. Vi fann i vår undersökning att principerna inte upprätthåller en tillräckligt hög rättssäkerhetsnivå för tillämpningen av anståndsreglerna.

Först och främst måste det finnas lagstöd för att fiscus skall få företa viss åtgärd. Med utgångspunkt från uppsatsens syfte är detta åtgärder som syftar till den enskildes beskattningssituation i anståndsärendet. Enligt det latinska uttrycket ”nullum tributum sine lege”, (ingen skatt utan lag) anser vi att legalitetsprincipen existerar inom skatterätten. Denna princip är en ytterst viktig hörnsten för rättssäkerheten, därför att den berättigar fiscus in- drivning av skatt från medborgarna samt förhindrar att medborgarna blir godtyckligt beskattade. Kravet som ställs för att principens ändamål skall tillgodoses är att lagens formulering är klar och tydlig.

Vi anser att anståndsreglerna i 17 kap. 2 § p. 2-3 SBL inte uppfyller kravet gällande en klar och tydlig formulering. Vid konstruerandet av bestämmelserna valde lagstiftaren att använda ord som tveksamt och oskäligt. Enligt oss leder detta i allra högsta grad till att rättssäkerheten inskränks. De oklara anståndsformuleringarna medför att synen för hur reglerna skall tolkas utvidgas, vilket är till nackdel för den skattskyldige. Olyckligt nog överskrider Skatteverket sin behörighet p.g.a. utvidgningen av anståndsreglerna. I de rekommendationer som Skatteverket ger ut gällande anståndsreglerna⁴⁴⁴ och som också saknar stöd i lagen, kan vi inte bortse ifrån det faktum att Skatteverket går utanför sin behörighet och inskränker legalitetsprincipen. Skatteverket utesluter i sina rekommendationer att tvångsförsäljning av annan fastighet än näringsfastighet kan utgöra skäl för anstånd, detta preciserande återfinns inte i förarbetena.⁴⁴⁵

Även om Skatteverkets rekommendationer inte är bindande beaktar och följer domstolarna i många fall dessa.⁴⁴⁶ Konsekvensen av detta är att en indirekt snedvriden lagstiftning uppstår genom förskjutningen av själva rättstillämpningen av rekommendationerna. Vi anser att Skatteverkets handlande styrs utifrån precisionen av anståndsbestämmelsernas utformning. När bestämmelserna är vagt preciserade, ökar Skatteverkets möjlighet att tillämpa sin egna syn på saken, vilket försämrar rättssäkerheten för den skattskyldige att klandra besluten, samtidigt som också förutsebarheten försämras.

Förutsebarhetsprincipen innebär att en enskild skall kunna förutse konsekvenserna av sina handlingar. Enligt oss ställer detta höga krav på utformningen av lagen. I och med anståndsbestämmelsernas vaga formulering anser vi att förutsebarhetsprincipen inskränks. Detta är ogynnsamt för den skattskyldige, men också för Skatteverket och domstolarna. För de två sistnämnda, medför detta att tolkningen av bestämmelserna inte blir enhetlig, vilket leder till inkonsekvent lagtillämpning. Mot denna bakgrund anser vi att p.g.a. anståndsreglernas utformning, skall reglerna tolkas till den skattskyldiges fördel för att på så sätt kompensera den bristfälliga utformningen.

När den skattskyldige kommer i kontakt med Skatteverket i samband med anståndsbe- gäran skall SKV agera opartiskt. Hur Skatteverket tillämpar objektivitetsprincipen i allmänhet har vi inga synpunkter på. Det vi anser är mycket olämpligt, är tillämpningen av principen

⁴⁴⁴ Se kap. 3.5.4.

⁴⁴⁵ Se kap. 3.5.4.

⁴⁴⁶ Se kap. 4.2.3.

gentemot anståndsärendets handläggning, d.v.s. att en och samma tjänsteman beslutar i både det ursprungliga skatteärendet samt anståndsärendet. Vi anser inte att en och samma tjänsteman kan fatta beslut för båda. Anledningen till detta är att vi finner det ytterst problematiskt för tjänstemannen att inte påverkas av sin åsikt från det ursprungliga skatteärendet när denne beslutar huruvida anstånd skall beviljas.

I och med SKV:s beaktande av objektivitetsprincipen vid anståndsärendet, skall myndigheten också ta hänsyn till officialprincipen. Enligt SKV:s egna rekommendationer skall anståndsansökan behandlas inom 14 dagar. Vi tycker det är bra att SKV uppmärksammar anståndsansökans behov av skyndsam behandling. Dock vill vi påpeka att SKV:s höga arbetsbelastning kan medföra att den beslutande tjänstemannen riskerar att få ont om tid. Detta får enligt oss inte inskränka på kravet att anståndsärendet blir tillräckligt utrett, eftersom rättssäkerheten då försämras.

När SKV har fattat beslut i anståndsärendet skall detta meddelas den skattskyldige. SKV skall enligt lag alltid motivera sina beslut. Gällande anståndsärendet som ofta på ett påtagligt sätt ingriper i den skattskyldiges liv, anser vi att SKV:s motiveringar skall vara utformade på ett sådant vis, att det klart och tydligt framgår varför SKV har bedömt ärendet på ett visst sätt, speciellt i de fall beslutet går skattskyldig emot. För de fall då användandet av vaga standardiserade motiveringsformuleringar utan koppling till en tydlig sakframställning föreligger, utgör det ett hot av rättssäkerheten.

När en skattskyldig blir påförd skatt som enligt denne är felaktig, följer enligt huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL att som utgångspunkt skall den skattskyldige alltid betala påförd skatt, även för de fall ett återopande avseende omprövning eller överklagan ligger för handen. I och med detta anser vi att Skatteverkets beslut i skattefrågan alltid presumeras vara rätt och den skattskyldige måste redan från början bevisa det motsatta, d.v.s. bevisa sin oskuld. Resultatet blir att Skatteverket kan omedelbart verkställa beslut avseende en tvistig fråga utan att frågan blivit prövad av domstol och inte heller vunnit laga kraft. Om Skatteverket inte beviljar anstånd med betalning av skatten tvingas den skattskyldige att betala, för att senare eventuellt återfå erlagt belopp vid valet att fullfölja till högre instans som då motsätter sig SKV:s beslut. För dessa fall kan det vara för sent för den skattskyldige att erhålla ersättning, då denne redan lidit ekonomiska skador p.g.a. den omedelbara verkställigheten. Inte heller blir artikel 6.2 i Europakonventionen tillämplig för dessa typer av skatteärenden.⁴⁴⁷ I och med Europadomstolens bedömning att skattetillägg omfattas av konventionen, kom Regeringsrätten, kommissionen och Europadomstolen fram till att omedelbar verkställighet av skattetillägg inte strider mot oskuldspresumtionen.⁴⁴⁸ Om skatter omfattades av Europakonventionen tror vi inte att Europadomstolen skulle göra en annorlunda bedömning gällande förfarandet av omedelbar verkställighet, än föregående bedömning avseende skattetillägget. Detta anser vi inte stämma överens med rättssäkerhetskraven.

Vi tycker att det är ett stort problem att en skattskyldige måste vänta flera år innan slutlig dom i dennes skattemål faller, utan hänsyn till om anstånd medges eller inte. Vi anser inte heller att Skatteverket gynnas av de långa handläggningstiderna, i och med den ovisshet som kan infinna sig hos tjänstemannen gällande hans rättstillämpning. Två rapporter⁴⁴⁹ har

⁴⁴⁷ Se kap. 4.8.2 samt kap. 4.9.4.

⁴⁴⁸ Se kap. 4.8.2.

⁴⁴⁹ Riksrevisionsverket RRV 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden samt Dv-Rapport 2004:4, ”Skattemålshandlingen vid länsrätterna och i kammarrätterna”.

givit två olika lösningsförslag. Vi tycker det är konstigt att inte RRV föreslår att mer resurser tillsammans med spetskompetens tillsätts istället för att koncentrera sig på effektivisering av den inre styrningen samt införande av prövningstillstånd i kammarrätt för skattemål. Vi reagerar starkt på och motsätter oss förslaget om införande av prövningstillstånd, detta skulle i så fall innebära att en skattskyldig förlorar sin rätt till överklagan som är en grundläggande rättighet enligt oss. Domstolsverkets rapport ger mer konkreta förslag på förbättringar. Vi anser att det är bra att det klart framgår att skattekompetensen inte är tillräcklig och att åtgärden heter specialisering.

Vad det gäller de långa handläggningstiderna för skattemål har Sverige blivit fält av Europadomstolen ett flertal gånger.⁴⁵⁰ Det stora problemet är dock att kommissionen anser att skatter inte omfattas av begreppet civila rättigheter och skyldigheter samt tillämpningsområdet för artikel 6.1 i Europakonventionen. Ur målet Schoutern och Meldrum mot Nederländerna går att utläsa att Europadomstolen ansåg att skyldigheter som grundas på skattelagstiftning eller som annars utgör normala medborgerliga skyldigheter i ett demokratiskt samhälle inte omfattas av artikel 6.1. Dock anser Europadomstolen att skattetillägg omfattas av artikel 6.1.⁴⁵¹ Vi hävdar att det ur rättssäkerhetssynpunkt är inadekvat att skattetillägg är förenligt med artikel 6.1, men inte att själva huvuddelen med skatten i ett mål är det. Vid en jämförelse mellan målen Salesi mot Italien och Schoutern och Meldrum mot Nederländerna förstår vi inte varför Europadomstolen anser att erhållning av socialbidrag från staten omfattas av artikel 6.1, men inte erläggande av socialförsäkringsavgifter. Det ena är en civil rättighet och den andra en skyldighet samt att båda är förvaltningsrättsliga förfaranden. Trots det gör Europadomstolen skillnad på dem, vilket vi anser är märkligt. Därför är vi av den åsikten att för att främja en hög rättssäkerhet för skattskyldiga, skall också skatter omfattas av Europakonventionen.

5.2 De lege ferenda

Ur det ovan sagda kan vi börja med att konstatera, att generösare regler för anstånd med betalning av skatt bör införas ur rättssäkerhetssynpunkt. Dock förespråkar vi inte en reglering som innebär att alla skattskyldiga får anstånd vid överklagan hur ogrundade besvären än vore. Detta skulle medföra att även de ogrundade ärendena skulle erhålla en gratis kredit för att någon gång i framtiden få ett skattekrav emot sig som hänför sig till inkomster som uppbars för länge sedan, vilka dessutom eventuellt redan kan vara förbrukade. Detta skulle innebära att källskattesystemet funktion sätts helt ur spel.⁴⁵²

Vi föreslår istället att huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL, som i nuläget innebär att skatt skall indrivnas oavsett om dom vunnit laga kraft, borde vara utformad på omvänt sätt. D.v.s. att anstånd skall medges som huvudregel, men att det föreligger särskilda skäl skall detta nekas. Alternativet till detta är att huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL står kvar i nuvarande tappning, men att undantagsbestämmelserna i 17 kap. 2 § SBL stadgar att anstånd regelmässigt bör medges om inte föreligger särskilda skäl som talar emot detta. Dessa undantag skall tydligt framgå av lag, ett alternativ på lämpligt stadgande kan enligt oss vara; då besvären är uppenbart ogrundade eller då det kan finnas en påtaglig risk för att skatten inte kommer inbetalas. Således fall där anstånd endast begärs för att överhuvudtaget slippa betala skatten i

⁴⁵⁰ Se kap. 4.9.3.

⁴⁵¹ Se målet Janosevic mot Sverige nummer 3419/97 (dom den 23 juli 2002) i kap. 4.9.3.

⁴⁵² Prop. 1953:100. Förslag till vissa ändringar av uppbördsförfarandet m.m., s. 288.

framtiden. I det senare fallet skall den enskilde dock medges anstånd mot säkerhet. Med dessa omvända ordningar nås fördelen att skälen måste bevisas och anges när anstånd inte beviljas. Vi kommer vidare i förslagen på förbättrad rättssäkerhet i anståndsärendet både utgå ifrån fall där ovan nämnda ändringar görs och från det fall att inga lagändringar görs.

Som komplement till reglerna om uppställande av säkerhet kan ett krav på hög ränta på anståndsbeloppet, för det fall att den skattskyldige inte vinner bifall för sin talan, motverka besvär som endast syftar till att erhålla räntekredit eller försök tömma bolaget på tillgångar i väntan på verkställighet.⁴⁵³ Givetvis bör inte räntesatsen vara så pass hög att den riskerar att bli repressiv. I de fall där den skattskyldige vinner bifall för sin talan, skall denne dessutom ha rätt till ersättning för de kostnader som uppkommit i samband med ställande av säkerhet.⁴⁵⁴

För att skapa bättre förutsebarhet skall inte bara lagtexten på området preciseras bättre, utan även i förarbetena och i rekommendationer från Skatteverket bör de nuvarande vaga reglerna förklaras tydligare. Genom att i förarbetena ge exempel på fall som faller in under bestämmelserna ökar chansen för en förutsebar och likformig behandling. I nuläget finns inga exempel att utläsa ur förarbetena. I Skatteverkets rekommendation finns ett exempel upptaget, vilket säger att betydande skadeverkning endast utgörs av försäljning av fastighet som ingår i näringsverksamhet.⁴⁵⁵ Enligt vår uppfattning är det uppseende väckande att denna reducerande tolkning har gjorts. Exempelvis borde en konkurs oavsett om den personlig eller den berör det egna företaget, enligt oss anses som en betydande skadeverkning. Således anser vi att exempel i vidare omfattning borde ges samtidigt som dessa exempel inte får innebära en reducerad tolkning av lagrummet. Bättre precision i förarbetena och rekommendationerna leder inte endast till bättre likformighet vid tillämpningen inom Skatteverket utan även mellan myndigheten och domstolen.

För att ytterligare få till stånd en mer förutsebar och likformig anståndshantering, hade vi gärna sett att fler anståndsärenden tas upp till prövning i RR för att på så sätt utöka den fåtaliga rättspraxis som nu finns på området. Fokus bör alltså även riktas mot anståndsproblematiken så att inte endast den underliggande taxeringsfrågan tas upp för diskussion.

Användandet av muntliga förhandlingar vid både Skatteverket och förvaltningsdomstolarna bör utökas för att få säkrare underlag, vilket i sin tur leder till mer korrekta beslut. Trots att det i många skattemål är lämpligare att hantera skriftligen och att det är resurskrävande anser vi att det är egendomligt att muntliga förhandlingar endast sker i några få procent av alla mål. När den skattskyldige endast erhåller ett brev där det sägs att anstånd inte meddelas och sedan utan motivering blir nekad att få framföra sina åsikter muntligen kan denne känna sig överkörd av rättssystemet. Med muntligt förfarande får skattskyldig möjlighet att utveckla sin talan och dessutom får denne förhoppningsvis en god motivering varför beslut är taget på visst vis. Det blir således svårare för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna att gömma sig bakom oklara formuleringar och bristfälliga motiveringar.⁴⁵⁶

⁴⁵³ Prop. 1993/94:151. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 122. Se även SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 97.

⁴⁵⁴ SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning, s. 100.

⁴⁵⁵ RSV S 1998:13. Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt skattebetalningslagen, s. 6.

⁴⁵⁶ Se kap. 4.5.4.

För att komma till rätta med bristerna i objektiviteten hos Skatteverket, då samma tjänsteman som avgör det underliggande taxeringsärendet även avgör anståndsärendet, föreslår vi att anståndsbeslutet inte skall få tagas av samma tjänsteman som tidigare har avgjort taxeringsärendet.⁴⁵⁷

Med tanke på att skatterna många gånger kan innebära stora ingrepp i den enskildes ekonomi och att denne är en underlägsen part gentemot staten, anser vi generellt att skattebestämmelser skall tolkas restriktivt till den enskildes fördel, ”in dubio contra fiscum”. Dessutom ger anståndsbestämmelserna den skattskyldige inte någon klar vägledning hur de skall tolkas eftersom de är mycket vagt utformade, vilket vi anser medför att både Skatteverket och domstolarna i oklara fall hellre skall fria än fälla.⁴⁵⁸

Vid kontakt med Skatteverket har vi konstaterat att det finns statistik på hur många ärenden som varje år meddelas anstånd, men inte någon hur många fall som inte beviljats anstånd. Vi tror att en sådan statistik skulle skapa en större medvetenhet hos Skatteverket och dessutom klargöra om det finns någon skillnad i antalet beviljade anstånd mellan de olika kontoren.

Vad det gäller DV:s förslag avseende ”expressfil” samt att länsrätten skall få avgöra mål med en ensam domare, tycker vi att dessa är helt realistiska lösningsförslag som kommer att effektivisera processen med följd att handläggningstiderna sänks. DV är helt på det klara med att en specialisering är ett måste för att sänka handläggningstiderna. Vi ser väldigt positivt på DV inställning, detta visar prov på DV:s medvetenhet om vart problemen ligger samt vilka åtgärder som behövs för att komma till rätta med dem.

Sammanfattningsvis anser vi att anståndsbestämmelserna är för vaga i sin utformning, varför dessa bör förändras. Dessutom kan vi konstatera att tillämpningen av reglerna många gånger både är bristfällig och inkonsekvent. Mot denna bakgrund kan vi konstatera att utformning och tillämpning av anståndsbestämmelserna i 17 kap. 2 § SBL är ett hot mot rättssäkerheten som vi hoppas förändras till det bättre i framtiden.

⁴⁵⁷ Se kap. 4.4.4.

⁴⁵⁸ Se kap. 4.2.4.

Källförteckning

Offentligt tryck

Europadomstolens domar

Ferrazzini mot Italien nummer 44759/98 (dom den 12 juli 2001)

Janosevic mot Sverige nummer 34619/97 (dom den 23 juli 2002)

Källander mot Sverige nummer 12693/87 (dom den 6 mars 1989)

König mot Tyskland nummer 6232/73 (dom den 28 juni 1978)

Manzoni mot Italien nummer 11804/85 (dom den 19 februari 1991)

Martins Moreira mot Portugal nummer 11371/85 (dom 26 oktober 1988)

Salesi mot Italien nummer 13023/87 (dom den 26 februari 1993)

Schouten och Meldrum mot Nederländerna nummer 19005/91 och 19006/91 (dom den 9 december 1994)

Stögmüller mot Österrike nummer 1602/62 (dom den 10 november 1969)

Västberga Taxi och Vulic mot Sverige nummer 36985/97 (dom den 23 juli 2002)

Sverige

Författningar

Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen

Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

Regeringsformen (1974:152)

Skattebetalningslag (1997:483)

Taxeringslag (1990:324)

Direktiv

Dir. 2005:129. Reformerade förfaranderegler på beskattningsområdet

Dir 1992:27. Rättssäkerhet vid beskattning

Statens offentliga utredningar

SOU 1952:1. 1949 års uppbördssakkunniga. Betänkande med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet

SOU 1955:51. Ändrad taxeringorganistion

SOU 1964:27. Lag om förvaltningsförfarandet

SOU 1965:23. Uppbördsfrågor

SOU 1972:15. Ny regeringsform – Riksdagsordning

SOU 1985:42. Förenklad taxering

SOU 1988:21. Ny taxeringslag – Reformerad taxeringsprocess. Del 1 Motiv

SOU 1988:22. Ny taxeringslag – Reformerad taxeringsprocess. Del 2. Lagtext och kommentar

SOU 1991:106. Domstolarna inför 2000-talet, Del A (Arbetsuppgifter och förfaranderegler)

SOU 1993:62. Rättssäkerhet vid beskattning

SOU 1996:100. Ett nytt system för skattebetalningar. Del A

SOU 2001:25. Skattetillägg m.m.

Departementsserien

Ds B 1978:6 Lag mot skatteflykt

Ds 1989:77 Myndigheternas föreskrifter: handbok i författningsskrivning

Ds 2002:15 Det nya Riksskatteverket

Ds 2005:28. Skattefusk, effektivitet och rättvisa – utökad skattekontroll i vissa branscher och diskussioner rörande schabloniserade inslag i beskattningen

Propositioner

Prop. 1919:104. Förslag till förordning angående rätt till ränta vid restitution av utskylder m.m.

Prop. 1945:370. Förslag till uppbördsförordningen m.m.

Prop. 1953:100. Förslag till vissa ändringar av uppbördsförfarandet m.m.

Prop. 1955:160. Förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379), m.m.

Prop. 1967:130. Förslag till förordning om ändringar i uppbördsförordning m.m.

Prop. 1971:30. Förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar

Prop. 1973:90. Förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning, m.m.

Prop. 1983/84:119. Om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd

Prop. 1985/86:80. Om ny förvaltningslag

- Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m.
- Prop. 1990/91:46. Om nya omprövningsregler vid uppbörd av inkomstskatt och socialavgifter m.m.
- Prop. 1993/94:151. Rättssäkerhet vid beskattning
- Prop. 1996/97:100. Ett nytt system för skattebetalningar m.m. del 1 och 2
- Prop. 1997/98:65. Reformerat förhandsbesked i skattefrågor, m.m.
- Prop. 1997/98:107. En ny Europadomstol
- Prop. 2002/03:99. Det nya Skatteverket
- Prop. 2002/03:106. Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.

Motioner

- Motion 1953 I:170. Av herr Sundelin om visst tillägg till uppbördsförordningen
- Motion 1958 I:114. Av herr Nilsson, Yngve, m.fl., om vidgad möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för skattskyldiga, som anfört besvär rörande sin taxering
- Motion 1958 II:132. Av herr Nilsson, Yngve, m.fl., om vidgad möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för skattskyldiga, som anfört besvär rörande sin taxering
- Motion 1961 I:486. Av herrar Svenningsson och Schött, angående anstånd med inbetalning av skatt
- Motion 1961 II:548. Av herr Nilsson m.fl., angående anstånd med inbetalning av skatt

Utskottsbetänkanden

- BevU1945:65. Bevillningsutskottets betänkande i anslutning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till uppbördsförordningen, m.m., jämte ämnet väckta motioner
- BevU 1953:33. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av Kungl. Maj:ts proposition med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet m.m., såvitt proposition hänvisats till bevillningsutskottet, jämte i ämnet väckta motioner
- BevU 1958:20. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner om vidgad möjlighet till anstånd med inbetalning av skatt för skattskyldig, som anfört besvär rörande sin taxering
- BevU 1958:A 35. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående förfarandet i kammarrätten, m.m.
- BevU 1961:25. Bevillningsutskottets betänkande i anledning av väckta motioner angående anstånd med inbetalning av skatt
- KU 1985/86:21. Ny förvaltningslag
- 1989/90:SkU 32, Ny taxeringslag m.m.

1990/91:SkU 14, Anslag till skatteförvaltningen m.m.

1995/96: JuU7. Tvåpartsprocessen m.m. i de allmänna förvaltningsdomstolarna

Justitieombudsmannens ämbetsberättelser

JO:s ämbetsberättelse 1959 s. 341-350. Anstånd med erläggande av skatt för skattskyldiga som anfört besvär rörande sin taxering

JO:s ämbetsberättelse 1980/81 s. 387-420. Taxering I dataåldern – synpunkter för kommande år m.m.

JO:s ämbetsberättelse 1981/82 s. 276. Sambandsfråga i arbetsskadeärende. Bl.a. fråga om beslutsmotivering som i huvudsak återger lagtext är bristfällig

JO:s ämbetsberättelse 1982/83 s. 282-287. Taxeringsnämnderna – Beslutsförfarande

JO:s ämbetsberättelse 1984/85 s. 253-254 Beslutsmotivering i arbetsskadeärenden, dels i det ursprungliga beslutet, dels i beslut i omprövning

JO:s ämbetsberättelse 1990/91 s. 347-352. Kritik mot fakultativ kommunal nämnd – marknadsnämnd – som vid fördelning av marknadsplatser i visst fall avvikit från den i 1 kap. 9 regeringsformen fastslagna objektivitetsprincipen

JO:s ämbetsberättelse 1994/95 s. 185-187. Kritik mot länsstyrelse för bristande motivering till beslut att avslå överklagande av byggnadsnämnds beslut

Riksskatteverkets rekommendationer

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

Riksrevisionsverkets rapport

Rapport 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden

Domstolsverkets rapport

Rapport 1984:8, Skattemålen i länsrätt – en statistikundersökning vid fyra länsrätter 1984

Rapport 1987:5, Skattemålen i kammarrätt - en statistikundersökning av kammarrätternas avgöranden 1985

Rapport 2004:4, Skattemålshandlingen vid länsrätterna och i kammarrätterna

Rättsfall

Regeringsrätten

RRK R 1976 1:7
RÅ 1978 1:98
RÅ 1980 1:62
RÅ 83 1:80
RÅ 1987 ref. 21
RÅ 1988 ref. 146
RÅ 1988 ref. 151
RÅ 1989 ref. 127
RÅ 1992 not. 234
RÅ 1993 ref. 89
RÅ 1993 not. 646
RÅ 1998 not. 206
RÅ 1999 ref. 76
RÅ 2000 ref. 66 II
RÅ 2004 ref. 58

Kammarrätten

Kammarrättens i Stockholm dom den 5 november 1998, mål nr 7788-1998

Nytt juridiskt arkiv, avdelning I

NJA 2003 s. 207

Övrigt

Statsrådsberedningen, Regeringsformens regler om normgivningsmakten, 1985

Litteratur

Advokatsamfundet remissyttrande, Ju2004/3967/DOM, R-2004/0858

Albager, Eleonor, Rättskraft i skatteprocessen, Norstedts Juridik, Stockholm 2003

Albager, Magnus, Dispens från inkomstskatt, Iustus, Uppsala 1999

Almgren, Kari & Leidhammar, Börje, Skatteförfarandet, del 1, laghandbok som uppdateras kontinuerligt sedan 1992, Norstedts Juridik, Stockholm, 2004

- Almgren, Karin & Leidhammar, Börje*, Skatteprocessen, Norstedts Juridik, Stockholm 2004
- Almgren, Karin & Leidhammar, Börje*, Skattetillägg och skattebrott, Norstedts Juridik, Stockholm, 2006
- Andersson, Krister & Nyquist, Kerstin*, Skattebetalarnas rättssäkerhet kan skadas allvarligt, DN Debatt, 2003-01-05
- Anttila, Marcus*, Anstånd med inbetalning av skatt vid eftertaxering, Skattenytt, 1999, s. 122-124
- Axberger, Hans-Gunnar*, Eko-brott, eko-lagar och eko-domstolar : [en rättspolitisk utvärdering av lagstiftningen mot ekonomisk brottslighet], Allmänna förlag, Stockholm 1988
- Bergholtz, Gunnar*, Ratio et auctoritas: ett komparativrättsligt bidrag till frågan om domsmotiveringens betydelse främst i tvistemål, Akademisk avhandling, Juridiska föreningen i Lund, Lund 1987
- Bergström, Sture*, Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, LiberFörlag, Stockholm 1978
- Bergström, Sture*, Hur bör förarbetena användas vid tolkning av skattelag?, Skattenytt, 1984, s. 309-327
- Bergström, Sture*, En studie av regeringsrättens tillämpning, Iustus, Uppsala 1987
- Bergström, Sture & Hultqvist, Anders*, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juridisk Tidskrift 1995/96 s. 481-484
- Bergström, Sture*, RSVs verkställighetsföreskrifter ur statsrättslig synvinkel, Skattenytt 1995, s. 418-438
- Brandberg, Ulrika & Knutsson, Tom*, Oklara roller och brister på kunskap, avd. Fokus, Advokaten, Nr 6, Årgång 71, 2006, s. 28-29
- Christensen, Bent*, Nævn og råd, G E C Gads, Köpenhamn 1958
- Dahlgren, Göran*, Tvåpartsprocess i allmän förvaltningsdomstol, Juridisk Tidskrift, 1991/92, s. 237-251
- Dahlgren, Göran*, Allmän förvaltningsdomstols officialprövning, Svensk Juristtidning 1994, s. 388-406
- Danelius, Hans*, "Finns ett botemedel mot långsam rättsskipning?", Aktuella frågor, Svensk Juristtidning, årgång 86, häfte 2, 2001, s. 178-183
- Dijk, P. van, Hoof, G.J.H van*, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 3rd edition, Kluwer Law International, The Hague, The Netherlands, Haag 1998
- Eckhoff, Torstein*, Effektivitet og rettsikkerhet i den offentliga forvaltning, Nordisk Administrativt Tidsskrift 1958, s. 15-27
- Edelstam, Gunilla*, Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet: en rättssäkerhetsstudie, Fritze, Stockholm 1995

- Fast, Katarina & Leidhammar, Börje*, Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen?, Forskningsrapport i rättsvetenskap, Karlstad University Studies 2003:24, Karlstad 2003
- Forsén, Björn*, Taxeringsprocess – en lärobok- och handbok, Studentlitteratur, Lund 2006
- Frändberg, Åke*, Om rättsäkerhet, Juridisk tidskrift 2000/01, s. 269-280
- Fölster, Stefan m.fl.*, Saknas: 70 000 nya företag, Svenskt näringsliv, 29 januari, 2004
- Gärde, N.*, Bevisteori och förhandlingsform, Svensk Juristtidning 1940, s. 141-150
- Hellners, Tryggve & Malmqvist, Bo*, Förvaltningslagen med kommentarer, Norstedts Juridik, Stockholm 2003
- Hermansson, Waldemar, Sandler, Germund, Svensson, Sven & Wennberg, Birger*, Taxeringshandbok: kommentar till taxeringslagen m.fl. författningar inom taxeringsväsendets verksamhetsområde, 2 uppl., Norstedt & söners, Lund 1981
- Heuman, Lars*, Specialprocess: Utsökning och konkurs, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm 2000
- Hirschfeldt, Johan*, Generalrapport om förutsebarheten i beskattningen, i Rättssäkerhet vid beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12, Liber Förlag, Stockholm 1983, s. 381-403
- Hulgaard, Bodil*, Några tankar om rättssäkerhet, Svensk Skattetidning 1998, s.777-784
- Hultqvist, Anders*, Rättssäkerheten i skatteprocessen, i Demokratin, Rättssäkerheten och Beskattningen, Norstedt, Stockholm 1988, s.88-111
- Hultqvist, Anders*, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning, Norstedts Juridik, Stockholm 1995
- Hultqvist, Anders*, Vad är rättssäker beskattning?, Svensk Skattetidning 1998, s. 763-768
- Höglund, Mats*, Symposiet Rättssäkerhet vid beskattning, Svensk Skattetidning 1998, s.759-762
- Höglund, Mats*, Anstånd med betalning av skatt, Jure Förlag AB, Stockholm 2004
- Jareborg, Nils*, Brotten, häfte 1. Grundbegrepp; Brotten mot person, 2 uppl., Norstedt, Stockholm 1984
- Lahnborg, Kenneth & Leffler, Teodor*, Företrädaransvaret enligt skattebetalningslagen – en gräddfil för staten!, Juridisk Tidskrift 2000/01, s. 78-92
- Leidhammar, Börje*, Processuella frågor m.m., Skattenytt 1994, s.384-399
- Leidhammar, Börje*, Bevisprövning i taxeringsmål, Fritzes Förlag AB, Stockholm 1995
- Leidhammar, Börje*, Medborgarnas insyn och inflytande i Skatteverkets verksamhet - överväganden och förslag, Rapport från svenskt näringsliv 2004-06-16
- Lindblom, Per Henrik*, Tvekamp eller inkvisition?, Svensk Juristtidning 1999, s.617-655

- Lindell, Bengt*, Sakfrågor och rättsfrågor: en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt, Iustus, Uppsala 1987
- Lindencrona, Gustaf*, Förarbetenas betydelse vid tolkning av skattelag, i Festskrift till Hans Thornstedt, Norstedts Förlag, Stockholm 1983, s. 491-503
- Lindencrona, Gustaf*, Beskattningsmakten och äganderätten, Svensk Skattetidning 1987 s. 163-169
- Lindbagen, Arthur*, Om motivering av dom, Svensk Juristtidning 1947, s. 321-328
- Ljungman, Seve*, Om skattefodran och skatterestitution, Almquist & Wiksell, Uppsala 1947
- Lodin, Sven-Olof*, Skatter i kris, Norstedt, Stockholm 1982
- Lodin, Sven-Olof*, Omvänd generalklausul i skatterätten?, i Festskrift till Jan Hellner, Nordstedt, Stockholm 1984, s. 353-368
- Lodin, Sven-Olof*, Perspektiv på skatterätten, Juristförlaget, Stockholm 1986
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer*, Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt, 10 uppl., Studentlitteratur, Lund 2005
- Lundin, Tore & Nylund, Susanne*, Uppbörd av skatt, lösbladssystem Norstedts juridik, Stockholm 1987
- Marcusson, Lena*, Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet, Iustus, Uppsala 1989
- Melz, Peter*, Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, Skattenytt, 1992, s. 613-620
- Meyer, Andrea*, Skattedomstolarnas bevisprövning, Skattenytt 2001, s. 427-434
- Nilsson, Per-Erik*, JO, Den långsamma skatteprocessen – några synpunkter och förslag, 1981-12-15, dnr 2662-1891-1981
- Norberg, Claes*, Reglering och beskattning av banker. En skatterättslig studie över bankregleringens påverkan på resultatberäkningen i banker, Iustus, Uppsala 1991
- Norrman, Sune*, Processen i inkomsttaxeringsmål i kammarrätten, Svensk Skattetidning 1936, s. 1-9
- Nowak, Karol*, Oskyldighetspresumtionen, Norstedts Juridik, Stockholm 2003
- Nylund, Susanne & Valinder, Dag*, Skattebetalningslagen, lösbladssystem, Norstedts juridik, Stockholm 1998
- Nyquist, Kerstin & Andersson, Krister*, Ge småföretag bättre skatterättslig situation, Dagens Industri 2002-05-14
- Påblsson, Robert*, Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus, Uppsala 1995
- Påblsson, Robert*, RSV:s rekommendationer och legalitetsprincipen, Skattenytt, 1997, s. 40-46
- Rabe, Gunnar & Melbi, Ingrid*, Det svenska skattesystemet, 19 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm 2006

- Ragnemalm, Hans*, Förvaltningsprocessrättens grunder, 7 uppl., Juristförlaget, Stockholm 1992 s. 79
- Ramberg Anne*, Skatten och medborgarna, Advokaten, Nr 4, Årgång 72, 2006, s. 4-5
- Riksskatteverket*,Handledning för taxeringsförfarandet, Fritze, Solna 1996
- Schömer, Patricia*, Anstånds med betalning av skatt, Skattenytt, 2000, s. 418-430
- Silfverberg, Christer & Hultqvist, Anders*, Anstånd med skatt vid eftertaxering, Juridisk Tidsskrift 1990/91, s. 55-65
- Sjöstrand, Mats*, ”Här fastnar skattemålen”, DN Debatt, 2002-12-28
- Skatteverket 119*, Rätt handlagt 2004, 3 uppl., Fritze, Solna 2004
- Strömberg, Håkan*, Normgivningsmakten enligt 1974 års regeringsform, Juristförlaget, Lund 1989
- Strömberg, Håkan*, Allmän förvaltningsrätt, 23 uppl., Liber, Malmö 2006
- Strömholm, Stig*, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära, 5 uppl., Nordstedts Juridik 1992
- Sundberg, Halvar G. F.*, Allmän Förvaltningsrätt, Norstedt, Stockholm 1955
- Sveriges Advokatsamfunds rättssäkerhetsprogram*, 1988
- Thornstedt, Hans*, Legalitet och teleologisk metod i straffrätten, i Festskrift tillägnad professor, juris och filosofie doktor Nils Herlitz vid hans avgång från professorsämbetet den 30 juni 1955, Norstedt, Stockholm 1995, s. 319-368
- Tikka, Kari*, Vad avses med rättssäkerheten i beskattningen?, i Rättssäkerhet vid beskattning, Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS 12, Liber Förlag, Stockholm 1983, s. 7-22
- Tikka, Kari*, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Anmälan av Anders Hultqvist, Skattenytt 1996, s. 52-58
- Tollerz, Kerstin*, enkelt om taxering, AB Industrilitteratur, Stockholm 1993
- Walberg, Sten*, Något om bevisbördan i taxeringsprocess, Skattenytt 1968, s. 303-315
- Wennergren, Bertil*, Något om räkenskapers bevisvärde, Svensk Skattetidning, 1962, s. 27-35
- Wennergren, Bertil*, Förvaltningsprocessen. En fullbordad tvåpartprocess, Förvaltningsrättslig tidskrift 1996, s.73-84
- Wennergren, Bertil*, Handläggning: hur förvaltningsärenden behandlas i stat och kommun, Fritze, Stockholm 1996
- Wennergren, Bertil*, Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar, Norstedts Juridik, Stockholm 2005
- Westberg, Peter*, Domstols officialprövning: en civilprocessuell studie i anslutning till RB 17:3 p 1, Akademibokhandeln, Lund 1988
- Westerberg Ole*, Allmän förvaltningsrätt, 2 uppl., Nordiska bokhandeln, Stockholm 1975

Wittrock, Martin, Förvaltningsbesluts motivering, Juristförlaget, Stockholm 1990

Wokander, Mikael, Skattmasens manifest – inspiration för skattebetalare, Efron & dotter, Saltsjö-Duvnäs 2004

Zila, Josef, Om rättssäkerhet, Svensk Juristtidning 1990, s. 284-305

Övrigt

Hur går det till i kammarrätten? http://www.dom.se/templates/DV_InfoPage____3282.aspx
(2006-10-06)

Mannberger, Ulrika, Staten för betala för tröga domstolar, Nyhet från Sveriges Radio klockan 05:00, 2006-07-19. <http://www.sr.se/ekot/arkiv.asp?DagensDatum=2006-07-19&Artikel=899772> (2006-10-06)

Nyqvist, Kerstin, Ersättningslagen och de skattskyldigas lika rätt till rättegån – illusion eller verklighet?, Institutet för skatter och rättssäkerhets lunchseminarium hos Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB den 1 december 2006, Stockholm

Printz, Bengt-Åke, Lagrådsremissen om skattetilläggen är klart otillräcklig, Företagsförbundet 2003-02-16, <http://www.ff.se/nyheter.php?id=58> (tillgänglig 2006-12-01)

Bilaga 1 utdrag ur skattebetalningslagens 17 och 23 kapitel

17 kap. Anstånd med inbetalning av skatt

Anstånd vid omprövning eller överklagande

2 § Skatteverket får bevilja anstånd med inbetalning av skatt

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.

2 st. Om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, får verket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i förhandsbeskedsärendet.

3 st. Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked. Lag (2003:664).

23 kap. Övriga bestämmelser

Verkställighet

7 § En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag, taxeringslagen (1990:324) eller lagen (2004:1237) om särskild sjukförsäkringsavgift inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör. Lag (2004:1345).

Bilaga 2 utdrag ur Europakonventionen

Article 6

1. In the determination of his civil rights and obligations or of any criminal charge against him, everyone is entitled to a fair and public hearing within a reasonable time by an independent and impartial tribunal established by law. Judgement shall be pronounced publicly but the press and public may be excluded from all or part of the trial in the interests of morals, public order or national security in a democratic society, where the interests of juveniles or the protection of the private life of the parties so require, or to the extent strictly necessary in the opinion of the court in special circumstances where publicity would prejudice the interests of justice.

2. Everyone charged with a criminal offence shall be presumed innocent until proved guilty according to law.