



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jonathan Grahndin

## 63 kap. SFL

En analys av de svenska anståndsreglerna i  
allmänhet och tveksamhetsrekvisitet i synnerhet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: period 1 HT2018

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>4</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>5</b>
1.1 Problembakgrund	6
1.2 Syfte	7
1.3 Frågeställning	8
1.4 Avgränsning	8
1.5 Metod och perspektiv	9
1.6 Material	10
1.7 Källkritik	11
1.8 Forskningsläget	11
1.9 Disposition	12
<b>2 ANSTÅNDSREGLERNA – DE LEGE LATA</b>	<b>13</b>
2.1 Skatteförfarandet	13
2.2 Legalitetsprincipen inom skatterätt	15
2.3 Proportionalitetsprincipen i dagens skatterätt	17
2.4 Anståndsreglernas historiska bakgrund	18
2.5 Dagens anståndsbestämmelser	22
2.5.1 Tveksamhetsrekvisitet	23
2.5.2 Förvaltningsdomstolarnas tolkning	25
2.5.3 Förenlighet med EU-rätt	27
2.5.4 Art. 6 EKMR	28
<b>3 UTLÄNDSK RÄTT</b>	<b>30</b>
3.1 Danmark	30
3.2 Norge	32

3.3	Tyskland	32
3.4	Storbritannien	35
3.5	Sammanfattning	36
<b>4</b>	<b>ANSTÅNDSUTREDNING 2018</b>	<b>38</b>
4.1	Bakgrund	38
4.2	Avgränsningar	40
4.3	Tillvägagångssätt	40
4.4	Anståndsmålen	42
4.5	Bakomliggande skattemål	42
4.6	Skatteverkets statistik	45
<b>5</b>	<b>DISKUSSION</b>	<b>49</b>
5.1	Domarjäv	49
5.2	Rättssäkerhet och effektiv skatteprocess	52
<b>6</b>	<b>SLUTSATS – <i>DE LEGE FERENDA</i></b>	<b>55</b>
	<b>BILAGA</b>	<b>59</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>63</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>67</b>

# Summary

Since the 1950s, the scope of the tax regulations regarding postponed payment has been expanded and the regulations made less and less restrictive. The legislature has repeatedly expressed a desire to extend the possibility for the individual to be granted a postponed payment in order better to meet the interest of the tax payer not to have to pay undue taxes. Repeatedly the rules have proved too restrictive, which in turn has led to new legislative changes to soften the practice.

What does the practical application of today's rules look like? Are the rules applied to the extent that the legislature wanted? A limited empirical survey shows that the development has gone in the right direction since the latest tax reform of 2012, but the margin of error is still high and in about 15% of the cases examined, applications for postponed payment are rejected on incorrect grounds.

After the section on *de lege lata*, the thesis ends with a section discussing *de lege ferenda* and a number of proposals for legislative changes are given that would ensure that the authorities and courts apply the laws in the way the legislator intended.

# Sammanfattning

Sedan 1950-talet har omfattningen av anståndsreglerna i skattelagstiftningen utökats och gjorts mindre och mindre restriktiva. Lagstiftaren har gång på gång uttalat en önskan om att utöka möjligheterna till anstånd för att bättre ta tillvara den enskildes intresse av att inte behöva betala felaktigt påfordrad skatt och gång på gång har reglerna visat sig tillämpas allt för restriktivt vilket i sin tur medfört nya lagändringar för att mjuka upp praxis.

Hur ser den praktiska tillämpningen av dagens anståndsregler ut? Tillämpas de i den utsträckning som lagstiftaren avsett? En begränsad empirisk undersökning av anståndsmål visar att utvecklingen gått åt rätt håll sedan den senaste lagreformen 2012, men felmarginalen är fortfarande stor och i cirka 15 % av de granskade målen avslås anståndsansökan felaktigt.

Efter behandlingen av *de lege lata*, avslutas uppsatsen med ett avsnitt av *de lege ferenda*-diskussion där ett antal förslag till lagändringar tas upp som syftar till att tillse att myndigheter och domstolar tillämpar lagen på det sätt som lagstiftaren avsett.

# Förord

Denna uppsats har varit bitterljuv att skriva. Samtidigt som det har varit glädjefyllt att avsluta den sista etappen av juristprogrammet har det samtidigt varit väldigt påfrestande att läsa igenom hundratals förvaltningsdomar och kontinuerligt upptäcka fler och fler brister på vårt skatte- och rättssystem.

Jag vill passa på att ge lite ris till Skatteverket som inte lever upp till myndigheters service- och utredningsskyldighet. Samtidigt vill jag passa på att ge lite ros till förvaltningsdomstolarna, framförallt förvaltningsrätten i Härnösand, för särskilt snabb service och trevligt bemötande.

Ett stycke av uppsatsen som till slut skrotades skulle handla om Laffer-Khaldun-kurvan. Under min research för detta stycke kom jag över ett citat från Ibn Khaldun (1332–1406) som verkade extremt passande för dagens svenska skattesystem. Jag avslutar därför förordet med detta citat:

*"När skatteuttagen och plågorna på undersåtarna är låga, är dessa energiska och aktiva i sina företag. De uppodlar mer jord, vilket ökar antalet grundskatter och följaktligen de samlade intäkterna [...] När uttagen ökar bortom rimlighetens gräns blir följden att medborgarnas intresse för utveckling av jordbruket försvinner. Om läsaren förstår detta, inser han att det bästa medlet att utveckla jordbruket är att så mycket som möjligt sänka skatten på brukarna."*<sup>1</sup>

Jonathan Grahndin

Malmö, januari 2019

---

<sup>1</sup> Lundberg (2017).

# Förkortningar

EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)

# 1 Inledning

Ett beviljat anstånd innebär ett undantag från huvudregeln att skatt alltid ska betalas. Debatten om anståndsreglerna och deras utformning har därför existerat sedan deras införande under 1950-talet. Svenskt Näringsliv initierade 2013 ett projekt med avsikt att granska anståndssystemet ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Syftet med projektet var att undersöka hur anståndsreglerna i praktiken tillämpades av Skatteverket och av förvaltningsdomstolarna. Den mer konkreta frågeställningen var huruvida anstånd beviljades i den utsträckning som förutsatts av lagstiftaren.

Den för undersökningen relevanta lagstiftningen var skattebetalningslagen (1997:483)<sup>2</sup> som gällde fram till den 1 januari 2012, då den ersattes av skatteförfarandelagen (2011:1244).<sup>3</sup> Den praxis som låg till grund för undersökningen är därför från 2010–2011. SBL:s anståndssystem förutsatte att anstånd skulle beviljas i de fall det var tveksamt huruvida den skattskyldige skulle komma att bli skyldig att betala skatten. Det innebar alltså att ett särskilt tveksamhetsrekvisit behövde uppfyllas.

Av förarbetena framgick att tveksamhetsrekvisitet var avsett att tillämpas på så sätt att anstånd skulle beviljas i de fall då det var minst lika sannolikt att skatten eller avgiften skulle komma att kvarstå som att den skulle komma att sättas ned. Anstånd skulle till och med beviljas i de fall där sannolikheten för ett kommande taxeringsbeslut till nackdel för den skattskyldige vägde över något men där omständigheterna ändå innebar en beaktansvärd ovisshet om sådan utgång. Det är således fel att neka anstånd på grund av tveksamhet om den skattskyldige vinner bifall helt eller delvis i det bakomliggande skattemålet.

---

<sup>2</sup> Förkortas SBL.

<sup>3</sup> Förkortas SFL.



## 1.1 Problembakgrund

Utgångspunkten i svensk rätt är att skatter ska betalas oavsett om skattebeslutet blir föremål för omprövning eller överklagande, det vill säga oavsett om skattebeslutet har vunnit laga kraft eller ej. Detta framgår av 68:1 SFL. Omständigheten att ett beslut om skatt är omedelbart verkställbart innebär ett avsteg från huvudregeln i svensk förvaltningsrätt att ett beslut inte får verkställas förrän det har vunnit laga kraft.<sup>4</sup>

Anstånd med betalning av skatt kan medges *ex officio* i vissa fall, till exempel när det är fråga om tillämpning av skatteflyktslagen, medan anstånd i de flesta övriga ärenden endast medges undantagsvis.<sup>5</sup>

Vid frågor om anstånd med betalning av skatt i samband med omprövning eller överklagande ställs rättssäkerheten på sin spets. Två intressen vägs då mot varandra: den skattskyldiges rätt att inte betala felaktigt påfordrad skatt samt statens behov av att få in skatteintäkterna. Bestämmelserna om anstånd måste därför vara så klara, tydliga och förutsebara som möjligt. Den skattskyldige ska inte riskera att hamna i allvarliga ekonomiska problem på grund av en skatteprocess som hen kommer att vinna. Men den skattskyldige ska inte heller per automatik få anstånd om syftet enbart är att skjuta upp skattebetalningen, så kallade okynnesbesvär.

Förutom individuella skäl talar även samhälls- och förvaltningsekonomiska skäl för att anståndsbestämmelserna ska vara så förutsebara som möjligt. Om reglerna om anstånd tillämpas alltför restriktivt och om de personer som nekats anstånd vinner bifall helt eller delvis i den bakomliggande skattefrågan, kan det potentiellt ha negativ effekt på den skattskyldiges rättvisesyn och skattesystemets legitimitet i stort. Eftersom den skuld som den skattskyldige inte betalar i tid kan komma att lämnas över för indrivning till Kronofogdemyndigheten enligt 70:1 SFL, kan detta innebära svåra och

---

<sup>4</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 5.

<sup>5</sup> Larsson & Sandberg (2007).

långtgående konsekvenser för den skattskyldige, inte enbart eftersom en skuld hos Kronofogdemyndigheten är jämförbart med en betalningsanmärkning som sänker den skattskyldiges kreditvärdighet utan även eftersom den skattskyldige kan komma att behöva avyttra fastigheter, företag eller värdepapper för att betala den oprövade skatteskulden som efter slutlig prövning kan komma att sättas ned helt eller delvis.

För såväl den skattskyldige som samhället i stort är det alltså viktigt att det finns en lagstiftning som uppfattas som rättvis och ett skattesystem som åtnjuter hög legitimitet. Utan dessa uppfattningar kan motvillighet att följa lagen öka och skatteflykt kan komma att ses som mindre klandervärd. Den urholkade skattebasen är då ett faktum. Problematiken med anståndsreglerna är välkänd och flertalet motioner har behandlat ämnet de senaste åren.<sup>6</sup>

I Svenskt Näringslivs undersökning från 2013 visade det sig att hela 23% av anståndsbesluten som granskades var felaktiga, det vill säga att anstånd på grund av tveksamhet nekades trots att den skattskyldige därefter vann bifall i den bakomliggande skattefrågan helt eller delvis och därmed var tvungen att betala in skatt som denne egentligen inte var skyldig.<sup>7</sup> Denna praxis var resultatet av en alltför restriktiv och rättsosäker tillämpning av anståndsreglerna. Genom att återskapa Svenskt Näringslivs undersökning ska jag utreda huruvida mängden felaktiga anståndsbeslut har minskat och rättssäkerheten därmed ökat efter SFL:s ikraftträdande.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att kartlägga eventuella förändringar av Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas praktiska tillämpning av anståndsreglerna sedan 2011 och att undersöka huruvida rättssäkerheten ökat efter att anståndsreglerna ändrat både lydelse och plats i lagstiftningen från den numer upphävda SBL till dagens SFL.

---

<sup>6</sup> Se bl.a. mot. 2015/16:2633, 2016/17:3158 och 2017/18:3725.

<sup>7</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 6.

Därutöver utreds huruvida anstånd numer beviljas i den utsträckning som förutsatts av lagstiftaren eller om det fortfarande förekommer felaktiga anståndsbeslut i någon högre utsträckning. Om det sistnämnda är fallet ska jag utreda vilken eller vilka lagändringar som kan tänkas behövas för att uppnå lagstiftarens önskade resultat.

### **1.3 Frågeställning**

På vilket sätt har anståndsreglernas praktiska tillämpning förändrats sedan SFL:s ikraftträdande?

I vilken utsträckning förekommer felaktiga anståndsbeslut?

Behöver anståndssystemet förändras för att få en bättre avvägning mellan det allmännas och den skattskyldiges intressen?

### **1.4 Avgränsning**

Paragraferna som behandlar anståndsreglerna är flera, och samtliga har ändrat lydelse flertalet gånger sedan 1950-talet då de först infördes.<sup>8</sup> För att uppsatsen ska bli överskådlig kommer jag främst att fokusera på anstånd i samband med omprövning eller överklagande, där det så kallade tveksamhetsrequisitet (som idag återfinns i 63:4 SFL, tidigare 17:2 SBL) ligger till grund för överklagandet. Även vissa anståndsregler som ofta förekommer i samband med 63:4 SFL kommer att gås igenom. Däremot kommer anstånd på grund av betydande skadeverkningar, synnerliga skäl, uttagsbeskattning, skattetillägg, et cetera, således inte att behandlas.

Vidare undersöks regelverk inom utländsk rätt som motsvarar de svenska anståndsreglerna. Endast ett begränsat antal länder kommer här att agera illustrativa exempel. Danmark, Norge, Tyskland och Storbritannien har valts ut för att möjliggöra en jämförelse mellan både liknande och främmande rättstraditioner jämfört med den svenska; från Tysklands

---

<sup>8</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 10.

kontinentaleuropeiska rättssystem och Storbritanniens common law-system till de mer näraliggande danska och norska systemen. Detta för att kunna upptäcka de likheter och skillnader mellan rättssystemen som uppstått när de på sitt sätt hanterat samma intressekonflikt som Sverige har gjort när det gäller avvägningen mellan den enskilde och det allmänna vid utformningen av ett effektivt skattesystem.

Förhoppningen med att undersöka den utländska rätten är dels att jag ska hitta likheter mellan länderna och på så sätt se vilken typ av regler eller system som generellt verkar fungera väl och därmed inte bör förändras, dels hitta skillnader mellan systemen för att ge inspiration till hur det svenska systemet måhända kan förbättras.

I samband denna uppsats har jag gjort en empirisk undersökning av anståndsfall som behandlas nedan i kapitel 4. Den baserar sig helt på Svenskt Näringslivs undersökning som utfördes 2013 och för att få så hög grad av jämförbarhet som möjligt mellan dessa två undersökningar har min undersökning gjorts med samma avgränsningar som använts i undersökningen från 2013. Dessa avgränsningar går igenom närmre i avsnitt 4.2.

## **1.5 Metod och perspektiv**

Frågorna ska besvaras med hjälp av rättsdogmatisk metod, vilket innebär att lagtext, förarbeten, praxis och doktrin studeras och analyseras för att undersöka anståndsbestämmelsernas ändamålsenlighet. Förarbetena används för att utröna hur lagstiftaren tänkt sig att anståndsbestämmelserna ska tillämpas och därutöver används empiri för att se hur väl lagstiftarens intentioner stämmer överens med verkligheten. Uppsatsen skrivs främst ur ett rättssäkerhetsperspektiv och anståndsreglerna kommer granskas utifrån detta perspektiv vilket innebär att bland annat legalitetsprincipen inom skatterätt och proportionalitetsprincipen vid beskattning kommer att behandlas. En hög grad av rättssäkerhet i samband med beskattning innebär skydd för individen mot övergrepp från samhället vilket skapar trygghet och tillit till vårt

skattesystem och gör det samtidigt mer legitimt. Det är därför av intresse att löpande ha rättssäkerhetsperspektivet med sig under uppsatsens gång.

## 1.6 Material

För att besvara frågorna används i hög utsträckning Svenskt Näringslivs empiriska undersökning från 2013 eftersom denna uppsats skrivs med den undersökningen som jämförelsegrund. En ny, likadan empirisk undersökning utförs av mig i denna uppsats och för att kunna utföra denna undersökning har flera hundra domar granskats. Både domar i anståndsfall och domar i de bakomliggande skattefrågorna har granskats för att kunna avgöra huruvida anståndsbeslutet varit felaktigt eller ej. Dessa domar kommer från samma förvaltnings- och kammarrätter som varit föremål för granskning i 2013 års undersökning och en sammanställning av de domar som ingår i denna nya undersökning finns i uppsatsens bilaga. Statistik över anståndsreglernas tillämpning framställs på samma sätt som i den tidigare undersökningen.

Lagstiftarens avsikter med anståndsreglerna är av vikt för uppsatsen; denna vilja utträns med hjälp av förarbetena till bland annat SFL och SBL, men även äldre förarbeten som legat till grund för SFL. I förarbetena återfinns de argument och resonemang som använts när lagstiftaren valt att justera den skattskyldiges möjligheter till anstånd i skattemål. Här ges även en inblick i huruvida lagstiftaren haft för avsikt att vara generös mot den skattskyldige eller ej samt hur man menat att bedömningen av tveksamhetsrekvisitet var tänkt att gå till.

Utöver förarbeten och praxis används forskning och doktrin inom discipliner som ligger uppsatsämnet nära, samt artiklar från sakkunniga som ger sin syn på ämnet. Slutligen utreds, med hjälp av materialet ovan, huruvida lagstiftningen uppfyller sitt ändamål och används på det sätt som lagstiftaren avsett enligt förarbetena.

## 1.7 Källkritik

En juridisk uppsats kräver noggrannhet, akribi. Det innebär bland annat att primärkällor används så långt som möjligt och prioriteras framför andrahandsinformation.<sup>9</sup> Då primärkällorna ännu inte blivit bearbetade har de generellt högre tillförlitlighet. Målet är därför givetvis att använda primärkällor när det är möjligt, men som medel för tolkning och diskussion kring primärkällorna kommer även sekundärkällor såsom artiklar av sakkunniga, doktrin, förarbeten och forskning att användas.

I den praxis som behandlas i uppsatsen återfinns ett stort antal mål från underinstanser vilka inte väger särskilt tungt jämfört med prejudikat från högsta instans, men eftersom avgöranden i de högsta instanserna är väldigt få (inte ett enda av de mål som granskats i min undersökning har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen<sup>10</sup>) kommer denna praxis ändå att användas för att ge en bild av hur skattelagstiftningen tillämpas.

## 1.8 Forskningsläget

Mats Höglunds avhandling *Anstånd med betalning av skatt* från 2004 är den mest omfattande forskning jag hittat under tiden för detta uppsatsarbete. Det verkar således som att det saknas nyare forskning på området, särskilt forskning som utförts efter skatteförfarandelagens ikraftträdande. Höglund har varit med och skrivit den undersökning som denna uppsats i stort baseras på, men praxis i den undersökningen behandlar tillämpningen av den numer ersatta skattebetalningslagen. Höglund är tillsammans med sina kollegor i denna undersökning, Lynda Ondrasek Olofsson och Karl-Johan Nörklit, ganska ensamma om att dyka upp i diskussioner om anståndsreglerna. Utöver dessa tre har jag bara stött på en person, Anders Hultqvist, som diskuterar reglerna på större plattformar såsom Dagens Juridik och Skattenytt.

---

<sup>9</sup> Trolle Önnfors & Wenander (2016) s. 12.

<sup>10</sup> Förkortas HFD.

Utöver dessa tyngre aktörer har jag hittat ett par författare till examensarbeten som behandlar eller i vart fall tangerar ämnet: David Axelsson, Jesper Ingemarsson, Bengt Jönsson och Frida Robinsson. Deras arbeten har varit till stor hjälp när det gäller att hitta användbara primärkällor.

Det finns alltså ingen uppsjö av forskning på området och det som finns har flera år på nacken och behandlar generellt äldre lagar som ersatts av skatteförfarandelagen. Denna uppsats har alltså ett visst nyhetsvärde då den bland annat behandlar nyare praxis än tidigare arbeten.

## 1.9 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i sex kapitel. Det första kapitlet redogör bland annat för problembakgrund, frågeställning, syfte och metod. Kapitel två tar upp gällande rätt, *de lege lata*. Delar av berörda förarbeten och doktrin framförs även i detta kapitel för att ytterligare beskriva lagtexten. Uppsatsens tredje kapitel behandlar de utländska anståndsreglerna i de länder som nämnts ovan i avsnitt 1.4. I fjärde kapitlet återfinns min undersökning som baserats på Svenskt Näringslivs undersökning. Därefter förs en diskussion kring domarjäv och rättssäkerhet i kapitel fem. I kapitel sex ges en analys och slutsats med förslag på lagändringar, *de lege ferenda*, tillsammans med mina egna kommentarer.

## 2 Anståndsreglerna – *De lege lata*

### 2.1 Skatteförfarandet

SFL trädde i kraft den 1 januari 2012 och reglerar i stort sett hela skatteförfarandet. SFL ersatte betalningssäkringslagen, ersättningslagen, taxeringslagen, tvångsåtgärdslagen, skattebetalningslagen, torgkontrollagen, lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, lagen om allmänt ombud hos Skatteverket, lagen om deklarationsombud, branschkontrollagen och kassaregisterlagen.<sup>11</sup>

Skatteverkets förfarande i skattebeslut förutsätter att uppgiftsskyldiga medverkar i stor omfattning och under sanningsplikt. Risken för felaktiga beslut ökar om de uppgifter som lämnas är ofullständiga, oklara eller otillförlitliga och passivitet anses påverka den enskildes trovärdighet negativt vid en eventuell skattetvist, något som diskuterats med hänsyn till passivitetsrätten i artikel 6 i europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.<sup>12</sup>

Systemet bygger sedan 1902 på obligatorisk självdeklaration, men uppgifter om skatt har i allt större utsträckning kommit att förtryckas på deklarationsblanketten varpå den skattskyldige antingen bekräftar blankettens riktighet med underskrift eller lämnar kompletterande uppgifter. Detta kan göras både analogt och digitalt.<sup>13</sup>

Handläggning av skatteärenden regleras av bland annat förvaltningslagen (1986:223)<sup>14</sup> och SFL. FL är dock subsidiär till avvikande föreskrifter enligt lagens 3 §. Skatteärendens handläggning innebär myndighetsutövning som

---

<sup>11</sup> Karnov (A) internet, Skatteförfarandelag (2011:1244) inledande kommentar, 2018-11-14.

<sup>12</sup> Förkortas EKMR.

<sup>13</sup> Almgren & Leidhammar (2016) s. 15.

<sup>14</sup> Förkortas FL.



slutligen resulterar i ett beslut. Det slutliga beslutet kan föregås av flera olika moment såsom föreläggande att lämna uppgift samt revision. Ett beslut kan omprövas av Skatteverket på initiativ av den skattskyldige eller verket självt; detta innebär dock att det fortfarande handlar om handläggning av ett skatteärende, inte tvistelösning mellan två parter. Förfarandet ska präglas av objektivitet, opartiskhet, förutsebarhet och legalitet; med andra ord gäller legalitetsprincipen.<sup>15</sup> Trots skatterättens komplicerade natur förväntas den skattskyldige klara sig utan biträde eller ombud och möjligheten att få ersättning för kostnader vid ärenden och mål om skatt är mycket begränsade även vid vunnit bifall.<sup>16</sup>

Rättskipningen i skattemål sker i förvaltningsrätt, kammarrätt och HFD och styrs främst av förvaltningsprocesslagen (1971:291)<sup>17</sup> och SFL. Rätten avgör en tvåpartstvist mellan Skatteverket och den enskilde genom kontradiktoriskt förfarande, vilket innebär att två självständiga parter med motstående intressen lägger fram sin sak inför en oberoende domstol som därefter avgör tvisten.<sup>18</sup>

För att ett överklagat skattebeslut ska komma upp i förvaltningsrätten måste det finnas yrkande om vilka ändringar av beslutet som begärs samt grunderna därtill. Överklagan bör även styrkas med bevisning. Frågan om handläggningstiderna i skattemål har behandlats av både Högsta förvaltningsdomstolen och Europadomstolen och om handläggningen fördröjts oskäligt ska domstolen på skriftlig begäran från part förklara att målet ska handläggas med förtur.<sup>19</sup>

Förlikning i skattemål är inte tillåten utan, målet ska avgöras av domstol efter att den utredning skett som målets beskaffenhet kräver. Bevisbördan i skattemål är delad. Hävdar Skatteverket att den skattskyldige haft

---

<sup>15</sup> Almgren & Leidhammar (2016) s. 16.

<sup>16</sup> Grahdin (2018) s. 18.

<sup>17</sup> Förkortas FPL.

<sup>18</sup> Almgren & Leidhammar (2016) s. 17.

<sup>19</sup> Ibid s. 17 f.

oredovisade intäkter ska verket i regel också föra fram bevis härför. På samma sätt ska den skattskyldige lägga fram bevis för att yrkade kostnadsavdrag är riktiga. Detta framgår även av praxis.<sup>20</sup> Trots detta ankommer det ytterst på den skattskyldige att alla nödvändiga uppgifter i skattemålet kommer fram. Fri bevisprövning och värdering råder vilket generellt innebär att allt som bedöms vara relevant av parterna får föras fram som bevisning och inga på förhand angivna begränsningar i värderingen av bevis är tillåtna. Vissa undantag finns givetvis såsom 8 § FPL om överflödigt bevisning och 37 § FPL om bevis som åberopas först i Högsta förvaltningsdomstolen.<sup>21</sup> Bevisvärderingen skiljer sig även beroende på ärendets natur. Högre beviskrav ställs exempelvis vid eftertaxering.<sup>22</sup>

Skatterättens praxis spelar mycket stor roll för tolkning och tillämpning av skattelagstiftningen och mycket av den praxis som var relevant för de lagar som SFL ersatte är fortfarande relevant idag.<sup>23</sup>

## 2.2 Legalitetsprincipen inom skatterätt

Nästan alla personer, såväl fysiska som juridiska, betalar inkomstskatt. Flertalet av de förhållanden som är inkomstskattepliktiga framgår tydligt av lagstiftningen. Förenklat utgör inkomsten *skatteobjektet* och andelen av inkomsten som ska betalas i skatt bestäms genom *skattesatser*. För att inkomstbeskattningen ska fungera i praktiken har lagstiftaren dock varit tvungen att, utöver kommunala och statliga skattesatser, införa en stor mängd schablonregler och andra regler som avviker från ett konsekvent inkomstbegrepp. Dessutom har inkomstskatten utnyttjats för politiska syften som inte är ämnade att uppnå en konsekvent och praktiskt fungerande beskattning, exempelvis av miljö- och arbetsmarknadspolitiska skäl. Detta

---

<sup>20</sup> RÅ 2001 ref. 22 I och II.

<sup>21</sup> Almgren & Leidhammar (2016) s. 18 f.

<sup>22</sup> HFD 2012 ref. 69.

<sup>23</sup> Almgren & Leidhammar (2016) s. 27.

medför sammantaget att det blir svårt att utröna tydliga principer bakom skattelagstiftningen.<sup>24</sup>

Legalitetsprincipen uttrycks inom flera rättsområden och har anor inom svensk rätt som sträcker sig till 1300-talet.<sup>25</sup> Dock har den behandlats och utvecklats mest inom straffrätten sedan 1700-talets upplysningstid (*nulla poena sine lege* och *nullum crimen sine lege*).<sup>26</sup> Legalitetsprincipen inom skatterätten, *nullum tributum sine lege*,<sup>27</sup> sträcker sig inte lika långt tillbaka i tiden och verkar ha uttalats först av Seve Ljungman 1947.<sup>28</sup> Enligt Ljungman härskade uppfattningen att rättssäkerheten främst borde prioriteras vid skatteförfattningars tolkning då dess ekonomiska verkningar för den enskilde ofta var mycket ingripande.<sup>29</sup>

Legalitetsprincipen och rättssäkerhet går hand i hand. Det är en allmän rättsprincip som är en garant för rättssäker tillämpning av lagar och regler och ett skydd mot maktmissbruk.<sup>30</sup> Kärnan i den straffrättsliga legalitetsprincipen är dels kravet på att förutsättningar för straff ska framgå av lag, *föreskriftskravet*, dels det därpå följande *analogiförbudet*, vilket innebär att ett förfarande inte får straffas om det inte med vedertagna tolkningsmetoder kan inordnas under föreskriftens ordalydelse. Vidare anses *retroaktivitetsförbudet*, som återfinns i regeringsformen, vara en av grundpelarna i den straffrättsliga legalitetsprincipen, likaså *obestämdhetsförbudet* som återfinns i doktrin och som uppmanar undvikandet av generalklausuler och vaga uttryck i största möjliga mån.<sup>31</sup>

För skatterätten innebär legalitetsprincipen bland annat att uttag av skatt måste ha stöd i lag. Därför måste en lagtolkning på skatterättens område ha stöd i lagrummets ordalydelse för att legalitetsprincipen ska anses vara

---

<sup>24</sup> Hultkvist (1995) s. 1.

<sup>25</sup> Ibid s. 20.

<sup>26</sup> Inget straff utan lag och inget brott utan lag.

<sup>27</sup> Ingen skatt utan lag.

<sup>28</sup> Hultkvist, Anders (1995) s. 3.

<sup>29</sup> Ibid s. 4.

<sup>30</sup> Höglund (2004) s. 153.

<sup>31</sup> Hultkvist (1995) s. 5.

tillgodosedd. Liksom i straffrätten måste skatterättsliga regler vara så tydliga som möjligt och utrymme för godtycke bör undvikas.<sup>32</sup> Även straffrättens förbud mot retroaktivitet och analogi måste här respekteras.<sup>33</sup>

Legalitetsprincipen inom skatterätt skiljer sig en del från den inom straffrätten, men samma grundpelare återfinns i diskussioner om rättssäkerhet och förutsebarhet och det vore därför orimligt att inte beakta denna princip även vid tillämpningen av anståndsreglerna.

## **2.3 Proportionalitetsprincipen i dagens skatterätt**

Europadomstolen konstaterade i det uppmärksammade fallet Rousk mot Sverige att en tvångsförsäljning av en familjebostad är ett extremt ingripande som kräver proportionalitet mellan det allmännas intresse att få in skatteskulden och den skattskyldiges rätt till sitt hem.<sup>34</sup> Efter Rousk-fallet har proportionalitetsprincipens betydelse därför särskilt markerats i skatteförfarandet och återfinns nu inte bara som en allmän förvaltningsrättslig princip utan även i lagtexten (2:5 SFL) för att bland annat påminna Skatteverket om att beslut enligt SFL alltid ska föregås av proportionalitetsavvägningar.<sup>35</sup>

I paragrafen står att proportionalitetsprincipen gäller vid beslut enligt lagen. Det innebär att Skatteverkets åtgärder, inklusive beslut om anstånd med betalning av skatt, inte får vara hårdare än nödvändigt. Proportionalitetsprincipen förutsätter en avvägning mellan det allmännas och den enskildes intressen samt mellan den skada respektive nytta som en viss åtgärd ger upphov till. Inom skatterätt kan proportionalitetsprincipen delas upp i en avvägning mellan skattebeloppet och formerna för indrivning. Åtgärder som används för indrivning måste vara ändamålsenliga, inte vara

---

<sup>32</sup> Höglund (2004) s. 153 f.

<sup>33</sup> Hultqvist (1995) s. 127.

<sup>34</sup> Rousk mot Sverige p. 137.

<sup>35</sup> Prop. 2010/11:165 del 1 s. 300.

mer ingripande än andra ändamålsenliga åtgärder samt vara proportionerliga i avvägningen mellan den enskildes och det allmännas intressen.<sup>36</sup>

## 2.4 Anståndsreglernas historiska bakgrund

Det fanns i princip inga möjligheter att få anstånd med betalning av skatt i Sverige före 1953, i vart fall inte anstånd för skatttvister, men regeln att skatt direkt ska betalas, även innan eventuella domar genom omprövning eller överklagande vunnit laga kraft, har en lång historisk tradition. Problematiken kring anstånd uppmärksammades inte tidigare i någon större utsträckning eftersom skattetrycket var lågt och det kunde gå upp emot två år från deklarationstillfället tills skatten skulle betalas.<sup>37</sup>

I samband med att skattetrycket började öka ansågs det dock att möjligheterna till anstånd behövde bli bättre vilket också skedde vid införandet av 1953 års uppbördsförordning. Innan dess kunde anstånd enbart beviljas i samband med nedsatt betalningsförmåga utan eget förvållande, till följd av värnpliktstjänstgöring samt vid dubbeltaxering. Nu ansågs att möjligheterna till anstånd skulle utsträckas att gälla även andra skattskyldiga som fått sin skattebetalningsförmåga nedsatt. Till och med vid uppenbart felaktig taxering som tillstyrkts av taxeringsintendenten skulle anstånd kunna beviljas, något som alltså hittills inte varit möjligt, men möjligheterna till anstånd skulle sträckas ännu längre än så.<sup>38</sup>

*”Att anstånd bör kunna medgivas i de utav de sakkunniga åsyftade fallen av ren misstagstaxering, synes mig uppenbart. Det kan emellertid diskuteras om man bör stanna härvid. Jag vill erinra om det fall, då en skattskyldig, mot bestridande, av någon anledning åsättes en hög taxering av beskattningsnämnderna och fråga ej är om s.k. misstagstaxering. Även om skatterättsliga bedömandet i högsta instans sammanfaller med den skattskyldiges uppfattning, måste han, vid risk av exekutiva åtgärder och oberoende av i det enskilda fallet föreliggande olägenheter, erlägga skatt enligt de lägre instansernas beslut. Först efter en,*

---

<sup>36</sup> Höglund (2004) s. 175 f.

<sup>37</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 10.

<sup>38</sup> Höglund (2004) s. 176 f.

*med hänsyn till skattedomstolarnas arbetsanhopning, kanske ganska lång tid restitueras beloppet jämte viss ränta. Ej utan fog har kritik riktats mot bestämmelserna i denna del.*<sup>39</sup>

Redan 1953 diskuterades alltså problematiken med att behöva betala skatt som den enskilde efter prövning inte varit skyldig att betala vilket innebär risk för exekutiva åtgärder och andra olägenheter. Dessa problem är än idag olösta. På den tiden återbetalades åtminstone den felaktiga skatten tillslut jämte viss ränta, men så är inte fallet idag. Från och med den 1 januari 2017 är intäktsröntan noll på grund av en lagändring och följer således inte längre basräntan på lägst 1,25%.<sup>40</sup>

Lagändringarna 1953 var mer eller mindre försökslagstiftning och det blev snabbt tydligt att de inte var tillräckliga, men det skulle ta tid innan fler ändringar infördes. Inte förrän i 1965 års uppbördsutredning kom anståndsreglerna att ändras; reglerna var dock fortfarande restriktiva. Det sågs inte som ett problem att den skattskyldige betalade potentiellt felaktigt påförd skatt om den skattskyldige utan större svårigheter förmådde att betala skatten.<sup>41</sup>

Efter 1967 års uppbördsreform kunde anstånd medges i två fall: när taxeringsintendenten tillstyrkt den skattskyldiges anståndsbegäran eller när skatten skulle medföra betydande skadeverkningar eller annars framstå som uppenbart obillig. Säkerhet kunde krävas i obillighetsfallen och ränta skulle utgå på det belopp som skulle betalas när anståndet upphörde.<sup>42</sup>

Anståndsdiskussionerna blev allt livligare med tiden och väsentliga förändringar föreslogs 1985 av skatteförenklingskommittén. För första gången kom ett slags tveksamhetsrekvisit på tal. Anstånd föreslogs kunna medges då saken var komplicerat eller då rättsfrågan var *oviss*.<sup>43</sup>

---

<sup>39</sup> Prop. 1953:100 s. 288 f.

<sup>40</sup> Skatteverket (A).

<sup>41</sup> SOU 1965:23 s. 79.

<sup>42</sup> Prop. 1967:130 s. 60.

<sup>43</sup> SOU 1985:42 s. 153.

Vid 1990 års taxeringsreform genomfördes bland annat förslaget om ovisshet vilket innebar att skattemyndigheten numer fick bevilja anstånd om det kunde antas att den skattskyldige skulle få nedsättning av eller befrielse från skatten som påförts, om den skattskyldige begärt omprövning av ett skattebeslut och utgången i ärendet eller målet var ovisst eller om betalningen av det påförda beloppet skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obilligt. Rekvisitetet för ovisshet var detsamma som idag gäller för tveksamhetsrekvisitet, det vill säga att sannolikheten för bifall i skattefrågan bedöms vara lika stor som för avslag och att det till och med finns utrymme för att bevilja anstånd i de fall då sannolikheten för avslag väger över något. Dock skulle anstånd inte beviljas bara för att utredningsmaterialet var omfattande eller för att ärendet innehöll mer eller mindre komplicerade frågor utan det fanns ett krav på att det objektivt sett skulle råda en påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som var den riktiga. Det var alltså en fri bedömning som skulle göras och den skulle inte vara kopplad till den bakomliggande skattefrågans art.<sup>44</sup>

Lagändringarna innebar en förenkling jämfört med tidigare bestämmelser genom att taxeringsintendenten inte längre behövde tillstyrka den skattskyldiges besvär för att anstånd skulle beviljas. Det obligatoriska kravet på säkerhet vid anstånd vid obillighet ersattes med en bestämmelse om att säkerhet istället kunde tas ut i vissa fall, till exempel om det kunde antas att skatten inte skulle betalas i tid, med undantag för ringa belopp eller särskilda skäl. Inte förrän nu började lagstiftarens fokus läggas mer på den bakomliggande skattefrågan istället för på den skattskyldiges betalningsförmåga.<sup>45</sup> Det konstaterades att viss uppmjukning av anståndsreglerna behövdes då de vid den tiden kunde uppfattas som onödigt restriktiva.<sup>46</sup>

---

<sup>44</sup> Prop. 1989/90:74 s. 340 f.

<sup>45</sup> Ibid s. 345.

<sup>46</sup> Ibid s. 339 f.

Anståndsbesluten kunde än så länge bara överklagas i en instans, länsrätten,<sup>47</sup> men från och med 1 juli 1994 infördes möjligheten att efter beviljat prövningstillstånd, överklaga till kammarrätten.<sup>48</sup>

Den 1 november 1997 trädde den nya skattebetalningslagen i kraft. I samband med detta ersattes det tidigare uttrycket *ovisst* med *tveksamt* eftersom detta ansågs bättre ange nivån för när anstånd skulle medges.<sup>49</sup> Bestämmelserna som till slut skulle hamna i 63 kap. SFL fanns då i 17 kap. SBL. Dåvarande lydelse var:

*”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.”*

I dagens lydelse har det ändrats så att Skatteverket numer *ska* bevilja anstånd vid tveksamhet. Båda lydelserna hade till syfte att bevilja anstånd till den skattskyldige som uppfyllde tveksamhetsrekvisitet, men lagstiftaren ansåg att ordet *ska* blev lättare att tolka och gjorde det tydligare att det skulle vara en rättighet för den skattskyldige att få anstånd när tveksamhetsrekvisitet var uppfyllt. Istället skulle ordet *får* användas när lämnande av anstånd var en befogenhet för Skatteverket men inte en rättighet för den skattskyldige. Det skulle heller inte längre finnas några krav på att den skattskyldige skulle ha begärt omprövning eller överklagat för att ha rätt till anstånd.<sup>50</sup> Det var alltså tydligt att möjligheterna att få anstånd skulle utvidgas ytterligare i samband med den nya skatteförfarandelagen och borttagande av kravet på omprövning eller överklagan kunde ses som en förbättring ur rättssäkerhetssynpunkt.<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> Nuvarande förvaltningsrätten.

<sup>48</sup> Prop. 1993/94:151 s. 127 f.

<sup>49</sup> Prop. 1996/97:100 del 1 s. 611.

<sup>50</sup> Prop. 2010/11:165 s. 1030 f.

<sup>51</sup> Höglund (2012) s.485.



## 2.5 Dagens anståndsbestämmelser

I samband med skattebetalningslagens ikraftträdande ersattes uttrycket *ovisst* med *tveksamt* eftersom det senare uttrycket enligt lagstiftaren bättre skulle ange nivån för när anstånd skulle medges.<sup>52</sup> Anståndsbestämmelserna återfinns idag i 63 kap. SFL. SBL byggde på huvudprincipen att beslutade skatter skulle betalas även om de kunde sättas ned genom exempelvis beslut av domstol. Till skillnad från tidigare bestämmelser kräver SFL inte att den skattskyldige har begärt omprövning eller överklagat ett beslut för att anstånd ska få beviljas när det är tveksamt hur mycket skatt den skattskyldige kommer att behöva betala.<sup>53</sup>

I samband med SFL:s införande har Skatteverket fått en ny borgenärsroll vilket lett till en lagändring i SFL som innebär att verket får bevilja anstånd om detta är till fördel för det allmänna. Detta innebär att anstånd ska beviljas om det främjar utsikterna för att skatten eller avgiften blir betald. Ett exempel i förarbetena är när en skuld är på väg mot indrivning och ett anstånd förbättrar den skattskyldiges möjlighet att fortsätta sin verksamhet eller ta ett lån och därmed betala sin skuld.<sup>54</sup>

Bestämmelserna om anstånd i SFL trädde ikraft 1 januari 2012 och började tillämpas direkt även om äldre bestämmelser, det vill säga skattebetalningslagen, skulle tillämpas i övrigt.<sup>55</sup> Från och med då kunde Skatteverket alltid bevilja anstånd med betalning av skatt och avgifter om det var tveksamt hur mycket skatt eller avgift den skattskyldige skulle betala. Det krävdes således inte längre att den skattskyldige hade begärt omprövning eller överklagat sitt beslut för att kunna få anstånd med betalningen.

Anstånd skulle beviljas i större utsträckning än förr, särskilt i vissa situationer som hängde samman med nivån på kostnadsräntan som var olika hög beroende på huruvida Skatteverket väntade med att lämna in sin fordran för

---

<sup>52</sup> Prop. 1996/97:100 del 1 s. 611.

<sup>53</sup> Ibid s. 566.

<sup>54</sup> Prop. 2010/11:165 del 2 s. 1044.

<sup>55</sup> Gustavsson & Salomonsson (2012) s. 81.

indrivning och då samtidigt beviljade anstånd. Fick den skattskyldige anstånd med det tvistiga beloppet beräknades kostnadsräntan utifrån en räntesats som motsvarade basräntan, men aldrig lägre än 1,25 %. Skulle anstånd inte beviljas blev det en fråga om sen betalning och kostnadsräntan steg till basräntan plus 15 %. När fordringen var lämnad till Kronofogden återgick kostnadsräntan till basräntan eller lägst 1,25 %.

Skatteverkets utökade anståndsbefogenheter innebar att anstånd kunde beviljas oavsett om den skattskyldige eller Skatteverket självt hade väckt frågan om nedsättning.<sup>56</sup>

## 2.5.1 Tveksamhetsrekvisitet

Uttrycket *tveksamt* ska tolkas så att det är minst lika sannolikt att skatten eller avgiften kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned. Det finns även utrymme för att bevilja anstånd på grund av tveksamhet i de fall där sannolikheten för att den skattskyldige inte kommer att vinna bifall i den bakomliggande skattefrågan väger över något. Anstånd får även, men bör inte, beviljas om det är troligt att skatten kommer att kvarstå efter domstolens prövning.<sup>57</sup> Samma resonemang återfinns i äldre förarbeten som behandlar vad som där kallas ovisshetsrekvisitet vilket alltså är detsamma som tveksamhetsrekvisitet.

*”...skattemyndigheten ska ha möjlighet att meddela anstånd när utgången i ärendet eller målet är oviss. Regeln innebär en möjlighet att meddela anstånd i ärenden där sannolikheten för bifall bedöms vara lika stor som för avslag. Dessutom ger den ett visst utrymme att medge anstånd i sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något. [...] Villkoren för anstånd bör inte knytas till den överklagade frågans art utan man bör [...] göra en fri bedömning av frågan i sin helhet. [...] Anstånd bör dock inte medges bara för att ärendet [...] innehåller mer eller mindre komplicerade frågor.”*

Lagstiftaren har inte gjort någon prioritering eller gradering av de olika ovisshetsfaktorerna, men det framgår av förarbetena att begreppet *ovisst*

---

<sup>56</sup> Gustavsson & Salomonsson (2012) s. 82 f.

<sup>57</sup> Prop. 1996/97:100 s. 419.

innebär en samlad bedömning av samtliga moment som kan göra utgången i skattemålet tveksamt, det vill säga bevisvärderingsfrågor, skälighetsfrågor, rättsfrågor et cetera. Beviskravet för att få anstånd har som sagt beskrivits som att den skattskyldige ska ha lika stor möjlighet som Skatteverket att vinna bifall helt eller delvis i den bakomliggande skattefrågan. Sannolikheten kan till och med väga över något till den skattskyldiges nackdel för att han ska kunna beviljas anstånd.<sup>58</sup>

Idag *ska* Skatteverket, enligt 63:4 SFL, bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift om tveksamhetsrekvisitet är uppfyllt enligt ovan, samt, enligt 63:5 SFL, i de fall då den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat ett beslut och det skulle medföra betydande skadeverkningar eller framstå som oskäligt för den skattskyldige att betala skatten eller avgiften. De tidigare bestämmelserna i dessa paragrafer fanns i 17:2 SBL.

Vad som anses tveksamt beror enligt förarbetena till skattebetalningslagen på graden av visshet i olika typer av ärenden. Vissa remissinstanser kritiserade de dåvarande anståndsbestämmelserna eftersom det ansågs svårt att i praktiken avgöra huruvida utgången av ärendet var tveksam eller inte.<sup>59</sup> Detta är något som diskuterats redan i 1965 års uppbördsutredning där det konstaterades att frågan om huruvida utgången av ett skattemål var oviss eller ej var mycket svårbedömd och kunde grunda sig på rent subjektiva bedömningar.<sup>60</sup>

Frågan om anstånd på grund av tveksamhet blir särskilt problematisk i samband med efterbeskattning då beviskraven är ännu högre än vid ordinarie beskattning. Bestämmelserna för anstånd i efterbeskattningsmål är utformade på ett rättsosäkert sätt. Den enskildes rättssäkerhet verkar enligt kritiker inte ens ha beaktats.<sup>61</sup>

---

<sup>58</sup> Prop. 1989/90:74 s. 340 f.

<sup>59</sup> Prop. 1996/97:100 del 1 s. 418 f.

<sup>60</sup> SOU 1965:23 s. 79.

<sup>61</sup> Hultqvist & Silfverberg (1990) s. 58 och 65.

## 2.5.2 Förvaltningsdomstolarnas tolkning

Vid slutliga beslut ska beslutsmotiveringar innehålla de skäl som varit av betydelse för utgången i målet om det inte är uppenbart obehövt. Detsamma gäller för rättens avgöranden av mål. Den enskilde måste ha en reell möjlighet att förstå grunden för beslutet, och det gäller även i de fall då det inte går att överklaga beslutet. Denna ordning motiveras i förarbetena med att det stärker rättssäkerheten för den enskilde.<sup>62</sup>

Trots detta framgår det tyvärr sällan särskilt tydligt hur rätten resonerat i de anståndsmål jag granskat under arbetet med denna uppsats, men en del hänvisningar till förarbeten och prejudikat dyker återkommande upp i domskälen, och dessa kan ge viss klarhet i hur resonemangen går i samband med bedömningen av tveksamhetsrekvisitet.<sup>63</sup>

I nästan samtliga domar konstateras, med hänvisning till förarbetena, att anstånd ska beviljas då utgången i ärendet eller målet är ovisst, och att ovisst innebär att sannolikheten för bifall respektive avslag är lika stora eller till och med då sannolikhet för avslag är lite övervägande.<sup>64</sup> Samtidigt lyser resonemangen kring bedömningarna med sin frånvaro och det framfördes tidigt kritik mot detta rekvisit efter dess införande.<sup>65</sup>

Ett generellt egendomsskydd vitsordas av domstolarna och det konstateras att det som huvudregel inte ska behöva krävas säkerhet för anstånd i samband med tveksamhet eftersom skatten med viss sannolikhet kan komma att sättas ned.<sup>66</sup> Dock är detta avhängigt den skattskyldiges vilja och förmåga att betala eventuellt påförd skatt efter slutlig prövning.<sup>67</sup> Beviskravet för detta ligger i förstahand på Skatteverket.<sup>68</sup>

---

<sup>62</sup> Prop. 1970:30 s. 491.

<sup>63</sup> Sammanställning av granskade domar finns i bilagan.

<sup>64</sup> Prop. 1989/90:74 s. 340.

<sup>65</sup> Prop. 1996/97:100 del 1 s. 418.

<sup>66</sup> Prop. 1989/90:74 s. 342f.

<sup>67</sup> Prop. 2010/11:165 del 2 s. 1034 f.

<sup>68</sup> RÅ 2002 ref. 64.

I flertalet av de granskade domarna konstateras vidare att Skattemyndigheten ska medge anstånd i sådana gränsfall där den anser att det visserligen finns tillräckliga omständigheter som talar för att taxering ska ske, men där myndigheten också är medveten om att det allmännas ställning i ärendet eller målet inte är starkare än att det objektivt sett kan framstå som lika sannolikt att tillräckligt starka skäl för taxering inte finns.<sup>69</sup> Återigen saknas dock konkreta exempel på vad som menas och hur rätten kan tänkas resonera kring detta.

Tveksamhetsrekvisitets omfattning utvidgades i förarbetena till SFL där det återigen konstaterades att anstånd skulle beviljas om det var tveksamt hur mycket skatt eller avgift den betalningsskyldige skulle komma att behöva betala, men här nämndes även att skälet till tveksamheten helt enkelt kunde vara det faktum att det överhuvudtaget skett en omprövning, ett överklagande eller att Skatteverket övervägt en betalningsuppgörelse. I detta flitigt citerade stycke av propositionen kan man läsa att varje initiativ som väcker frågan om hur mycket skatt eller avgift som den betalningsskyldige ska betala i slutändan omfattas av ordalydelsen i 63:4 SFL.<sup>70</sup>

Generellt kan man se en trend att domstolarna tenderar gå på Skatteverkets bedömning utan vidare diskussion eller motivering. I den minoritet av fallen då domstolarna går emot Skatteverket och ändrar dess beslut saknas som regel en detaljerad beskrivning av hur rätten resonerat. Domstolen konstaterar helt enkelt med hänvisning till ovan anförda förarbeten att det ska anses tveksamt (eller inte) att skatten kommer att kvarstå.

---

<sup>69</sup> Prop. 1996/97:100 del 1 s. 419.

<sup>70</sup> Prop. 2010/11:165 del 2 s. 1032.

### 2.5.3 Förenlighet med EU-rätt

Sedan EKMR:s inkorporering i svensk rätt 1995 har Sverige två regelverk som reglerar skattskyldigas fri- och rättigheter: regeringsformen och EKMR. Dessa kompletterar varandra då regeringsformen exempelvis skyddar den skattskyldige mot retroaktiva skatter medan EKMR stärker rätten till domstolsprövning av civila rättigheter och skyldigheter.<sup>71</sup>

Det svenska skattesystemet är i stort sett förenligt med EKMR. Dock är det svenska skattetillägget att anse som ett straff enligt EKMR. Därför måste konventionens krav på rättssäkerhet respekteras när det gäller anstånd i samband med skattetillägg.<sup>72</sup> Detta regleras idag i 63:7 SFL och ersatte 17:2a SBL. Förutsättningarna för anstånd är idag generösare än de som normalt gäller vid omprövning och överklagande av beslut, och så har det varit sedan en lagändring 2003. Dessa ändringar infördes då eftersom beslutet om skattetillägget ansågs utgöra en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 EKMR. Konventionen ställer krav på att den som är anklagad för brott ska ha rätt till domstolsprövning.<sup>73</sup> Ett beviljat anstånd vid en omprövning hindrar inte att anstånd senare beviljas vid en eventuell överklagan.<sup>74</sup>

Trots att skattetillägget är att se som ett straff är det enligt uttalanden från Europadomstolen i princip förenligt med EKMR att verkställa Skatteverkets beslut angående skattetillägg innan det har överprövats av domstol så länge den skattskyldige på ett enkelt och effektivt sätt kan få saken prövad i domstol. Regeringen insåg därför risken för att situationer kunde uppstå där omedelbar verkställighet skulle strida mot artikel 6 i EKMR. För att undvika det föreslog regeringen att anstånd alltid skulle beviljas i avvaktan på domstolsprövning om den skattskyldige begärde omprövning eller överklagade skattetillägget.<sup>75</sup>

---

<sup>71</sup> Höglund (2004) s. 167.

<sup>72</sup> Ibid s. 166.

<sup>73</sup> Prop. 2002/03:106 s. 88 och 183 f.

<sup>74</sup> Ibid s. 249.

<sup>75</sup> Prop. 2010/11:165 del 2 s. 1034.

Det saknas exakta svar angående i vilken omfattning EU-rätten indirekt styr svensk skatterätt trots att beskattning tillhör medlemsstaternas suveränitet. För indirekta skatter finns nämligen vissa direktiv som utgör grunden för svenska skatter, exempelvis mervärdesskatt, men motsvarande regler saknas på det direkta skatteområdet. De nationella domstolarna måste däremot säkerställa att EU-rättens rättsskydd respekteras även på skatteområdet. Två viktiga principer styr då: likabehandlingsprincipen och rättsskyddsprincipen, vilka innebär att svenska processregler inte får diskriminera eller vara mindre gynnsamma än EU-rättsliga regler respektive att inhemska regler inte får hindra den enskilde att åberopa EU-rättsliga regler.<sup>76</sup>

#### **2.5.4 Art. 6 EKMR**

Artikel 6 i EKMR lyder:

*”1. Var och en ska, vid prövningen av hans **civila rättigheter och skyldigheter**<sup>77</sup> 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. Domen ska avkunnas offentligt, men pressen och allmänheten får utestängas från förhandlingen eller en del därav av hänsyn till den allmänna moralen, den allmänna ordningen eller den nationella säkerheten i ett demokratiskt samhälle, eller då minderårigas intressen eller skyddet för parternas privatliv så kräver eller, i den mån domstolen finner det strängt nödvändigt, under särskilda omständigheter när offentlighet skulle skada rättvisans intresse.*

*2. Var och en som blivit anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.”*

Proportionalitetsprincipen, som bland annat innebär att förvaltningsåtgärder inte får vara hårdare än nöden kräver, genomsyrar hela konventionen och Europadomstolen har tolkat artikel 6 generöst och extensivt till skillnad från svenska domstolar.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Höglund (2004) s. 167 f.

<sup>77</sup> Min emfas.

<sup>78</sup> Höglund (2004) s. 170.

Eftersom EKMR nämner civila rättigheter och skyldigheter, uppstår frågan om huruvida skatter omfattas av konventionen. Europadomstolen har uttalat att skyldigheter som grundas på skattelagstiftning eller som i övrigt ingår i normala medborgerliga skyldigheter i ett demokratiskt samhälle inte omfattas av artikeln. Däremot omfattar konventionen skattebrott. Konventionens sjätte artikel är alltså i första hand inriktad på att säkerställa att den anklagade får en rättssäker domstolsprocess, men kan även bli tillämplig i ett tidigare skede om ett tidigare förfarande påverkar möjligheten till en rättvis domstolsprövning negativt. Detta innebär att Europadomstolen, vid bedömningen av tillämpligheten i artikel 6, gör en helhetsbedömning av processen från myndighetsutövning till domstolsförfarande. Eftersom den skattskyldige både kan påföras skattetillägg och dömas för skattebrott i ett skattemål är artikel 6 tillämplig.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Höglund (2004) s. 181 f.



## 3 Utländsk rätt

För att komplettera bilden av de svenska bestämmelserna och få perspektiv på gällande rätt i Sverige vill jag här undersöka ett axplock av länder med liknande bestämmelser och rättsordningar. Precis som i svensk rätt väger två intressen alltså mot varandra: det allmännas intresse av en intakt skattebas och den enskildes skyddsintresse mot felaktigt påförd skatt. Syftet med detta avsnitt är att jämföra de svenska anståndsreglerna med motsvarande bestämmelser i Danmark, Norge, Tyskland och Storbritannien för att eventuellt bidra med idéer om hur det svenska systemet potentiellt skulle kunna fungera och därmed hjälpa mig att bättre formulera mina slutsatser angående *de lege ferenda*.

Rättssystemen och dess traditioner i våra olika länder skiljer sig mycket som helhet, men frågan om rättssäkerheten och hur denna kommer till uttryck är gemensam för ovannämnda länder.<sup>80</sup> Bestämmelsernas förutsebarhet är för uppsatsen viktig att undersöka. Likaså är de skattskyldigas likabehandling och proportionalitetsprincipen viktiga aspekter. Detta medför att det även blir viktigt att titta på hur tungt den skattskyldiges betalningsförmåga väger utan att större hänsyn tagits till den bakomliggande skattefrågan.

### 3.1 Danmark

Liksom i Sverige är stora delar av den danska deklARATIONEN förtryckt. Klagomål över *ligningsbeslut*<sup>81</sup> kan anföras hos Skatteankenævnet, en folkvald nämnd som överprövar skatteförvaltningens beslut och är självständig i förhållande till skatteförvaltningen. Därefter kan klagan föras hos det administrativa överprövningsorganet Landsskatteretten, vilket alltså inte är en domstol. Därutöver kan klagan föras i domstol (Danmark saknar förvaltningsdomstolar), först i Landsret och därefter i Højesteret. Ett taxeringsärende kan alltså i praktiken prövas fem gånger. Detta innebär dock

---

<sup>80</sup> Höglund (2004) s. 193.

<sup>81</sup> Taxeringsbeslut.

inte att taxeringsärendet enbart på grund av överklagan stannar upp utan dansk skatt ska precis som i Sverige som huvudregel betalas oavsett besvär över taxeringen.<sup>82</sup>

Anstånd med betalning av skatt kan dock medges i samband med överklagande (*henstand i forbindelse med klage*), 51 § *skatteforvaltningsloven*, men till skillnad från de svenska reglerna kan anståndet inte avse redan inbetald skatt, då den skattskyldige anses ha visat betalningsförmåga och anstånd därför anses vara överflödigt.<sup>83</sup>

Anståndsperioden är initialt maximalt fyra år men löper aldrig längre än till dess att ärendet är avgjort. Likaså kan anståndet även förlängas efter ny ansökan om ärendet ännu inte är avgjort. I samband med anstånd är det mycket sällsynt att säkerhet begärs även om det är möjligt. Anledningen därtill är att anstånd generellt inte anses leda till några större uppbördsförluster. Det enda undantaget är då anstånd beviljats av sociala skäl.<sup>84</sup>

Det är uttalat att anstånd ska medges i normala fall, och den historiska traditionen beaktar i hög grad den enskildes intresse att inte vilja betala skatt som är överklagad och eventuellt kan bli undanröjd. Denna generösa anståndspolitik anses inte leda till några större uppbördsförluster. En anledning till detta kan vara den ej avdragsgilla ränta som utgår på anståndsbeloppet och hjälper till att motverka okynnesbesvär.<sup>85</sup>

I mål om anstånd med betalning av skatt och ersättning för processkostnaderna finns en del att förbättra i det svenska skatteförfarandet. Risken finns att rätten till en rättvis rättegång inte erhålls om anstånd vägras och Danmark kan ses som ett föredöme när kommer till ersättning för

---

<sup>82</sup> Höglund (2004) s. 195 f.

<sup>83</sup> Ibid s. 198.

<sup>84</sup> Ibid s. 199.

<sup>85</sup> Ibid s. 200 f.

rättegångskostnader, där även den skattskyldige som förlorar sitt mål får ersättning för hälften av sina kostnader.<sup>86</sup>

## 3.2 Norge

Före 1952 års *skattebetalningslov* fanns det möjligheter till anstånd med betalning av skatt, men idag saknar Norge helt regler om anstånd. Påfordrad skatt ska betalas oavsett om några administrativa besvär eller överklagande till domstol har skett; dock finns ett undantag för uppenbart felaktiga taxeringar. Vid försenad betalning påförs dröjsmålsränta. Systemet har vållat väldigt lite debatt trots att den obligatoriska betalningsplikten även gäller skattetillägg vilket skulle kunna strida mot EKMR.<sup>87</sup> Däremot finns en debatt om huruvida skatteärenden ska få avgöras av förvaltningsdomstolar enligt svensk modell. Norge saknar precis som Danmark förvaltningsdomstolar och det kan ses som en rättssäkerhetsgaranti att skattemål inte avgörs av domstolar som kan anses vara starkt identifierade med skattesystemet.<sup>88</sup>

Beskattningen kan indirekt prövas genom prövandet av utsökningsbeslut eller konkursansökan via överklagande till allmän domstol. Indrivning av skatt kan dock ändå ske utan avvaktan på resultatet av domen även om skattedirektoratet generellt anser att utmätning bör vänta tills domen vunnit laga kraft. Uppskov med betalning av skatt kan vid dessa tillfällen ges efter ansökan från den skattskyldige samt efter att skattemyndigheten gjort en bedömning av utgången i målet.<sup>89</sup>

## 3.3 Tyskland

Då Tyskland är en förbundsstat är dess skatteförvaltning mindre sammanhållen än den svenska. Rättsskyddet ger stort utrymme för den enskilde som är garanterad skydd mot ingrepp i den ekonomiska friheten. Det

---

<sup>86</sup> Hultqvist (2015) s. 660 f.

<sup>87</sup> Höglund (2004) s. 205 f.

<sup>88</sup> Ibid s. 207.

<sup>89</sup> Ibid s. 206.

faller därför på skattemyndigheten att bevisa eventuella felaktigheter i den obligatoriska deklARATIONEN som enligt huvudregeln presumeras vara riktig. Dock har den skattskyldige en medverkansskyldighet. I likhet med det svenska systemet har skattemyndigheten bevisbördan för en höjning av taxeringen och den enskilde bevisbördan för en sänkning.<sup>90</sup>

En mycket hög grad av visshet krävs för att ändra taxeringen, det räcker alltså inte att deklARATIONEN är bristfällig eller att oegentligheter misstänks. Inte ens då den skattskyldige inte har uppfyllt sin medverkansskyldighet får skattemyndigheten skönsbeskatta utan att först uppfylla sin undersökningsplikt. Skönshöjningen får inte heller innebära en bestraffning eller påtryckning mot den skattskyldige utan ska återge verkliga förhållanden.<sup>91</sup>

Ett överklagande av ett taxeringsbeslut måste först ske hos skattemyndigheten som då undersöker rättsläget och samtliga sakomständigheter. Endast 3% av dessa överklaganden går därefter vidare till skattedomstolar som är självständiga, specialiserade förvaltningsdomstolar.<sup>92</sup> Skattemyndigheten ska *ex officio* undersöka om anstånd med betalning av skatt ska medges. Huvudregeln är dock att skatten inte ska skjutas upp i samband med överklagan med motiveringen att skatten ändå betalas tillbaka om den visat sig vara felaktig och att okynnesbesvären på detta sätt undviks. Det allmännas intresse av att omedelbart få in skatten väger här tyngre än den enskildes intressen.<sup>93</sup>

De tyska anståndsbestämmelserna är egentligen regler om inhibition, men de liknar i hög grad och kan anses motsvara de svenska anstånds möjligheterna. De kommer därför härefter att benämnas som anståndsregler för att undvika

---

<sup>90</sup> Höglund, Mats (2004) s. 209 f.

<sup>91</sup> Ibid s. 210.

<sup>92</sup> Ibid s. 211.

<sup>93</sup> Ibid s. 212.

förvirring i uppsatsen. Reglerna kan ses som ett slags kompromisslösning mellan staten och den enskilde och är till för att undvika irreparabla skador.<sup>94</sup>

På två sätt kan den skattskyldige yrka anstånd: dels genom ett administrativt överklagande, dels genom domstolsprövning. Överklagandet av taxeringsbeslutet är en förutsättning för att anstånd ska kunna begäras, och det måste bedömas vara troligt att den skattskyldige vinner framgång i den bakomliggande processen för att anståndet ska beviljas. Anstånd kan medges när det drivs en förvaltningsprocess i det bakomliggande skatteärendet. Om anståndsbeslutet avslås kan det överklagas till samma skattedomstol som behandlar det bakomliggande skattemålet.<sup>95</sup>

Proportionalitetsprincipen spelar stor roll i anståndsfrågan och innebär att skattedomstolen måste göra subjektiva bedömningar i varje enskilt fall, vilket i sin tur medför stora likformighetsproblem. För att upprätthålla rättssäkerheten är praxisen därför mycket omfattande, och kritik har riktats mot anståndsreglernas vaga utformning och tillämpningssvårigheter. Reglernas brister och oklarheter medför dock att anstånd ofta beviljas på grund av att rättsfrågan är viktig och relevant för utgången i målet.<sup>96</sup>

För att bekämpa okynnesbesvär utgår anståndsränta, och samtidigt utgår restitutionsränta om den skattskyldige vinner det bakomliggande målet. Trots de brister som finns i lagtexten och det utrymme för subjektiva bedömningar som dessa innebär, verkar de tyska anståndsbestämmelserna fungera ganska väl tack vare skattemyndigheternas generösa tillämpning av anståndsreglerna och skattedomstolarnas höga krav på rättssäkerhet. Det är som sagt väldigt få som överklagar skattebesluten och trots att skattemyndigheten har möjlighet att kräva säkerhet i samband med anståndet sker det sällan och det finns inga omfattande diskussioner om risken för att staten ska förlora skatteintäkter vid anstånd.<sup>97</sup>

---

<sup>94</sup> Höglund (2004) s. 212 f.

<sup>95</sup> Ibid s. 213 f.

<sup>96</sup> Ibid s. 216.

<sup>97</sup> Ibid s. 217 ff.

### 3.4 Storbritannien

Storbritanniens har ett *self-assessment*-system där den skattskyldige dels deklarerar genom att inkomma med inkomstuppgifter på fastställda formulär, dels beräknar den slutliga skatten själv. Om den skattskyldiges taxering därefter ändras av skattemyndigheten kan denne bli påförd både räntor och sanktioner. Det råder en långtgående tradition att pragmatiskt lösa skattetvister genom överenskommelser mellan den skattskyldige och skattemyndigheten. Den skattskyldige slipper därmed offentlighet och skattemyndigheten slipper ett överklagande eftersom det är ett av villkoren i det kontrakt som upprättas. Därför går jämförelsevis få ärenden till domstolsprövning.<sup>98</sup>

Före 1975 kunde den skattskyldige skjuta upp betalningen helt räntefritt genom att överklaga sitt taxeringsbeslut. Skatten behövde då inte betalas in förrän domen vunnit laga kraft, vilket ledde till inkomstförluster för staten. Därför infördes 1975 nya regler för att effektivisera skatteuppbörden. Den nya huvudregeln blev att skatten skulle betalas oaktat överklagan. Anstånd kunde då medges genom ansökan hos Commissioners eller genom överenskommelse med skattemyndigheten. En anståndsränta började tas ut, men i gengäld utgick även restitutionsränta på den eventuella skatt som återbetalades till den skattskyldige efter en skatteprocess något som inte tidigare skett. På detta sätt kunde staten få bukt med okynnesbesvären utan att skattebetalarna fick alltför förändrade villkor. Det förutsattes att anståndsfrågan främst skulle lösas mellan den skattskyldige och skattemyndigheten, men om det misslyckades kunde beslutet överklagas.<sup>99</sup>

Anstånd kan sökas för hela skattebeloppet eller de delar av skatten som anses vara felaktig; däremot kan anstånd inte beviljas delvis. Det är alltså hela det yrkade beloppet som beviljas eller inget alls och det är den skattskyldige som har bevisbördan för att visa att taxeringen är för hög. Beviskraven för att

---

<sup>98</sup> Höglund (2004) s. 225 f.

<sup>99</sup> Ibid s. 228 f.

bevilja anstånd är dock mycket låga.<sup>100</sup> Av praxis från Court of Appeal, Civil Division framgår att den skattskyldige måste prestera icke uppenbart grundlösa argument om hen anser att taxeringen är för hög. Även vid de tillfällen då det bedöms troligt att den skattskyldige kommer att förlora skattemålet ska anstånd medges om det överhuvudtaget finns någon grund för den skattskyldiges påståenden. Däremot saknas bestämmelser för att bevilja anstånd mot säkerhet eller av sociala skäl.<sup>101</sup>

Utmätning aktualiseras inte ofta eftersom anstånd i allmänhet medges, och när anstånd medges ska den skatt som eventuellt redan är inbetald betalas tillbaka till den skattskyldige till dess att frågan är avgjord.

Anståndsreglerna har visserligen brister i sin utformning eftersom grunderna för anstånd inte tydligt definieras men det kompenseras av att det finns en pragmatik hos skattemyndigheten, vilket innebär att anstånd allra oftast beviljas. På grund av detta är dock mängden praxis liten. En bidragande faktor kan även vara att det är dyrt att föra processen i domstol.<sup>102</sup>

### **3.5 Sammanfattning**

Trots mycket olika rättstraditioner finns många likheter vad gäller krav på rättssäkerhet för den enskilde. Av de ovan nämnda länderna sticker Norge ut mest med sin avsaknad av anståndsbestämmelser och vagt formulerade krav på rättssäkerhet. Huvudregeln i de olika länderna är dock att skatten ska betalas oaktat överklagan. Bortsett från Norge har den skattskyldige generellt mycket goda möjligheter att få anstånd beviljat i samband med överklagan så länge möjligheterna att vinna skattemålet inte bedöms vara synnerligen små. Anståndsreglerna är genomgående väldigt vaga och allmänt hållna vilket är rättsosäkert, men detta vägs upp av en generös hållning gentemot beviljandet av anstånd. Anståndsрrântan ses genomgående som ett effektivt botemedel mot

---

<sup>100</sup> Parikh v. Currie (Inspector of Taxes) & Pumahaven v. Williams (Inspector of Taxes).

<sup>101</sup> Höglund (2004) s. 230 ff.

<sup>102</sup> Ibid s. 233 f.

okynnesbesvär och det finns inga uttalade farhågor att en generös anståndspolitik skulle medföra några större inkomstförluster för staterna.<sup>103</sup>

---

<sup>103</sup> Höglund (2004) s. 234 ff.



# 4 Anståndsutredning 2018

## 4.1 Bakgrund

Svenskt Näringsliv publicerade en anståndsutredning 2013. Utredningen utfördes främst av jur. dr Mats Höglund vid Karlstads universitet samt advokaterna Lynda Ondrasek Olofsson och Karl-Johan Nörklit vid Setterwalls Advokatbyrå AB. De uppfattade det som att det saknades kunskap om hur reglerna om anstånd med betalning av skatt i samband med omprövning eller överklagande fungerade i praktiken. Fokus för utredningen var tveksamhetsrekvisitet som innebär ett avsteg från huvudregeln att beslut om skatt omedelbart ska gälla.<sup>104</sup>

Det tycktes råda delade meningar bland sakkunniga om hur bedömningen av tveksamhetsrekvisitet skulle göras och det var oklart huruvida det var lätt eller svårt att få anstånd. Framförallt var det oklart huruvida anstånd beviljades i den utsträckning som förutsatts av lagstiftaren.<sup>105</sup>

Utredningen från 2013 behandlade anståndsärenden som kom in under 2010 för att det skulle vara möjligt att inkludera de bakomliggande skattemålen vilka kan ta flera år att få avgjorda. således behandlade utredningen det tveksamhetsrekvisit som återfanns i 17:2 1 st. 2 p. SBL. Numer återfinns motsvarande regler i 63 kap. SFL.

Den bakomliggande skattefrågans utgång är relevant för utredningen eftersom tveksamhetsrekvisitet förutsätter en preliminär bedömning av utgången i det bakomliggande skattemålet. Anstånd ska beviljas i de fall det är minst lika sannolikt att skatten eller avgiften kommer att kvarstå som att den kommer att sättas ned. Det behöver dock inte väga helt jämnt för att

---

<sup>104</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 1.

<sup>105</sup> Ibid s. 21.

anstånd ska beviljas utan anstånd får även beviljas i fall där sannolikheten för att det inte blir någon nedsättning väger över något.<sup>106</sup>

Förenklat kunde således tre preliminära bedömningar göras:

1. den skattskyldige skulle komma att vinna bifall för sin talan
2. utgången i målet var tveksam, eller
3. den skattskyldige skulle inte komma att vinna bifall för sin talan.<sup>107</sup>

Endast i den sistnämnda situationen skulle anstånd nekas. Om anstånd nekades, men den skattskyldige sedan vann bifall helt eller delvis i den bakomliggande skattefrågan, hade den preliminära bedömningen av utgången i skattemålet således varit felaktig, förutsatt att inga nya omständigheter förts fram under domstolsprocessen som inte var kända vid tidpunkten för anståndsbeslutet.

Utredningen kom fram till att det i cirka 23 % av målen (24 av 105) hade fattats felaktiga anståndsbeslut. Det konstaterades även att det fanns ett stort mörkertal av avslagna anståndsansökningar där den skattskyldige valt att inte överklaga beslutet och som således inte kunde omfattas av utredningen.<sup>108</sup>

Att få avslag på sin anståndsansökan och därefter vinna bifall i skattefrågan innebär att den skattskyldige felaktigt tvingas betala skatt vilket kan leda till svåra likviditetspåfrestningar och i värsta fall tvångsavyttringar eller till och med konkurs. Detta är mycket olyckligt då lagstiftarens uttryckliga avsikt var att den skattskyldige aldrig felaktigt skulle behöva betala skatt.

Då det gått nästan 6 år sedan denna utredning publicerades ter det sig vara en god idé att göra en liknande utredning för att se om det skett några förändringar på området.

---

<sup>106</sup> Prop. 1996/97:100 s. 419 samt 2010/11:165 s. 1032.

<sup>107</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 21.

<sup>108</sup> Ibid s. 25.

## 4.2 Avgränsningar

Min utredning avgränsas, liksom utredningen från 2013, till förvaltningsrätterna i Härnösand, Stockholm, Jönköping och Göteborg dock utökas den tidsmässiga begränsningen till att avse anståndsmål som inkom under perioden från den 1 januari 2016 till den 30 juni 2016 för Stockholm och Göteborg, detta för att få ett snarlikt antal mål att undersöka jämfört med 2013. Redan innan utredningen startat kan således konstateras att mängden överklagade anståndsbeslut har minskat i Stockholm och Göteborg jämfört med samma period 2010.<sup>109</sup> Vad gäller förvaltningsrätterna i Härnösand och Jönköping undersöks tidsperioden 1 mars 2015 till den 31 december 2016, vilket innebär en lika lång period som i utredningen från 2013 då antalet anståndsmål här var snarlikt.

Utredningen har vidare avgränsats till anståndsmål som behandlar tveksamhetsrequisitet som numer återfinns i 63:4 1 st. SFL. Undersökningen omfattar således inte mål som enbart behandlar frågan om anstånd på grund av betydande skadeverkningar, anstånd på grund av synnerliga skäl eller anstånd med betalning av skattetillägg. Dock behandlar en stor del av anståndsmålen flera olika anståndsgrunder och dessa mål har tagits med i undersökningen om en av anståndsgrunderna som behandlas är anstånd på grund av tveksamhet. Undersökningen har slutligen avgränsats till anståndsmål avseende inkomstskatt och sociala avgifter precis som undersökningen från 2013.

## 4.3 Tillvägagångssätt

För att få så hög jämförbarhet som möjligt har jag gått tillväga på samma sätt som i utredningen från 2013. De för utredningen relevanta anståndsmålen registreras hos förvaltningsdomstolarna i målkategori 0801, Skattebetalning och uppbörd i allmänhet, tillsammans med mål rörande bland annat

---

<sup>109</sup> Enligt den begränsade statistik jag lyckats få ut från Skatteverket har den totala mängden anståndsärenden hos Skatteverket också minskat jämfört med tidigare år. Detta har jag inte funnit någon förklaring till.

förtidsåterbetalning, solidariskt betalningsansvar, tilldelning av F-skattsedel, återkallelse av F-skattsedel, befrielse från kostnadsränta och utbetalning från skattekonto.

Domstolarnas databaser lämnar mycket att önska vad gäller sökbarhet. För att kunna sammanställa utfallen i anståndsmålen begärde jag till en början ut listor över de mål i målkategori 0801 som behandlade tveksamhetsrekvisitet i 63:4 SFL samt låg inom ramen för mina utvalda tidsperioder. Jag begärde även ut en lista över målen i den bakomliggande skattefrågan som var kopplade till anstånden. Denna avgränsning visade sig snabbt vara omöjlig för domstolarna att utföra. Istället fick jag begära ut *samtliga* mål inom målkategori 0801 samt inom tidsperioderna och därefter manuellt gå igenom vart och ett av dessa och sortera ut de mål som rörde tillämpningen av 63:4 SFL. Således fick jag ett första underlag på cirka 400 beslut att undersöka.

Ett stort antal mål i denna sammanställning rörde samma skattesubjekt och samma omständigheter men hade tilldelats olika målnummer för olika taxeringsår. Vidare rörde ett antal mål olika personer men avsåg samma sakfråga. I min utredning har, liksom i utredningen från 2013, mål som på detta sätt gäller samma sak behandlats som ett mål. Dessa mål har i regel också behandlats tillsammans i en och samma process hos domstolen. Det var 2013 års utredares uppfattning att det borde ge en mer rättvisande bild när målen behandlats på nu beskrivet sätt, och jag kommer att förfara på samma sätt för att få bättre jämförbarhet mellan utredningarna.

I nästa steg av utredningen granskades de bakomliggande skattemålen. Det innebär att de mål som rörde de skattefordringar som anstånden avsåg behövde sökas upp. Eftersom de på inget sätt var sammankopplade i domstolarnas databaser behövde även detta göras manuellt genom att i Karnov eller Bisnode söka på det person- eller organisationsnummer som fanns angivet i anståndsmålen, leta igenom de andra avgörandena där samma person eller organisation återfanns och hitta det avgörande som behandlade samma sakfråga som anståndet.

## 4.4 Anståndsmålen

Genom ovan beskrivet tillvägagångssätt har jag identifierat 136 mål om anstånd som är relevanta för utredningen.<sup>110</sup> Målen har kommit upp till förvaltningsrätterna genom överklagan efter att Skatteverket har nekat den skattskyldiges begäran om anstånd. De aktuella målen har delats upp i tre kategorier; avslag, bifall respektive delvis bifall av överklagan. Med delvis bifall avses att förvaltningsrätten beviljat anstånd till viss del av det sökta beloppet. Nedan redovisas en sammanställning över de mål som undersökts.

Förvaltningsrätt	Antal mål	Avslag	Bifall	Delvis bifall
Stockholm	74	67	4	3
Göteborg	22	16	1	5
Jönköping	19	15	2	2
Härnösand	21	16	2	3
Summa	136	114	9	13

Som framgår av sammanställningen har Skatteverkets beslut i anståndsfrågan ändrats av förvaltningsrätterna i 22 mål, varav 9 utgör bifall och 13 delvis bifall. Dessa siffror är både intressanta och oroväckande då det visar att Skatteverket har fattat felaktiga anståndsbeslut i 16 % (22 av 136) av de mål som har överklagats, en ökning med 9 procentenheter, eller en dryg fördubbling, jämfört med 2013 års utredning.<sup>111</sup>

## 4.5 Bakomliggande skattemål

Jag har lyckats identifiera samtliga 136 skattemål som hör ihop med de ovan granskade anståndsmålen.<sup>112</sup> I nedanstående sammanställning redovisas i första kolumnen antalet skattemål som hör ihop med ovan redovisade anståndsmål. Därefter redovisas antalet avslagna, bifallna respektive delvis bifallna skattemål. Skattemålen har följts i alla instanser, men inget mål har beviljats prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen vilket innebär att

---

<sup>110</sup> Se bilagan.

<sup>111</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 24.

<sup>112</sup> Se bilagan.

det kan vara antingen förvaltningsrätt eller kammarrätt som slutligt har avgjort skattemålet.

Domstol <sup>113</sup>	Antal mål	Avslag	Bifall	Delvis bifall
Stockholm	74	59	1	14
Göteborg	22	14	0	8
Jönköping	19	14	1	4
Härnösand/Sundsvall	21	16	0	5
Summa	136	103	2	31

Som framgår av sammanställningen är antalet mål där den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall till sin talan i den bakomliggande skattefrågan fler än antalet mål där den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall till sin talan i anståndsmålet. För att kunna dra mer precisa slutsatser av detta resultat har jag, precis som i utredningen från 2013, granskat de mål där den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall i den bakomliggande skattefrågan och jämfört dessa med utgången i anståndsmålet.

I Förvaltningsrätten respektive Kammarrätten i Stockholm bifölls 1 mål helt och 14 mål delvis i den bakomliggande skattefrågan. Det helt bifallna målet hade inte fått avslag i anståndsmålet. Av de 14 delvis bifallna målen hade 11 fått avslag i anståndsmålet. I Förvaltningsrätten respektive Kammarrätten i Göteborg bifölls 0 mål helt och 8 mål delvis i den bakomliggande skattefrågan. Av dessa mål hade 4 fått avslag i anståndsmålet. I Förvaltningsrätten respektive Kammarrätten i Jönköping bifölls 1 mål helt och 4 mål delvis i den bakomliggande skattefrågan. Alla utom ett mål hade fått avslag i anståndsmålet. I Förvaltningsrätten i Härnösand respektive Kammarrätten i Sundsvall bifölls 0 mål helt och 5 mål delvis i den bakomliggande skattefrågan. Av dessa hade 2 mål fått avslag i anståndsmålet.

---

<sup>113</sup> Domstol syftar på antingen Förvaltningsrätterna i Stockholm, Göteborg, Jönköping och Härnösand eller Kammarrätterna i Stockholm, Göteborg, Jönköping och Sundsvall.

Sammanlagt har således 21 mål identifierats där den skattskyldige inte har fått anstånd trots att denne senare helt eller delvis vunnit bifall i den bakomliggande skattefrågan. Detta motsvarar cirka 15 % (21 av 136) av det totala antalet granskade mål vilket innebär en minskning med 8 procentenheter jämfört med 2013 års utredning.

Domstol	Granskade mål	Avslag anståndsfrågan/ bifall skattefrågan	Andel i procent
Stockholm	74	11	15 %
Göteborg	22	4	18 %
Jönköping	19	4	21 %
Härnösand/Sundsvall	21	2	10 %
Summa	136	21	15 %

Medan jag granskade dessa mål upptäckte jag ett något oväntat mönster. Jag upptäckte att det i över 24 % (32 av 136) av fallen var samma person som avgjorde både anståndsfrågan och den bakomliggande skattefrågan. I dessa mål fick den skattskyldige i 97 % (31 av 32) av fallen samma eller sämre utfall i den bakomliggande skattefrågan jämfört med anståndsfrågan. Jag har valt att analysera och belysa ytterligare ett par faktorer som har med dessa 31 fall att göra.

Av de 31 målen gick 7 ända upp till kammarrätterna där den skattskyldige slutligen vann bifall helt eller delvis. Av dessa mål hade 71 % (5 av 7) fått avslag i både anståndsfrågan och skattefrågan av samma person i förvaltningsrätten. Det är föga förvånande att olika domare kan komma till olika slutsatser när målen avgjorts i de olika domstolarna, men lika föga förvånande borde det vara att samma domare kommit till samma slutsats när denne först avgjort anståndsfrågan och därefter avgjort den bakomliggande skattefrågan.

Endast 7 % (1 av 15) av de mål som vann bifall helt eller delvis i förvaltningsrätten och som hade samma domare som i anståndsmålet hade fått

avslag i anståndsfrågan. Det vill säga att domaren endast i ett enda mål ändrade sig från ett för den skattskyldige negativt beslut till ett positivt och på så sätt indirekt erkände sig ha beslutat felaktigt i anståndsfrågan. Av dem som vann bifall i den bakomliggande skattefrågan efter att ha fått avslag i anståndsmålet hade 95 % (20 av 21) en annan domare i skattemålet.

Det ovan anförda tyder på att det behövs en annan domare i det bakomliggande skattemålet jämfört med anståndsmålet för att den skattskyldige ska ha en chans att vinna bifall i förvaltningsrätten efter att ha fått avslag i anståndsfrågan. Det tyder även på att opartiskheten och domslutet i skattefrågan i förvaltningsrätten kan ifrågasättas om samma person har avgjort anståndsmålet till nackdel för den skattskyldige.

## **4.6 Skatteverkets statistik**

Under arbetets gång har jag, utöver det underlag som redovisats inom ramen för min undersökning, försökt att få ut statistik över relevanta anståndsmål från Skatteverket. Min avsikt var att ta reda på hur många ärenden om anstånd på grund av tveksamhet som inkommit till de skattekontor som befinner sig inom samma domkretsar som de ovanstående förvaltningsrätterna under samma period som i undersökningen, detta för att kunna ta reda på hur stor del av det totala antalet anståndsärenden som faktiskt nekats felaktigt eftersom det antagligen ger en något missvisande bild när endast de överklagade ärendena granskas.

Liksom i undersökningen från 2013 har det dock visat sig omöjligt att få ut tillräckligt avgränsad statistik för att kunna få en pålitligt jämförbar siffra. Dessutom har den begränsade statistik jag slutligen fått ta del av varit enormt invecklad och tidsödande att få ut.

Jag skickade till Skatteverket den 3 oktober 2018 en liknande begäran som jag skickat till förvaltningsdomstolarna och kammarrätterna där jag förklarade att jag skrev ett examensarbete och bad om att få ut listor över relevanta ärenden inom en avgränsad tidsperiod. Först den 12 oktober fick jag



svar från en arkivarie på Skatteverket att mitt ärende var mottaget och skulle börja behandlas följande måndag. Jämfört med domstolarna som generellt svarat samma dag eller i vart fall inom 24 timmar under perioden för detta arbete var det förvånande att en så enkel begäran till en myndighet skulle ta 9 dagar att besvara. Måndagen därpå blev jag informerad att Skatteverkets diarium ”krånglade” och att det därför inte gick att få ut det totala antalet anståndsärenden för tidsperioden. Dessutom fanns delar av anståndsärendena, bland annat sådana som rörde arbetsgivaravgifter, registrerade i ett annat system vilket denne arkivarie inte hade tillgång till. Samme arkivarie rådde mig att tala med en skattehandläggare via Skatteverkets telefonväxel. För att bättre kunna hjälpa mig att analysera anståndsärendena skulle jag även kunna få hjälp av Skatteverkets presstjänst.

Nästa dag ringde jag därför Skatteverkets växel och förklarade mitt ärende och att jag vill tala med en skattehandläggare. Jag blev då kopplad till en person som snart visade sig vara en allmän rådgivare eller liknande och fick förklarat för mig att skattehandläggare inte talade med folk som inte hade några registrerade ärenden hos Skatteverket. Någon presstjänst kunde jag heller inte få prata med utan jag blev hänvisad till en avdelning som hanterade alla förfrågningar av studenter. Jag blev därmed hänvisad tillbaka till samme arkivarie och cirkeln var därmed sluten. Detta tillvägagångssätt kände jag tyvärr väl igen. Ingen på myndigheten kände att det var deras uppgift att ta fram de handlingar jag begärt ut. Jag var därmed fast hos arkivarien som i och för sig var mycket villig att hjälpa mig, men tyvärr var hans möjligheter att göra så begränsade då han inte hade tillgång till alla system och var beroende av hjälp från specifika avdelningar som jag inte personligen kunde prata med, vilket gjorde kommunikationen långsammare och svårare än nödvändigt. Sättet min begäran hanterades har flera gånger fått mig att undra över hur väl denna ärendebehandling överensstämmer med myndigheters serviceskyldighet och utredningsskyldighet.

Slutligen, efter nästan en månads korrespondens, fick jag dock ut två Excel-filer. Dessa innehöll samtliga diarieförda ärenden om ändringsanstånd

avseende inkomstskatt som registrerats i Skatteverkets allmänna diarium för aktuella orter och tidsperiod. Av dessa filer framgick tyvärr inte vilka ärenden som avslagits och vilka som bifallits; detta fanns till synes endast slumpmässigt registrerat, och filerna åtföljdes dessutom av en brasklapp att ärenden mycket väl kunde ha registrerats inom fel kategori, då Skatteverket hade flera olika, men snarlika kategorier inom vilka ärenden registrerades. Precis som tidigare nämnts var även en del av ärendena, till exempel de som rörde arbetsgivaravgifter, registrerade i ett annat system, MomsAg. Dessa ärenden fick jag aldrig ut. Jag kommer nu, i brist på bättre statistik, att behandla ett antal siffror som jag kunnat utläsa ur filerna och utifrån några antaganden göra en grov analys.

De skattekontor som ligger inom samma domkretsar som Stockholm, Göteborg, Jönköping och Härnösand är skattekontoren i Borås, Gävle, Göteborg, Halmstad, Helsingborg, Jönköping, Karlstad, Linköping, Malmö, Skellefteå, Skövde, Sundsvall, Uddevalla, Umeå, Uppsala, Västerås, Örebro och Östersund. Under 2016 inkom till dessa skattekontor totalt 3172 ärenden om anstånd enligt 63:4, 5, 6, 7, 11 och 13 SFL. Det går på inget sätt att urskilja enbart de anstånd som ansökts på grund av tveksamhet (63:4 SFL); därför måste ett antagande göras angående hur stor del av anstånden som sökts på grund av tveksamhet. Låt oss anta att samtliga ärendena behandlar tveksamhetsrequisitet för att vara så generös som möjligt. Perioden för anståndsundersökningen var bara ett halvår för de större städerna så med ytterligare ett antagande om att det inkommer ungefär lika många ärenden varje månad ger detta oss 1586 ärenden under ett halvår.

Enligt statistiken från Skatteverket har cirka 35 % av ärendena om anstånd avslagits eller beviljats delvis, vilket innebär att de kan överklagas. Detta innebär utifrån ovan nämnda antaganden att det funnits cirka 555 ärenden under perioden som kunnat överklagas. Undersökningen behandlar 136 ärenden och om mina antaganden stämmer någorlunda överens med verkligheten har nästan en fjärdedel (24,5 %) av de skattskyldiga valt att överklaga sina beslut och cirka 15 % av dessa har senare vunnit bifall helt

eller delvis. Det innebär att 15 % av de 555 överklagningsbara ärendena kan ha blivit nekade anstånd på felaktiga grunder, det vill säga att cirka 83 av totalt 1586 ärenden varit felaktiga, vilket innebär en felmarginal på över 5,2 % av det totala antalet ärenden. Eftersom samtliga dessa 1586 ärenden troligtvis inte rör anstånd på grund av tveksamhet är felmarginalen dessutom antagligen högre än så, men det går som sagt tyvärr inte att bevisa med den begränsade statistik jag fått ut. Det ger dock en indikation på att Skatteverket fortfarande är för restriktivt med tillämpningen av anståndsreglerna och att skattskyldiga varje år blir tvingade att betala skatt som de egentligen inte är skyldiga att betala. En sådan felmarginal hade aldrig accepterats på exempelvis straffrättens område, och en jämförelse mellan dessa rättsområden är inte helt missvisande med tanke på beskattningens ingripande natur och det faktum att beskattning sker genom tvång.

# 5 Diskussion

## 5.1 Domarjäv

Med tanke på anståndsundersökningens upptäckta resultat, vad gäller utgången i de mål som hade samma domare, behöver frågan om domarjäv belysas. Inte oväntat var domares jävighet i skattemål en fråga som skapat mycket debatt sedan anståndsreglernas införande. Det ter sig enligt min mening naturligt att en domare som avgjort ett anståndsärende, och på så sätt i vart fall indirekt uttalat sig om sin tro eller åsikt angående utgången i den bakomliggande frågan, borde anses jävig att därefter handlägga och döma i det mål som behandlar den bakomliggande skattefrågan. Detta har emellertid slutligen prövats av Högsta förvaltningsdomstolen och enligt denna prejudicerande dom ansågs en domare inte jävig att handlägga ett skattemål enbart på grunden att denne tidigare prövat frågan om anstånd med att betala den aktuella skatteskulden.<sup>114</sup>

I förvaltningsprocesser gäller enligt 41 § FPL samma jävsbestämmelser som i 4:13 rättegångsbalken (1942:740).<sup>115</sup> Paragrafen innehåller en uppräknning av tio jävsgrunder och målet i fråga behandlade punkterna 8 och 10. Enligt punkten 8 är en domare jävig att handlägga mål vid huvudförhandling i brottmål, om han före huvudförhandling har prövat frågan om huruvida den tilltalade har begått gärningen. I punkt 10 finns en generalklausul enligt vilken en domare anses jävig, om det i övrigt föreligger någon särskild omständighet som är ägnad att rubba förtroendet för hans opartiskhet i målet. Härunder skulle exempelvis det faktum att domaren redan avgjort frågan om anstånd kunna falla in i frågan om jäv i ett skattemål.

Syftet med reglerna om jäv är att utesluta en domare från handläggningen av ett mål när dennes ställning till någon av parterna eller till saken kan innebära partiskhet eller i vart fall en berättigad misstanke om partiskhet. Domarens

---

<sup>114</sup> HFD 2011 ref. 14.

<sup>115</sup> Förkortas RB.

opartiskhet ska bedömas objektivt och huruvida domaren själv känner sig jävig eller ej har ingen betydelse. Exempelvis kan offentliga politiska eller rasistiska uttalanden rubba förtroendet i sådan grad att domaren kan anses vara jävig.<sup>116</sup>

Högsta domstolen<sup>117</sup> konstaterade i NJA 1981 s. 1205 att jävsreglerna ska skydda rättskipningens objektiva handhavande och att det är angeläget att reglerna tillämpas på så sätt att en domare som omfattas av jävsreglerna hindras från att delta i en rättegång även om det i det specifika fallet i och för sig inte finns någon anledning att anta att domaren vid handläggningen eller avgörandet av målet skulle låta sin objektivitet påverkas av sin ställning till den ena parten eller saken. I ett senare HD-avgörande konstaterades att uttalandet från 1981 alljämt hade bärkraft och att kravet på domares och skiljemäns objektivitet och opartiskhet behövde ställas högt.<sup>118</sup>

RB:s regler om domarjäv ska tolkas och tillämpas i ljuset av EKMR art. 6.1 som innebär ett krav på att var och en har rätt att få sin sak prövad i en opartisk domstol. Europadomstolen skiljer mellan subjektiv och objektiv opartiskhet. Subjektiv opartiskhet innebär att den enskilde domaren rent faktiskt inte äger någon förutfattad mening eller önskan att främja endera parts intresse medan objektiv opartiskhet innebär att varje legitimt tvivel på opartiskhet garanterat är uteslutet och att det därför helt saknas rimlig grund för en objektiv iakttagare att frukta en partisk hållning hos domaren.<sup>119</sup>

I HFD 2011 ref. 14 fastslogs att den åberopade invändningen om jäv i 4:13 8 p. RB inte var tillämplig i allmän förvaltningsdomstol och att jävsinvändningen därför skulle prövas mot generalklausulen i punkten 10 i samma paragraf. Domstolen hade i anståndsmålet funnit att det inte framkommit tillräckliga skäl för att bevilja anstånd. Beslut rörande anstånd kunde enligt HFD jämföras med prövning av ett yrkande om inhibition och

---

<sup>116</sup> Karnov (B) internet, Rättegångsbalk (1942:740) 4 kap. 13 §, not 65, 2018-11-26.

<sup>117</sup> Förkortas HD.

<sup>118</sup> NJA 2007 s. 841.

<sup>119</sup> RÅ 2009 ref. 8.

det var således fråga om en preliminär bedömning. Anståndsålet hade föregåtts av en utredning som av Skatteverket bedömts tillräcklig för att kunna avgöra taxeringsfrågan, men prövningen som gjorts i anståndsålet skulle inte jämföras med den som gjordes när själva taxeringsfrågan prövades, eftersom anståndsfrågan normalt prövas innan parterna slutfört sin talan i taxeringsfrågan.

Eftersom HFD ansåg att de olika prövningarna inte var jämförbara skulle ställningstaganden i anståndsfall därmed inte anses innebära att domarens opartiskhet vid den efterföljande prövningen kunde ifrågasättas, och domaren var därmed inte jävig att handlägga det aktuella taxeringsålet.

Slutsatsen rimmar illa ur ett EKMR-perspektiv. Enligt vad som anförts ovan finner jag det mycket svårt att se hur en domare kan vara objektivt opartisk enligt Europadomstolens definition när domaren redan avgjort anståndsfrågan och därmed direkt eller indirekt uttalat sig om vilket utfall denne bedömer att taxeringsfrågan kommer att få. Det kan vara så att jävsbedömningen av någon anledning är aningen mer avslappnad än i allmän domstol. Av praxis framgår till exempel att en skiljeman av HD har ansetts partisk enbart på den grund att denne var konsult åt en advokatbyrå som i sin tur haft pågående ärenden tillsammans med en av parterna i det för domen aktuella skiljeförfarandet.<sup>120</sup> En adjungerad hovrättsledamot har även ansetts partisk då denne var tjänstledig från Åklagarmyndigheten, men hade kvar sin anställning.<sup>121</sup> Samtidigt ansågs inte en adjungerad kammarrättsledamot vara partisk i ett mål där Skatteverket var part trots att denne var tjänstledig från och hade kvar sin anställning hos just Skatteverket.<sup>122</sup>

---

<sup>120</sup> NJA 2007 s 841.

<sup>121</sup> NJA 2014 s 482.

<sup>122</sup> RÅ 2009 ref 8.

## 5.2 Rättssäkerhet och effektiv skatteprocess

I så gott som samtliga förarbeten som granskats i denna uppsats har jag gång på gång kunnat utläsa lagstiftarens vilja att bli mer generös mot de skattskyldiga vad gäller anståndsreglerna.<sup>123</sup> Samtidigt förs det inte av Skatteverket någon utförlig statistik över beviljade och nekade anstånd vilket gör det omöjligt att granska Skatteverkets tillämpning på ett träffsäkert sätt, något som i sig får anses vara rättsosäkert. Det finns mycket goda skäl att anta att en del av dem som blir nekade anstånd inte överklagar beslutet till domstol eftersom det generellt saknas möjlighet att få sina faktiska rättegångskostnader betalda, och att en skattskyldig därför kan räkna med att hamna på ett negativt nettoresultat efter en domstolsprövning även vid vunnit bifall.<sup>124</sup> Därmed finns det anledning att anta att ett mörkertal av nekade anståndsbeslut aldrig kommer att bli föremål för granskning. Det innebär att det främst är välbärgade personer, både fysiska och juridiska, som har möjlighet att ta vara på sin rätt. Det leder till frågan om vad som egentligen är rättvisa i en rättsstat och hur stort mörkertalet är av de personer som vill överklaga, men helt enkelt inte har råd att ta vara på sin rätt, men det är måhända ett ämne för en helt egen uppsats.

För en stat som värdesätter rättssäkerhet kan det inte vara förenat med en alltför stor risk att få sin sak prövad. Dock kan det heller inte vara så riskfritt att systemet möjliggör okynnesbesvär som enbart är ämnade att uppskjuta tillfället för skattens betalning. Ett sätt att lösa detta problem är att, liksom i Danmarks fall, ersätta den skattskyldige för sina rättegångskostnader vid vunnit bifall och att även vid en förlust ersätta den skattskyldiges kostnader med hälften.

I min undersökning av anståndsfallen framgår att domstolarna gör en felaktig preliminär bedömning av skattefrågan i mer än vart sjunde mål. Även om

---

<sup>123</sup> Jmf. t.ex. Prop 1953:100 s. 288 f, prop 1967:130 s. 117 f, prop 1989/90:74 s. 339 f, etc.

<sup>124</sup> Grahdin (2018) s. 15.

detta är en förbättring sedan 2013, då nästan vart fjärde mål bedömdes felaktigt, kan det fortfarande inte anses rimligt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Slutsatsen måste därför vara att anståndsreglerna fortfarande inte fungerar tillfredsställande. Grunden till problematiken är inte bara den alltför restriktiva tillämpningen av reglerna utan även, precis som konstaterades 2013, att tveksamhetsrekvisitet är för svårtillämpat, vilket man för övrigt förstod redan 1965.<sup>125</sup> Att Skatteverket ska göra den första tveksamhetsbedömningen, efter att redan ha utrett skatteärendet och kommit till den slutsats som föranlett anståndsbegäran, bidrar ytterligare till denna problematik. Det innebär att Skatteverket, för att bevilja anstånd på grund av tveksamhet, måste tillkänna att dess möjlighet att uppfylla beviskravet för att vinna bifall till sin talan i den bakomliggande skattefrågan är så svag att det råder i vart fall nästan lika stor sannolikhet att den skattskyldige kommer att vinna bifall till sin talan. Naturligtvis resulterar detta i ett lågt antal beviljade anstånd från Skatteverkets sida när det rör sig om anstånd på grund av tveksamhet, och detta är ett systemfel som bör lösas främst med hjälp av lagstiftning.

Vid domstolsprövningen blir problematiken en annan. Eftersom anståndsmålet i regel avgörs före det bakomliggande skattemålet finns det stor risk att den prelimära bedömningen som anståndsmålet innebär blir prejudicerande för domaren som ska avgöra den bakomliggande skattefrågan. Detta blir särskilt tydligt när det är samma domare som avgör båda målen trots att HFD fastställt att domaren i en sådan situation inte är jävig. Detta kan leda till att den skattskyldige avstår från att överklaga Skatteverkets anståndsbeslut för att slippa få ett slags förhandsavgörande i den bakomliggande skattefrågan och istället väljer att enbart föra processen i den bakomliggande skattefrågan.<sup>126</sup> Även detta är ett systemfel som behöver lösas, antingen med hjälp av ny lagstiftning eller genom att, som i Tyskland, inrätta specialdomstolar för skattemål. Inrättandet av sådana domstolar borde kunna utöka rättssäkerheten eftersom skatterätten ofta är tekniskt

---

<sup>125</sup> SOU 1965:23 s. 76.

<sup>126</sup> Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson (2014) s. 6.



komplexerad och bedömningsfrågor kan därför leda till alltför olika utfall när någon utan spetskompetens ska döma. En sådan specialdomstol, eller åtminstone en separat avdelning självständig från övriga Skatteverket, skulle kunna bemannas av skatteexperter som genom sin kompetens inte hade haft ett lika stort behov av att lita sig på Skatteverkets bedömningar i sakfrågan. Genom sin självständighet från övriga Skatteverket hade dessa experter inte heller haft någon anledning att besluta och döma i linje med Skatteverkets första beslut i annat fall än om det bedömdes vara helt korrekt från början. En fristående bedömare inom skatt är inte heller särskilt långsökt eftersom det redan idag finns en version av detta, genom det allmänna ombudet, vilket är en särskild funktion inom Skatteverket som bland annat kan överklaga Skatteverkets beslut i enskilda fall. Denna rätt att överklaga är dock begränsad.<sup>127</sup>

En fristående bedömande instans skulle även potentiellt kunna minska den upplevda partiskheten i förvaltningsdomstolarna, som enligt en rapport från 2018, visat sig vara ett stort problem. Den visade att 61% av de tillfrågade advokaterna som processade i skattemål ansåg att förvaltningsdomstolarna var partiska och endast 12 procent angav att de ansåg att domstolarna var opartiska. Bland advokater som processade i andra domstolar, främst allmän domstol, var det endast 7 procent som upplevde att domstolen var partisk.<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> Skatteverket (B).

<sup>128</sup> Rättvis skatteprocess (2018).

## 6 Slutsats – *De lege ferenda*

Detta arbete skulle besvara tre frågeställningar. De första två frågorna som skulle utredas var hur, om alls, anståndsreglernas praktiska tillämpning hade förändrats sedan SFL trädde ikraft samt i vilken utsträckning det eventuellt fortfarande förekom felaktiga anståndsbeslut. I kapitel 4 fick jag efter min anståndsundersökning svar på dessa två första frågor.

Det första jag har kunnat konstatera är att färre anståndsbeslut överklagats till domstol efter SFL:s ikraftträdande. Potentiellt innebär detta att fler skattskyldiga är nöjda med Skatteverkets beslut och att Skatteverket således börjat bli mer generösa med sina anståndsbeslut i enlighet med lagstiftarens avsikt. Det kan samtidigt innebära att skattskyldiga måhända inte finner det mödan värt att överklaga, särskilt inte de personer som har ont om pengar, då det dels är så få som vinner bifall till sin talan, dels inte är möjligt för de som vinner bifall att därefter få sina rättegångskostnader betalda. Eftersom Skatteverkets statistik varit så bristfällig har det inte varit möjligt att med säkerhet finna kausalsamband mellan den nya lagens ikraftträdande och det minskade antalet överklaganden.

Den andra frågeställningen var huruvida det fortfarande förekom felaktiga anståndsbeslut och i så fall i vilken utsträckning. Utifrån den jämförande anståndsutredning som gjorts är svaret på frågan ja, det förekommer en icke-försumbar andel felaktiga beslut. Jämfört med 2013 års undersökning har antalet felaktiga beslut minskat från 23% till 15% vilket är positivt vid en första anblick. Rent objektivt har alltså färre felaktiga beslut tagits vilket innebär att den skattskyldige i 85% av fallen inte vunnit bifall till sin talan varken helt eller delvis i den bakomliggande skattefrågan. Detta kan innebära att anståndsreglernas praktiska tillämpning har förbättrats och att Skatteverket har blivit bättre på att göra den initiala bedömningen om utgången i målet. Dock blir detta svårt att bekräfta då domskälen så gott som aldrig innehåller några djupare resonemang angående varför eller varför inte utgången i målet

är tveksamt. En sådan ordning är rättsosäker och innebär att den enskilde inte har en reell möjlighet att tillgodogöra sig grunden för domstolarnas beslut. Efter att personligen ha granskat hundratals domskäl har jag fortfarande ingen aning om hur rätten generellt kommer fram till sina beslut eller vad som ingår i tveksamhetsbedömningen.

Slutligen återstår frågan om huruvida anståndssystemet behöver förändras och i så fall hur. Det är för mig tydligt att ytterligare förändringar behövs på området eftersom en del problem med anståndssystemet kvarstår. Framförallt eftersom 15 % av de granskade anståndsbesluten har visat sig vara felaktiga.

En skattskyldig person ska, i en perfekt värld, aldrig behöva betala en enda krona för mycket i skatt. Ett av många sätt att nå dit, eller i vart fall en bit på vägen, är genom att skapa ett system som inte bygger på samma upplevda godtycklighet som idag. Detta kan till exempel ske genom att, liksom i de granskade utländska rättsstaterna, göra beviljandet av anstånd till huvudregel och endast i undantagsfall avslå en anståndsbegäran. Denna ordning skulle vara mer generös mot den skattskyldige och helt i enlighet med lagstiftarens avsikt. Eftersom liknande ordningar finns i de länder som granskats i denna uppsats och detta inte lett till några farhågor eller debatter om minskade intäkter för staten, borde inte dessa farhågor heller finnas i Sveriges fall. Det skulle inte bara potentiellt öka känslan av rättvisa, det skulle även kunna förhindra att skattskyldiga i onödan blir tvungna att avyttra egendom.

Det beviljade anståndet kan med fördel kopplas till en relativt hög, icke-avdragsgill ränta på anståndsbeloppet. Denna ränta skulle förslagsvis kunna följa basrätans svängningar och på så vis fungera som ett påtryckningsmedel mot såväl onödiga anstånd som okynnesbesvär. Det kan även minska arbetsbördan och kostnaderna i förvaltningsdomstolarna. På samma sätt och av liknande anledningar bör en hög, skattefri restitutionsränta kopplas till det tvistiga beloppet. Är räntan tillräckligt hög kan skattskyldiga välja att avstå från att ansöka om anstånd i syfte att komma att åtnjuta den skattefria inkomsten då avkastningen på kapitalet kan bli högre och säkrare än

exempelvis investeringar på börsen. Även dessa ränteförslag kommer från den utländska rätt som granskats i kapitel 3 och har verkat fungera mycket effektivt, särskilt i England.

Vad gäller oron för okynnesbesvär måste jag nämna att endast ett fåtal sådana har förekommit bland de hundratals domar som granskats i min undersökning. Vissa personer, både fysiska och juridiska, har varit inblandade i flertalet skattemål och anståndsmål och jag har kunnat se ett mönster hos dessa personer att taxeringsbesked överklagas år efter år och anstånd söks år efter år, men den absoluta majoriteten har endast varit inblandade i ett enda skattemål och anståndsmål.

Jag måste därför anta att okynnesbesvär är en mycket begränsad del av alla besvär och att de som överklagar faktiskt är personer som inte anser att de blivit korrekt beskattade och därför behöver få sin sak prövad genom en process som upplevs rättvis. Detta bör respekteras och tas på större allvar för att öka skattesystemets legitimitet, förbättra samtliga medborgares upplevda rättvisa och i allmänhet förbättra skattskyldigas inställning till beskattning.

Jag tänker även föreslå en ändring av rättegångsbalken så att 4:13 8 p. RB även blir tillämplig på skattemål. Anledningen till att HFD kom fram till att jäv inte hade förelegat för den domare som avgjort både ett anståndsmål och det bakomliggande skattemålet var att denna punkt i RB enbart tog sikte på brottmål. Genom att inte på detta sätt diskriminera mellan rättsområdena stärker man rättssäkerheten för den enskilde genom att förhindra att samma person dömer i både anståndsmålet och det bakomliggande skattemålet. Utifrån vad som upptäckts i uppsatsens anståndsundersökning borde detta på ett tillfredställande sätt försäkra att den skattskyldige får sin rätt till en rättvis rättegång uppfylld.

Svenskt Näringslivs ordförande Leif Östlings numer ökända kommentar ”vad fan får jag för pengarna” uttrycker en känsla som jag tror många skattskyldiga delar. En känsla av att skatten inte bara är för hög utan att själva

skattesystemet också är orättvist alltför betungande och att det därför inte är klandervärt att skatteplanera. För att skydda den svenska skattebasen mot urholkning och öka de skattskyldigas rättssäkerhet behöver lagstiftningen på området reformeras. Genom att tillämpa mina ovannämnda förslag kan andelen felaktiga anstånd minska och därigenom rättssäkerheten öka. Ytterligare utredning på området kan givetvis behövas och dessa förslag är på inget sätt uttömmande, men om jag själv hade fått avslag i ett anståndsmål och därefter sett att samma domare skulle avgöra den bakomliggande skattefrågan hade jag känt mig säker på att jag inte skulle få en rättvisande prövning förrän en eventuell prövning i kammarrätten och det hade knappast känts rättvist eller rättssäkert. Att Sverige dessutom skulle fortsätta med en ordning där 5-15% av de skattskyldiga som sökt anstånd felaktigt tvångsbeskattas ter sig i min värld beklämmande.

# Bilaga

Inför denna uppsats har jag granskat en cirka 70 sidor lång lista med målnummer från målkategori 08/01 från förvaltningsrätten och kammarrätten i Stockholm, Göteborg, Jönköping och Härnösand/Sundsvall.

För att begränsa denna bilagas storlek har jag valt att endast skriva ut de målnummer som slutligen ingått i den anståndsundersökning som utförts. I vänster kolumn finns på varje rad samtliga anståndsmål som behandlar samma bakomliggande skattemål. På samma rad i höger kolumn finns målnumren för det bakomliggande skattemålet som söks upp genom att söka efter namn/personnummer/organisationsnummer på den klagande parten i det ursprungliga anståndsmålet. Både anståndsmålnumren och skattemålnumren kan vara från antingen förvaltningsrätt eller kammarrätt beroende på huruvida någon av de skattskyldiga eller Skatteverket har valt att överklaga eller ej.

Samtliga mål har inte kunnat hittas i de för mig tillgängliga databaserna Bisnode Infotorg, Karnov och Zeteo, utan har fått begäras ut via mail direkt från domstolarna.

## Förvaltningsrätten/kammarrätten i Stockholm:

Anståndsmål	Bakomliggande skattemål
13518/13523/13528/13724-16	9028-14
13363-16	3164-16
13247/13250/13257/13258-16	3404-16
13241/13244-16	3402-16
13205-16	3609-16
12367/12375-16	11270-16
12362-16	11268-16
12332/12333-16	3872-16
12191...12194-16	4757-16/2188-17
12100-16	11376-16
11589/11593-16 <sup>129</sup>	3008-16/2796-16
11278...11285-16	1402-16
11269-16	943-16
11260-16	3219-16

<sup>129</sup> Målet flyttat till Uppsala.

11259-16	11565-16
11257-16	3218-16
9987-16	2837-16
9984-16	2838-16
9884/9885-16	1865-15
9820-16	8400-16
9473-16	9474-16
9217-16	2622-16
8852-16	3164-16
/8472-16	8474-16
8437-16	7241-16
8367-16	10389-16
7676-16	2334-17
7674-16	2317-17
7485-16	2280-17
7382-16	2293-17
7201-16	6608-16
7199/7200-16	7213-16
7176-16	7189-16/6592-16
7172...7175-16	7202-16/6596-16
7166...7170-16	7180-16/6586-16
7018-16	1612-16
6909-16	91-16 <sup>130</sup>
6530-16	663-15
6181...6188-16	1817-16/5341-15
6072...6075-16	5294-16
6066...6070-16	7787-15
6062-16	7836/7837-16
5163/5168/5169-16	8474-16
5161/5162-16	3656-15
5037-16	5426-16/4317-16
4846-16	3020-15
4586-16	10343-15
4415-16	8292-16
4413-16	8289-16
4412-16	5670-16
4328/4333/4336-16	26320-15
4147-16	4056-16
4004...4006-16	1787-16
3785...3791-16	3023-16/8060-16
3778-16	23846-15/571-16
3595-16	2051-16
3594-16	554-16/1747-16/1010-16
2994...2997-16	11282-16/3205-17
2992/2993-16	11279-16/3209-17
2648/2649-16	3461-16

---

<sup>130</sup> Målet flyttat till Sundsvall.

2746-16	5554/5559-16
2458...2470-16	628-16
2394...2405-16	2411-16/7603-16
2382/2385-16	397-17/7552-16
2378/2380-16	395-17
2243-16	1171-16
2181...2186-16	5048-16
2176/2178-16	5043-16
1864...1878-16	1781-16/1062-16 <sup>131</sup>
1508-16	858-16
947/949/951/652-16	995-16
945/946-16	3397-16
942/944-16	3394-16
27397-15	27408-15/940-16
26390...26393-15	16857-14/8521-15
25821-15	20621-15

#### **Förvaltningsrätten/Kammarrätten i Göteborg:**

Anståndsmål	Bakomliggande skattemål
5074-16	1250-16
6771-16	6035-16
6032-16	4230-16
6324-16	2292-16
5097-16	3485-15/2446-16
5089-16	3485-15/3470-15/2446-16
5950-16	155-17
5947-16	6413-16/237-17
4146-16	141-15/1797-16
3018-16	6226-16/3503-16
2965-16	6128-15/133-16
3164-16	11082-15/227-16
1079-16	1018-17/11416-17
2628-16	7680-15/2515/3598/3599-16
3022-16	10236-15/964-16
1688-16	1696/1698/4622/4623-16
841-16	4951/4952/4955/6875-16
835-16	4921/4923...4925/6859-16
1155-16	9744-15/7043-15
743-16	1143/1173-13/3823...3829-14
495-16	5833-15

<sup>131</sup> Målet flyttat till Malmö.



**Förvaltningsrätten/Kammarrätten i Jönköping:**

Anståndsmål	Bakomliggande skattemål
4814-15	5060-15 <sup>132</sup>
4067/4068-15	4148-15/8957-15 <sup>133</sup>
3754-15	866-15
2496-15	258-15
1222-15	1956-14
1206-15	350-15
530/531-15	3280-15
523...525-15	3300-16
5852-16	104-16
5405-16	4816-16/3286-17
3359-16	2170-16/3586-16
3644-16	3223-16
1639-16	2291-16
1659-16	972-16
1028-16	1029-16
588-16	2285-14
587-16	2287-14
5836-15	3107-15
576-15	1885-16
1998...2006-16 <sup>134</sup>	13075-16

**Förvaltningsrätten i Härnösand/Kammarrätten i Sundsvall:**

Anståndsmål	Bakomliggande skattemål
4066-16	4015-16
3894-16	694-16
1310-16	1812-17
1126...1129-16	364...369-16
1124/1125-16	4043-14, 370-16
4247-15	4248-15
2351-11	3040-11
3596-15	3231-15
3274/3275-15	2024-15
3153/3154-15	2598-15
3270-15	2023-15
2660...2666-15	1553-15
1633...1640-15	934-15
1686-15	1609-15
1512-15	1516-15
1052-15	604-15
991-15	329-15
785-15	638-15
699-15	883-15

---

<sup>132</sup> Målet flyttat till Göteborg.

<sup>133</sup> Målet flyttat till Göteborg.

<sup>134</sup> Målet flyttat till Göteborg.

# Käll- och litteraturförteckning

## Tryckta källor

### Offentligt tryck

#### *Utredningsbetänkanden*

SOU 1965:23 Uppbördsfrågor.

SOU 1985:42 Förenklad taxering; Principförslag om taxering, omprövning, process m.m.

#### *Propositioner*

Prop. 1953:100 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till vissa ändringar i uppbördsförfarandet m. m.

Prop. 1967:130 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i uppbördsförordningen, m.m.

Prop. 1970:30 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.

Prop. 1989/90:74 Om ny taxeringslag m.m.

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen.

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

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

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

#### *Övriga riksdagstryck*

Mot. 2015/16:2633, Maria Malmer Stenergard (M), Anstånd i skattemål.

Mot. 2016/17:3158, Maria Malmer Stenergard (M), Anstånd i skattemål.

Mot. 2017/18:3725, Per Åsling m.fl. (C, M, L, KD), Företrädaransvar och anstånd i skattemål.

## **Litteratur**

**Almgren, Karin & Leidhammar, Börje**, Skatteprocessen, 3., uppdaterade uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

**Grahndin, Jonathan**, Du får inte rätt även när du har rätt. En analys av 43:1 1 st. 1p. SFL, PM i skatterätt, Lunds Universitet, Lund, 2018.

**Gustavsson, Pelle & Salomonsson, Lennart**, Skatteförfarandelagen: flera förändringar och nyheter: betalning av skatt och avgifter, nya deklarationstidpunkter, kortare kredittid för skatten, deklarationsombud, övergångsregler, Tholin & Larsson, Göteborg, 2012.

**Hultqvist, Anders & Silfverberg, Christer**, Anstånd med skatt vid eftertaxering, Juridisk tidskrift 1990/91, 1990.

**Hultqvist, Anders**, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen, Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995.

**Höglund, Mats**, Anstånd med betalning av skatt, 1. uppl., Jure, Licentiatavhandling Stockholm: Handelshögsk., Stockholm, 2004.

**Trolle Önnerfors, Elsa & Wenander, Henrik**, Att skriva rätt: goda råd för att skriva uppsats i juridik, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016.

## Elektroniska källor

**Hultqvist, Anders:** ”IFA-kongressen 2015: Taxpayers’ Rights och BEPS”, Svensk Skattetidning, publicerad 2015. <<http://www.hultqvist.se/artiklar/SvSkT-Taxpayers-Rights.pdf> > (besökt 2019-01-03).

**Höglund, Mats:** ”Anstånd med betalning av skatt - ännu en gång!”, Skattenytt, publicerad 2012. <[https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/1094777/1?frt=skattenytt+2012+s+485&hide\\_flash=1&page=1&rank=5](https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/1094777/1?frt=skattenytt+2012+s+485&hide_flash=1&page=1&rank=5)> (besökt 2018-11-15).

**Höglund, Nörklit & Ondrasek Olofsson:** ”Anstånd i skattemål – hur tveksamt ska det vara?”, svenskt näringsliv, publicerad 2014-10-29. <[https://www.svensktnaringsliv.se/migration\\_catalog/28010\\_rapport\\_anstansutredning\\_webb\\_533406.html/binary/28010\\_Rapport\\_Anst%C3%A5ndsutredning\\_webb](https://www.svensktnaringsliv.se/migration_catalog/28010_rapport_anstansutredning_webb_533406.html/binary/28010_Rapport_Anst%C3%A5ndsutredning_webb)> (besökt 2018-09-13).

**Karnov (A):** ”Skatteförfarandelag (2011:1244)” <<https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/1052244/1>> (besökt 2018-11-14).

**Karnov (B):** ”Rättegångsbalk (1942:740)” <[https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/527328/1#SFS1942-0740\\_K4\\_P13](https://pro-karnovgroup-se.ludwig.lub.lu.se/document/527328/1#SFS1942-0740_K4_P13)> (besökt 2018-11-26).

**Larsson & Sandberg:** ”Skatteverket bortser från civilrättsligt giltiga rättshandlingar”, Bisnode InfoTorg, publicerad 2007-09-14. <<https://www.infotorg.se/>> (besökt 2018-09-13).

**Lundberg:** ”Lafferkurvans återkomst”, Timbro, publicerad 2017-12-19. <<https://timbro.se/skatter/sverige-ligger-samst-till-pa-lafferkurvan-enligt-ny-rapport/>> (besökt 2018-12-09).

**Rättvis skatteprocess:** ” Skattemål i förvaltningsdomstol”, Demoskop, publicerad 2018-05-07. <<http://www.rattvisskatteprocess.se/wp-content/uploads/2018/05/Processen-i-skattem%C3%A51180508.pdf>> (besökt 2019-01-06).

**Skatteverket (A):** ”Ränta”, <<https://Skatteverket.se/privat/skatter/betalaochfatillbaka/safungerardittskattekonto/ranta.4.18e1b10334ebe8bc80002582.html>> (besökt 2018-11-14).

**Skatteverket (B):** ”Allmänna ombudet”, <<https://www.skatteverket.se/omoss/organisation/allmannaombudet.4.361dc8c15312eff6fd2d1ed.html>> (besökt 2019-01-07).

# Rättsfallsförteckning

## **Högsta förvaltningsdomstolen**

HFD 2011 ref. 14.

HFD 2012 ref. 69.

## **Högsta domstolen**

NJA 1981 s. 1205.

NJA 2007 s. 841.

NJA 2014 s 482.

## **EU-domstolen**

Rousk mot Sverige, ansökan nr 27183/04, dom av den 25 oktober 2013.

## **Regeringsrätten**

RÅ 2001 ref. 22 I och II.

RÅ 2002 ref. 64.

RÅ 2009 ref. 8.

## **Court of Appeal, Civil Division**

Parikh v. Currie (Inspector of Taxes)

Pumahaven v. Williams (Inspector of Taxes).