Mats Höglund

En jämförelse av anstånds-bestämmelserna i olika länder

Anståndsfrågan kännetecknas av två motstridiga intressen; den enskildes krav på rättssäkerhet och statens behov av att få in sina skatteintäkter. Anståndsreglernas vaga utformning medför en risk för att skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar tillämpar anståndsreglerna olika. Om varken lagtext, förarbeten, rättspraxis eller doktrin ger klara besked om anstånd med betalning av skatt minskar naturligtvis förutsebarheten och därmed rättssäkerheten. I artikeln jämförs de svenska bestämmelserna för anstånd med betalning av skatt med motsvarande bestämmelser i Danmark, Norge, Tyskland och England.

1 Inledning[1]

Taxeringsförfarandet innebär en masshantering av ärenden hos myndigheterna. De beslut som fattas är i regel av mycket stor ekonomisk betydelse för den enskilde och skattetjänstemännen är inte sällan tvungna att hantera ärendena under stor tidspress. Det finns därför en risk för att ärenden inte blir tillräckligt utredda och att felaktiga beslut kan fattas. Vid taxeringstvister kan den skattskyldige ansöka om anstånd med betalning av den påförda skatten om utgången av målet anses vara tveksam (oviss) eller medföra betydande skadeverkningar, 17 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL.

Syftet med denna artikel är att jämföra de svenska bestämmelserna för anstånd med betalning av skatt i samband med överklagande av taxeringen med motsvarande bestämmelser i Danmark, Norge, Tyskland och England. Genom den komparativa studien kan man få impulser till alternativa lösningar som ökar rättssäkerheten i anståndsärenden.

Artikeln disponeras enligt följande. I avsnitt 2 redovisas de rättssäkerhetskrav som är särskilt relevanta i anståndsfrågor. I avsnitt 3 lämnas en kortfattad historisk tillbakablick och i avsnitt 4 redovisas de gällande svenska anståndsbestämmelserna. I avsnitt 5 beskrivs anståndsbestämmelser i Danmark, Norge, Tyskland och England. Rättsläget avseende det utländska materialet har beaktats t.o.m. oktober 2002. I avsnitt 6 lämnar jag avslutningsvis mina synpunkter och förslag till lagändringar.

2 Rättssäkerhet i anståndsärenden

Rättssäkerhet är ett omdiskuterat och ett mycket vitt begrepp. Det finns naturligtvis ingen möjlighet att lämna en uttömmande definition av rättssäkerhet utan jag har valt att översiktligt ange vissa rättssäkerhetskriterier som kan anses vara rele-

[1] Artikeln bygger på författarens jur.lic-avhandling "Anstånd med betalning av skatt", framlagd vid Handelshögskolan i Stockholm den 10 mars 2004.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

vanta i anståndsärenden. Den enskildes krav på rättssäkerhet innebär ett krav att bara behöva betala korrekt skatt.

Legalitetsprincipen innebär att uttagande av skatt måste ha lagstöd.[2] Förutsebarhet innebär att de skattemässiga konsekvenserna av en handling skall kunna förutses. Hultqvist anser det vara viktigt med hänsyn till förutsebarhet och likabehandling att lagreglerna blir så klara och tydliga som möjligt. Rättssäkerheten fordrar att det inte ges utrymme för godtycke.[3] Enligt Hultqvist skapar undantag och inkonsekvenser i skattesystemet möjligheter till skatteanpassade förfaranden. En neutral och konsekvent uppbyggd lagstiftning motverkar sådana tendenser.[4] Det räcker dock inte med att det finns lagar och att de är tydliga i sin utformning, skattemyndigheter och domstolar måste dessutom tillämpa dem korrekt. De rättstillämpande myndigheterna får inte gå utöver sina kompetensområden och skapa betungande regler eller gå in och rätta till brister i lagstiftningen genom extensiv, analog eller reducerande lagtolkning. Lagstiftaren och inte de rättstillämpande myndigheterna kan skapa betungande regler. En välformulerad lagtext räcker inte för att tillförsäkra medborgarna rättssäkerhet utan lagen måste dessutom användas på ett rättssäkert sätt. Det kräver en öppen redovisning av de värderingar som kommer till uttryck när verkliga fall skall avgöras av rätten.[5]

Objektivitetsprincipen återfinns i 1 kap. 9 § RF och innebär att saklighet och opartiskhet beaktas av svenska myndigheter och domstolar. Enligt 20 § förvaltningslagen (1986:223), FL, måste ett förvaltningsbeslut innehålla de skäl som varit av betydelse för utgången. Det är inte rättsekonomiskt att myndigheter av resursbrist inte gör utredningar i tillräcklig omfattning. På så sätt lastar man i stället över en del av ansvaret på den enskilde och de dömande instanserna. Det måste utvecklas en organisation och ett regelverk som leder till att beskattningen kan ske effektivt. Effektiviteten bör inte enbart mätas i indriven skatt utan också i att myndigheterna bedriver informations- och serviceverksamhet så att medborgarna har realistiska möjligheter att fullgöra sina plikter. Dessutom måste Skatteverkets taxeringsbeslut ställas i relation till det slutliga utfallet, d.v.s. rättsläget när beslutet eller domen vunnit laga kraft. Många gånger ställs den enskildes krav på rättssäkerhet mot förvaltningseffektivitet.[6] Enligt min mening är detta inte nödvändigtvis något motsatsförhållande. Det kan tvärtom vara så att det faktum att rättssäkerhetsaspekterna iakttas av myndigheterna innebär att felaktiga och onödiga taxeringsprocesser undviks, vilket i sin tur måste anses vara förvaltningseffektivt. Om skatteförvaltningen får tillräckliga resurser kan anståndsärenden behandlas med förtur utan att kvaliteten på utredningarna behöver bli lidande.

Proportionalitetsprincipen finns såväl i svensk som i europeisk rätt. Proportionalitetsprincipens innebörd och omfattning är omdiskuterad i svensk doktrin.[7] Proportionalitetsprincipen har tillägnats ett särskilt kapitel i RÅ 2000 ref 66 I avse-

[2] Se Ljungman, Om skattefordran och skatterestitution (1947) och Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen (1995).

[3] Se Hultqvist, Rättssäkerheten i skatteprocessen, i Demokratin, Rättssäkerheten och Beskattningen (1988) s. 91.

[4] Se Hultqvist i SST 1998 s. 765.

[5] Se Påhlsson i SST 1998 s. 775.

[6] Rättssäkerhetsutredningen (SOU 1993:62) delade in effektiviteten i förvaltningseffektivitet och rättseffektivitet. Den förstnämnda relaterar till myndigheternas övergripande målsättning medan den andra relaterar till rättsreglernas effektiva tillämpning. Dessutom kan ekonomisk effektivitet nämnas, vilken innebär högsta möjliga effektivitetsgrad till lägsta möjliga kostnad. Se SOU 1993:62 .s 79f.

[7] Se t.ex. Moëll, Proportionalitetsprincipen i skatterätten (2003).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

ende skattetillägg. Regeringsrätten konstaterar att proportionalitetsprincipen är en viktig princip men att konventionen inte griper in på alla områden. Proportionalitetsprincipen anses allmänt genomsyra Europakonventionen. Åhman har delat in den skatterättsliga proportionalitetsprincipen i skattebeloppet och formerna för indrivningen av skatten. Hennes slutsats är att det inte finns någon vägledande praxis som anger riktlinjerna för skattebeloppens storlek. Säkerställandet av skatt följer däremot praxis avseende övriga egendomsingrepp.[8] Proportionalitetsprincipen kommer, enligt min mening, till uttryck i 17 kap. 2 § p. 3 SBL genom att det anges att anstånd skall medges om det medför betydande skadeverkningar eller annars skulle vara oskäligt att betala skatten. Eftersom rättsfallen är få är det svårt att ange vilken inverkan bestämmelsen har haft på beskattningen. Under förutsättning att de svenska anståndsbestämmelserna inte strider mot EG-rätten, får de utformas enligt inhemsk lagstiftning. Inte heller Europakonventionen reglerar de svenska anståndsbestämmelserna.

3 Historik

Det finns en mycket lång tradition i Sverige av att skatt skall betalas oavsett om debiteringen överklagats eller inte.[9] Inte förrän 1953 infördes möjligheter för den skattskyldige att få anstånd med betalning av skatt vid taxeringsbesvär, under förutsättning att taxeringsintendenten tillstyrkt dessa. Först på 1960-talet tog debatten om anstånd fart. Anledningen till det stigande intresset var inte bara det ökade skattetrycket utan också uppbördssystemets effektivisering efter andra världskriget som medförde att "skatten skulle betalas vid källan". Anståndsreglerna har generellt sett gradvis förbättrats för den enskilde, från att beakta den skattskyldiges betalningsförmåga till att bedöma utgången av det underliggande taxeringsärendet. Reglerna har präglats av rädsla för uppbördsförluster, vilket innebär att statens intresse av att driva in skatt haft företräde framför den skattskyldiges behov att inte betala tvistig skatt.

Redan i prop. 1967:130 framhöll departementschefen vikten av att undvika jävsituationer genom att anståndsärenden inte handlades av föredragande tjänsteman.[10] Före 1990 fanns det taxeringsintendenter som företrädde det allmänna och som var mer eller mindre fristående från övriga skatteförvaltningen. Taxeringsintendenterna kunde överklaga taxeringsnämndens beslut till länsrätt både till för- och nackdel för de skattskyldiga.

Rättsäkerhetskommittén (SOU 1993:62) föreslog i sitt betänkande att den skattskyldige som huvudregel skulle medges anstånd med att betala omtvistad skatt när han begärt omprövning eller överklagat ett beskattningsbeslut till förvaltningsdomstol. Endast då det var uppenbart att yrkandet inte kunde bifallas skulle anstånd vägras.[11] Rättssäkerhetskommitténs tankegångar stod i klar kontrast till tidigare tankegångar som mer eller mindre förutsatte att skatten skulle betalas oavsett omprövning eller överklagande. Det låg ett visst rättsekonomiskt

[8] Se Åhman, Egendomsskyddet (2002) s. 393ff.

[9] Huvudregeln att betala skatt oavsett om den är tvistig eller inte har en lång historisk tradition. I den av den 28 april 1789 utfärdade bevillningsförordning infördes en uttrycklig rätt till besvär över taxeringsmännens beslut. Besvär fick endast anföras av den som "uppenbarligen visa kan, det han vid taxeringen, vare sig i staden eller på landet, blivit förfördelad". Trots besvären fick inte uppbörden hindras genom "slika klagomål".

[10] Se prop. 1967:130 s. 117f.

[11] Se SOU 1993:62 s. 87.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

tänkande bakom kommitténs förslag eftersom man vid en generös anståndsgivning undvek svåra bedömningsfrågor och det merarbete som ovisshetsprövningen innebar. Botemedlet mot "okynnesbesvär" föreslogs vara en hög anståndsränta, så att anståndet inte blev en lönsam form av kredit.[12] Regeringen ansåg dock att Rättssäkerhetskommitténs förslag borde utredas vidare av Skattebetalningsutredningen.[13] Rättsäkerhetskommitténs förslag har ännu inte genomförts.

4 Svenska anståndsbestämmelser

Enligt huvudregeln i 23 kap. 7 § SBL skall skatten betalas oavsett om omprövning begärts av skattebeslutet eller om det överklagats. Anståndsmöjligheterna i 17 kap. SBL utgör undantag från denna huvudregel. Anstånd kan medges vid kommande myndighetsändringar av beslut p.g.a. beviljade omprövningar eller rättelse av felaktiga debiteringsbeslut, 17 kap. 2 § p. 1 SBL. Sådana beslut föreligger när Skatteverket och den skattskyldige är överens.[14] Anstånd kan också medges även om Skatteverket och den skattskyldige har olika uppfattningar i den underliggande skattefrågan. Om utgången av beskattningsbeslutet är tveksam (oviss) eller om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten kan anstånd medges, 17 kap. 2 § p. 2 och 3 SBL. Av förarbetena framgår att sak-, rätts och värderingsfrågor innefattas i begreppet tveksam och att lagstiftaren inte gjort någon prioritering eller gradering av de olika ovisshetsfaktorerna. Anstånd kan även medges mot säkerhet då det kan antas att den skattskyldige inte kommer att betala i tid, 17 kap. 3 § SBL. Enligt 17 kap. 2 a § SBL får den skattskyldige efter ansökan, anstånd med betalning av skattetillägg tills länsrätten avgjort det underliggande skatteärendet. Någon säkerhet behöver inte heller ställas för skattetillägget i sådana fall, 17 kap. 3 § 3 st SBL.

Skatteverket har möjlighet att bevilja anstånd då man visserligen anser att man har rätt uppfattning i frågan men är medveten om att det kan finnas fler uppfattningar. Regeln ger ett visst utrymme för att anstånd kan ges vid tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något. Anstånd bör inte ges när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande.[15] Anståndsprövningen innebär en bedömning av utgången i det underliggande skatteärendet och utgör i princip en indikation på Skatteverkets och förvaltningsdomstolens inställning i taxeringsärendet.

Vid anståndsprövning skall det göras en objektiv tolkning av utgången i taxeringsärendet. Begreppet "tveksamt" är dock svårdefinierbart och bygger ytterst på en subjektiv bedömning. Det finns bara ett fåtal rättsfall från Regeringsrätten och innebörden av dessa kan diskuteras, varför det finns liten vägledning i form av prejudikat. Det finns därför risk för olikformighet i anståndsärenden.[16]

---

[12] Se a.a. s. 97 och 100.

[13] Se prop. 1993/94:151 s. 120ff.

[14] Skatteförvaltningen har fr.o.m. den 1 januari 2004 omorganiserats till en enda myndighet, Skatteverket. Jag väljer av praktiska orsaker att kalla den tidigare skattemyndigheten för Skatteverket även för tiden före den 1 januari 2004.

[15] Se prop. 1989/90:74 s. 340.

[16] Regeringsrätten har t.ex. i rättsfallet RÅ 1993 ref 89 gjort en helhetsbedömning för sitt ställningstagande. Regeringsrätten synes ha avgjort anståndsfrågan genom att hänvisa till olika grunder. Det är därför svårt att peka på den avgörande faktorn för utgången i målet, vilket tyder på svårigheter att tillämpa bestämmelsen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

Anstånd får också beviljas i övriga fall om det finns synnerliga skäl, 17 kap. 7 § SBL. Det ligger i sakens natur att anstånd av denna anledning medges mycket sällan och lagrummet får snarare ses som någon slags säkerhetsventil till övriga anståndsbestämmelser.

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades i omprövningsbeslutet eller av anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked. Det finns ingen definition av begreppet beslut varför det råder osäkerhet om preliminärt eller definitivt beslut avses.

Ett anståndsbeslut kan överklagas till länsrätt och kammarrätt, 22 kap. 4 § SBL. För att kammarrätten skall avgöra ärendet krävs prövningstillstånd, 22 kap. 11 § p. 5 SBL. Kammarrättens dom eller beslut att inte meddela prövningstillstånd kan överklagas, vilket medför att det finns två vägar att föra anståndsmål till Regeringsrätten.

5 Anstånd i utländsk rätt

5.1 Inledning

Frågan om den enskildes intresse av att inte betala tvistig skatt och statens intresse av att få in skatteintäkter är gemensam för de undersökta länderna. Jag har valt att redovisa anståndsbestämmelser i Danmark, Norge, Tyskland och England. Det engelska rättssystemet avviker markant från övriga Europa. Trots att grundläggande fri- och rättigheter anses vara mycket viktiga i England saknar landet en skriven författning. Grundläggande fri- och rättigheter är sedan flera hundra år tillbaka etablerade och självklara i England. Flera av dem är inte kodifierade utan utgör istället en del av sedvanerätten, common law. Trots olikheter i rättssystemen är en jämförande studie av rättssystemen är fullt möjlig då anståndsfrågan, enligt min mening, inte är beroende av olika rättskulturer.[17]

5.2 Danska anståndsbestämmelser

Enligt 63 § i den danska grundlagen kan man inte förhindra verkställighet genom att överklaga ärendet till domstol. Skatt skall i allmänhet betalas oavsett besvär över taxeringen eller indrivning av skattefordran, 38 § statsskatteloven. Anstånd med betalning av skatt kan dock medges i samband med överklagan, 38 § 2 st skattestyrelseloven. Till skillnad från Sverige kan anståndet inte avse redan inbetald skatt, då den skattskyldige anses ha visat betalningsförmåga. Anståndsperioden uppgår till maximalt fyra år men kan förlängas om ärendet inte är avgjort inom denna tidsperiod. Anståndsbeslutet anses, till skillnad från svenska anståndsbestämmelser, preliminärt och måste förnyas efter beslut i skatteärendet. Säkerhet kan begäras vid anstånd även om det är ovanligt. Det utgår en ej avdragsgill ränta på anståndsbeloppet. Det är uttalat att anstånd skall medges i normala fall även om anståndsbeslutet kan vara villkorat. Besvärsgången avseende anståndsbeslut är, i likhet med vad som gäller i andra besvärsärenden, komplicerad. Även om en anståndsansökan saknar rättskraft medför den i allmänhet att skatten inte drivs in när anståndsansökan lämnats. Vid nekat anstånd kan skatten i princip drivas in omgående även om den danska motsvarigheten till kronofogdemyndigheten kan avvakta indrivningen av skatten efter egen bedömning av ärendet.

[17] Sverige, Danmark och Norge tillhör den nordiska, medan Tyskland tillhör den kontinentaleuropeiska och England tillhör rättsfamiljen common law. Uppfattningen inom rättsvetenskapen om denna uppdelning i olika rättsfamiljer är dock inte helt samstämmig.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

Avsaknaden av rättfall och diskussioner i doktrinen beträffande anstånd i samband med överklagan kan bero på den korta besvärsvägen men kan även tolkas som att anståndssystemet fungerar mycket väl. Anstånd medges mycket generöst i Danmark och det finns en historisk tradition att beakta den enskildes intresse att inte vilja betala skatt som överklagats och som senare kan bli undanröjd. Anståndsbesluten är i allmänhet inte heller föremål för något överklagande och det finns inte heller någon uttalad farhåga för uppbördsförluster vid en generös anståndspolitik varför anstånd mot säkerhet sällan krävs. Efter viss diskussion infördes anståndsränta i Danmark. Anståndsräntan fyller en mycket viktig funktion i anståndsfrågor då den avhåller skattskyldige från "okynnesbesvär" i syfte att skjuta upp skattebetalningen. Om den skattskyldige å andra sidan vinner skatteprocessen utgår den en skattefri restitutionsränta. Restitutionsräntan är tillräcklig hög för att skattskyldiga vill avstå från anstånd i syfte att komma i åtnjutande av den skattefria inkomsten.

5.3 Norska bestämmelser

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

Enligt 30 § skattebetalningsloven skall påförd skatt betalas oavsett om den är överklagad eller ej. Betalningsplikten är i princip ovillkorlig, vilket innebär att varken administrativa besvär eller överklagande till domstol kan skjuta upp betalningen. Vid för sen betalning påförs dröjsmålsränta. Betalningsplikten anses dock inte helt kategorisk. Vid uppenbart felaktiga taxeringar bortfaller den. Det framgår dock inte av doktrinen om detta skall ske ex officio av skattemyndigheten eller om den skattskyldige måste yrka rättelse.

Taxeringen kan indirekt prövas genom att ett utsökningsbeslut eller en konkursansökan prövas genom besvär till allmän domstol. Indrivning av skatt kan ändå ske utan avvaktan på domstolens utslag. Uppskov med betalning sker inte automatiskt, utan den skattskyldige måste ansöka om det och därefter måste skattemyndigheten göra en bedömning av utgången i ärendet.

5.4 Tyska anståndsbestämmelser

Taxeringsförfarandet enligt *Abgabenordnung*, AO, är komplicerat men ger den skattskyldige ett bättre rättsskydd jämfört med den svenska taxeringslagen. Endast tre procent av besvärsmålen i skattemyndigheten går vidare till skattedomstol och genom förvaltningsbesvären avlastas skattedomstolarna.[18] Den tyska skattemyndigheten har enligt praxis rätt att avtala om den skatt som skall betalas.

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

[18] Se Lammerding, Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung (1997) s. 592.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

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

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

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

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

Det är intressant att notera att man i tysk doktrin motiverar varför skatten som huvudregel skall betalas vid taxeringsbesvär och att det finns ett behov av anståndsbestämmelser.[19] Den tyska rätten har, som tidigare framhållits, ett starkare krav på rättssäkerhet för den enskilde än den svenska. Liksom i Danmark fyller anståndsräntan en mycket viktig funktion för att styra antalet anståndsansökningar.

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

[19] Se t.ex. Tipke/Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtordnung, § 361 AO samt Pump/Lohmeyer, Abgabenordnung, § 361 AO.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

5.5 Engelsk rätt[20]

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

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

5.6 En sammanfattande jämförelse mellan de undersökta länderna

Trots olikheter i de utvalda ländernas rättssystem finns det många grundläggande likheter avseende kraven på rättssäkerhet. Det land som avviker mest avseende anståndssystemets utformning är Norge som har vagt utformade krav på rättssäkerhet och inga formella anståndsbestämmelser avseende betalning av skatt vid besvär. Uppskov med skatt mot säkerhet kan eventuellt medges först då skatten lämnats in för indrivning.

I de undersökta länderna, utom Norge, har den skattskyldige i allmänhet goda eller mycket goda möjligheter att få anstånd med betalning av skatt vid överklagan. Anstånd med betalning av skatt medges i allmänhet, såvida inte den skattskyldiges möjligheter att vinna processen är mycket små.

Utformningen av de danska anståndsbestämmelserna har sina brister beträffande förutsebarheten då de är mycket allmänt hållna. Men då anstånd för det mesta beviljas uppstår inga tillämpningssvårigheter och kraven på likabehandling efterlevs. Tysk skattelagtext är i allmänhet komplicerad och svåröverskådlig. P.g.a. anståndsbestämmelsernas utformning med subjektiva rekvisit, ovisshet eller obillighet, är de svårtolkade, vilket omfattande rättspraxis och kommentarer i doktri-

[20] Eftersom det engelska rättssystemet skiljer sig från övriga i Storbritannien, väljer jag av förenklingsskäl att enbart redogöra för det engelska.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

nen vittnar om. Förutsebarheten i de tyska anståndsbestämmelserna kan därför diskuteras. De tyska anståndsbestämmelserna påminner i hög grad om de svenska med ovisshets- och obillighetskriterier. Anståndsbestämmelserna fungerar i praktiken tack vare den relativt generösa tillämpningen hos skattemyndigheter och skattedomstolar, där den enskildes rättssäkerhet i stor utsträckning beaktas. De engelska anståndsbestämmelserna är, i likhet med de danska mycket allmänt hållna och det är på denna grund svårt att förutse utgången i anståndsärendena. Men på grund av tillämpningen av bestämmelserna är möjligheterna till anstånd mycket goda.

Frågan om anstånd är inte föremål för någon omfattande debatt i doktrinen i Danmark och England. Det finns inte heller någon uttalad farhåga för uppbördsförluster vid ett generöst anståndsförfarande. Anståndsränta ses istället som ett effektivt påtryckningsmedel för att den skattskyldige inte skall begära anstånd vid ”okynnesbesvär”. I Tyskland är debatten i doktrinen omfattande p.g.a. anståndsbestämmelsernas vaga utformning och kritik har riktats mot tillämpningssvårigheterna. I Norge har frånvaron av anståndsbestämmelser vållat förvånansvärt liten debatt. Undersökningen visar att de undersökta länderna, med undantag av Norge, i betydligt högre grad beaktar den skattskyldiges ekonomiska situation i anståndsärenden än statens risk för uppbördsförluster.

6 Slutsatser och avslutande kommentarer

Det finns en uppenbar rädsla från svenskt statligt håll att goda anståndsmöjligheter skall uppmuntra till ”okynnesbesvär” i syfte att få skattekredit eller i värsta fall helt undgå att betala skatt. Anstånd aktualiserar tydligt intressekonflikten mellan den enskildes rättssäkerhet och förvaltningseffektiviteten. Två utgångslägen har inte ansetts vara realistiska: att den skattskyldige alltid skall medges anstånd eller att han aldrig skall medges det. Det kan i och för sig diskuteras om anstånd medges alltför restriktivt eller alltför generöst. Det finns därför behov av en övergripande empirisk undersökning om uppbördsförluster och hur anstånd påverkar dessa.

Den skattskyldiges möjligheter att vinna skatteprocessen bör uteslutande vara avgörande för utgången av anståndsärendet. Anstånd av sociala skäl bör i stället anges i särskilt lagrum. Exempel från Tyskland visar att anstånd av sociala skäl sällan används i samband med besvär p.g.a. tolknings- och tillämpningssvårigheter. I stället kan anstånd medges enbart av sociala skäl enligt ett annat lagrum. Genom två separata anståndsgrunder, oviss utgång i det underliggande taxeringsärendet samt sociala skäl, blir grunderna för anståndsbeslutet tydligare vilket befrämjar förutsebarheten.

Anstånd mot säkerhet är tids- och resurskrävande om skattemyndigheten skall leva upp till officialprincipen med utredningsskyldighet och kommunikation. Anståndets brådskande natur utgör ett hot mot en allsidig belysning. Kravet på säkerhet leder till en moment 22-situation, då de som har störst behov av anstånd nekas detta p.g.a. betalningssvårigheter. Detta kan stå i strid mot proportionalitetsprincipen som innebär att en åtgärd inte skall vara hårdare än nöden kräver. Men det kan vara svårt att kritisera Skatteverkets agerande då rekvisiten är vagt utformade. Det finns enligt min mening därför risk för att vaga anståndsbestämmelser drabbar ekonomiskt svagare grupper hårdare än starka. I Danmark och Tyskland krävs sällan anstånd mot säkerhet då det skulle vara svårt att infria kravet om en likformig behandling.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

Dagens anståndsbestämmelser innebär en risk för att den skattskyldige kan bli restförd för förfallna skatter eller satt i konkurs utan att anståndsärendet slutgiltigt avgjorts, vilket kan få förödande konsekvenser för honom. Detta anser jag inte stå överensstämmelse med Europakonventionens anda. Studien av utländsk rätt visar att enbart goda materiella regler inte är tillräckliga, även myndigheternas tillämpning av dessa måste ske konsekvent och likformigt så att de blir förutsebara. Officialprincipens krav på utredning, kommunikation, saklighet och beslutsmotivering är mycket viktiga för kontrollerbarheten. Utformningen av anståndsreglerna lämnar stort utrymme för skattemyndigheternas tolkning av dem, vilket leder till olikformighet och brist på förutsebarhet. Även bevisprövningen bör komma till klarare uttryck i lagtexten. P.g.a. lagens oklara utformning och då förarbeten saknas i frågan kan det vara svårt att hävda att myndigheternas handläggning av anståndsärenden är felaktig.

Om anståndsbeslutet anses vara preliminärt måste den skattskyldige begära anstånd varje gång ärendet avgjorts i någon instans. Om anståndsbeslutet i stället betraktas som slutligt innebär det att anståndsbeslutet gäller inom tre månader efter att domen vunnit laga kraft. I Danmark och Tyskland kan anstånd medges med en särskild tidsfrist alternativt tills beslutet vunnit laga kraft. Även denna bestämmelse bör införas i Sverige. Ordalydelsen i 17 kap. 2 § 3 st SBL bör därför ändras så att det framgår att anståndet gäller tills beslutet vunnit laga kraft eller det datum som är angivet i beslut eller dom från förvaltningsdomstol. Observera att Skatteverket enligt 17 kap. 11 § SBL har möjlighet att ompröva beslutet om anstånd såvida den skattskyldiges ekonomiska förhållanden väsentligt förändrats eller om det finns andra särskilda skäl. Detta innebär i praktiken att Skatteverket kan återkalla det tidigare anståndsbeslutet eller begära säkerhet för anståndsbeloppet.

Tidsbrist i ärendehanteringen riskerar också att medföra att ärendena får en bristfällig behandling. Anståndsärendet innebär i praktiken att förvaltningsdomstolen måste göra ett preliminärt ställningstagande i den underliggande skattefrågan, vilken kan vara mycket komplicerad. För att en sådan process skall fungera tillfredsställande krävs det mycket stora resurser hos förvaltningen. Klarare regler och en generös anståndspolitik skulle ställa mindre krav på förvaltningen, men samtidigt får det inte ske på bekostnad av allt för stora skatteundandraganden.

P.g.a. av skattemyndigheternas generösa tillämpning av anståndsbestämmelserna i Danmark och England kan man säga att myndigheternas hantering leder till att anståndet blir förutsebart och likformigt. Det uppkommer i praktiken därför inte någon jävsproblematik av betydelse i anståndsfrågor. Den tyska grundlagen garanterar likhet inför lagen, frihet mot ingrepp i den ekonomiska friheten och skydd mot irreparabla skador. Proportionalitetsprincipen innebär att tysk skatteförvaltning skall välja den lösning som medför minst ingrepp för den skattskyldige. Ärendehanteringen får inte dra ut på tiden i onödan så att rättsläget inte kan återställas för den skattskyldige. Anståndsärenden behandlas därför med förtur. Jävsproblematiken har lösts genom att en separat avdelning, *Rechtsbehelfsstellen*, företräder skattemyndigheterna i skatteprocesser och i anståndsärenden i stället för den tjänsteman som fattat beslutet. Därigenom ökar utsikten till en objektiv behandling. I samband med att den nya myndigheten Skatteverket bildades har allmänt ombud införts fr.o.m. den 1 januari 2004. Detta kan enligt min mening vara ett steg i rätt riktning avseende objektivitet om det allmänna ombudet får liknande arbetsuppgifter som taxeringsintendenten hade fram till 1990. En sådan ordning kräver naturligtvis extra resurser till Skatteverket men kan ändå

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51

på sikt vara kostnadseffektivt då felaktiga processer kan undvikas i högre utsträckning än idag.

En stor del av avvägningsfrågorna skulle försvinna om Rättsäkerhetskommitténs (SOU 1993:62) förslag genomfördes, vilket innebär att den skattskyldige skall få anstånd utom när det är uppenbart att yrkandet om anstånd inte kan bifallas, vid s.k. okynnesbesvär. Genom hög anståndsränta får den skattskyldige själv väga möjligheterna till framgång mot räntekostnaden vid en förlorad process. Vid synnerliga skäl, där det finns fog för misstanken att den skattskyldige inte kommer att betala skatten, skall anstånd kunna medges mot säkerhet.

Jur. lic. Mats Höglund är verksam som universitetsadjunkt vid Högskolan i Trollhättan/Uddevalla.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 16:57:51