

Anstånd med skatt vid eftertaxering

ANDERS HULTQVIST¹
CHRISTER SILFVERBERG²

1. Inledning

Vid 1991 års taxering skall de nyligen antagna reglerna för den reformerade taxeringsprocessen tillämpas för första gången.³ Genom reformen får skatteorganisationen delvis en ny struktur samtidigt som förfarandereglererna ändras på flera punkter. Arbetet med reformen har pågått under nästan hela 1980-talet.⁴ Lagtekniskt ersätts 1956 års taxeringslag med en ny taxeringslag (1990:324) (TL) och lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Med den nya taxeringslagen avskaffas taxeringsnämnderna och tjänstemannataxering införs.⁵ Lekmannainslaget finns dock kvar genom att skattenämnder inrättas hos skattemyndigheterna. Skattenämnd skall i stället för tjänsteman fatta beslut då det är fråga om omprövning, skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige eller då det föreligger annan särskild anledning att ärendet bör prövas av nämnden (2 kap 4 § TL). Ett viktigt inslag i reformen är att tiden för omprövning och besvär, som är till den skattskyldiges förmån, utökas till fem år från utgången av taxeringsåret (4 kap 9 § och 6 kap 3 § TL). I vissa specialfall kan taxeringen prövas även därefter. Den skattskyldige kan välja mellan att överklaga taxeringsbeslutet till länsrätten och att begära omprövning hos skattemyndigheten. Väljer han att överklaga skall ärendet ändå först omprövas innan länsrätten prövar besvären. Genom de nya tidsfristerna för

¹Anders Hultqvist är jur kand och doktorand i skatterätt vid juridiska fakulteten vid Stockholms universitet

²Christer Silfverberg är högskolelektor i skatterätt vid Stockholms universitet och kammarrätts-assessor vid kammarrätten i Stockholm

³Äldre bestämmelser skall dock gälla för äldre taxeringsår, vilket innebär att två regelsystem kommer att tillämpas parallellt under förhållandevis lång tid.

⁴Skatteförenklingskommitténs principbetänkande (SOU 1985:42) antogs av riksdagen 1986 (se prop 1986/87:47 och SkU 1986/87:11). Slutbetänkandet publicerades 1988 (SOU 1988:21–22) och efter remissbehandling lämnade regeringen förslag till riksdagen 1990 (prop 1989/90:74) som samma år, med vissa mindre justeringar, antog förslaget (SkU 1989/90:32, rskr 1989/90:217).

⁵I praktiken har utvecklingen under 1900-talet successivt gått i denna riktning, särskilt genom den sk RS-reformen 1979, men nu tar man således i formellt hänseende steget fullt ut.

omprövning och överklagande kan de komplicerade reglerna om extraordinära besvär till den skattskyldiges fördel avvecklas. Av processuellt intresse är främst att taxeringsprocessen omvandlas från en beloppsprocess till en sakprocess.

Omprövning till den skattskyldiges nackdel får ske endast till och med året efter taxeringsåret (4 kap 14 § TL). Därefter fordras skäl för eftertaxering. Till detta institut hör dels vad som tidigare hänförts hit, dvs de fall då den skattskyldige lämnat oriktig uppgift (4 kap 16 § TL),⁶ dels de fall som tidigare kunde föranleda extraordinära besvär till den skattskyldiges nackdel och dels beslut om sk följdändringar (4 kap 17 § TL). Den stora skillnaden jämfört med den tidigare ordningen för eftertaxering är emellertid att befogenheten att fatta beslut i dessa ärenden flyttas från länsrätten till skattemyndigheten. Detta innebär att den skattskyldige blir skyldig att betala den skatt som följer av ett eftertaxeringsbeslut vid en tidigare tidpunkt och dessutom innan ärendet prövats av domstol. Möjligheterna att erhålla anstånd med skatt har visserligen utvidgats, men de skattskyldiga har inte tillagts någon ovillkorlig rätt till anstånd. I förarbetena till taxeringsreformen har inte tagits ställning till hur den nya beslutsordningen för eftertaxering kommer att påverka betalningssäkringsinstitutet och de däri inbyggda rättssäkerhetsgarantierna.

Mot den angivna bakgrunden finns det anledning att ifrågasätta om den nya beslutsordningen innebär en försämring av rättssäkerheten för den enskilde. I denna artikel skall därför anståndsreglerna vid eftertaxering och dess förhållande till betalningssäkringsinstitutet belysas och diskuteras från den berörda rättssäkerhetsaspekten. Först ges dock en bakgrund till den nya beslutsordningen.

2. Motiven till den ändrade beslutsordningen för eftertaxering

De grundläggande kraven för eftertaxering behålls i sak oförändrade. Eftertaxering får i huvudsak endast tillgripas om den skattskyldige orsakat ett felaktigt taxeringsbeslut genom att lämna oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller i mål om taxering (4 kap 16 § TL).⁷ Även vid underlåtenhet att lämna deklaration, uppgift eller infordrad upplysning får enligt samma lagrum eftertaxering ske.

De nya reglerna skiljer sig tekniskt sett från den tidigare ordningen. Enligt 1956 års taxeringslag innebar eftertaxering att ett tillägg gjordes till den ordinarie taxeringen. Eftertaxering skulle åsättas genom ett särskilt beslut utan sammanblandning med tidigare taxeringsbeslut.⁸ Frågan om eftertaxering prövades av länsrätten efter ansökan av länsskattemyndigheten. Ansökan skulle enligt huvudregeln ha kommit in till länsrätten inom fem år efter det år då taxering rätteligen bort verkställas i första instans.⁹

⁶Tidigare användes uttrycket "oriktigt meddelande" (se 114 § 1956 års taxeringslag).

⁷De eftertaxeringsfall som omfattas av 4 kap 17 § TL lämnas därhän i denna artikel.

⁸Se om eftertaxeringsinstitutets tidigare konstruktion i SOU 1985:42 s 240 ff.

⁹Se 115 § 1956 års taxeringslag.

I den nya taxeringslagen inordnas eftertaxeringsreglerna i det nya omprövningsförfarandet. Eftertaxering blir alltså fortsättningsvis inte ett tillägg till den ordinarie taxeringen utan en ändring av denna. En ur den enskildes synvinkel viktigare ändring är dock att skattemyndigheten och inte länsrätten kommer att kunna fatta beslut om eftertaxering i första instans.

Uppgiften att besluta om eftertaxering är inte ny för skattemyndigheten. Före 1956 hade taxeringsnämnden denna befogenhet. Genom 1956 års taxeringsreform flyttades beslutsbefogenheten i eftertaxeringsfrågor upp till besvärinstansen (dåvarande prövningsnämnden). Ändringarna betingades av att eftertaxeringsinstitutet hade utvidgats avsevärt genom införandet av möjligheten att åsätta eftertaxering efter skönsmässiga grunder. Den prövning som äger rum vid en sådan eftertaxering ansågs i vissa hänseenden jämförbar med den prövning som skulle ske i anledning av extraordinära besvär. På grund härav borde eftertaxeringsfrågan handläggas i samma ordning som gällde för extraordinära besvär. Vidare framhölls att de båda institut som reglerade möjligheterna att i efterhand vinna rättelse i lagakraftvunna taxeringar – extraordinära besvär och eftertaxering – skulle närma sig varandra genom omläggningen av beslutsordningen.¹⁰

Under utredningsarbetet med 1991 års taxeringsreform har en rad motiv anförts till stöd för att återflytta beslutsbehörigheten i eftertaxeringsärenden till första instans. Här skall de viktigaste motiven redovisas.¹¹

En bärande tanke bakom taxeringsreformen är att förfarandet skall förskjutas i riktning mot skattemyndigheterna. Domstolarnas resurser skall koncentreras till skattemål som är tvistiga och inte användas till uppgifter av taxeringskaraktär. När eftertaxering aktualiseras har nytt material framkommit som inte tidigare varit föremål för prövning, exempelvis som resultatet av en taxeringsrevision. Man har därför ansett att skattemyndigheten bör ompröva det tidigare beslutet på grundval av det nya materialet. Endast om den skattskyldige är missnöjd med eftertaxeringsbeslutet skall domstol pröva frågan.

Vid handläggningen hos skattemyndigheten skall eftertaxeringsfrågan avgöras av den nyinrättade skattenämnden om ärendet är tvistigt. Denna antas få en högre kompetens än vad taxeringsnämnderna hade. Visserligen ställs inga krav på insikt i skattefrågor för de lekmän som skall ingå i nämnden men ordföranden, som skall vara tjänsteman vid skattemyndigheten, förutsätts tillsammans med föredraganden svara för den erforderliga sakkunskapen.

I den nya ordningen ersätts den extraordinära besvärsrätten med omprövningsförfarandet. Det har med anledning av detta förhållande anförts att den parallell med den extraordinära besvärsrätten som drogs när behörigheten att besluta om

¹⁰Prop 1956:150 s 315 och SOU 1955:51 s 201 f.

¹¹För en fullständig redogörelse för motiven hänvisas till SOU 1985:42 s 80 ff, prop 1986/87:47 s 126 ff, SkU 1986/87:11 s 86, prop 1989/90:74 s 276 f och SkU 1989/90:32 s 269.

eftertaxering framtogs taxeringsnämnden, nu närmast talar för att föra tillbaka eftertaxeringsärendena till lägre nivå.¹²

På den indirekta beskattningens område ankommer det redan på skattemyndigheten, och inte domstolen, att som första instans pröva frågan om efterbeskattning.¹³ Man har anfört att denna ordning inte har ifrågasatts. Genom att införa samma beslutsordning ifråga om eftertaxering anser man att samordningen av beskattningsverksamheten för olika skattetyper underlättas. Vid integrerade revisioner kan beslut samtidigt fattas för alla därvid berörda skatter. En annan samordningsvinst anses uppkomma om skattemyndigheten vid granskningen av det löpande årets deklaration uppmärksammar oredovisade inkomster som avser tidigare år. De olika taxeringsåren kan då handläggas gemensamt.

Vad avser svårigheten att på ett korrekt sätt bedöma huruvida det föreligger s k oriktig uppgift, har anförts att skattemyndigheterna redan i dag gör denna bedömning då fråga uppkommer om skattetillägg vid den ordinarie taxeringen.

Det kan tilläggas att skatteutskottet 1987, när förslaget till ny beslutsordning för eftertaxeringsärenden behandlades första gången, särskilt anmärkte att talan om eftertaxering även i fortsättningen skulle kunna väckas direkt i länsrätten. Ett skäl för att väcka talan direkt i länsrätt skulle enligt utskottet vara att undvika den fördröjning som en obligatorisk prövning hos skattemyndigheten skulle komma att innebära i svårbedömda och tvistiga fall.¹⁴ En möjlighet till prövning av eftertaxeringsfrågan i länsrätten som första instans har också införts genom att riksskatteverket tillagts rätt att för det allmännas räkning överklaga skattemyndighetens beslut; 6 kap 1 § TL. Ett överklagande från riksskatteverkets sida kan innefatta ett yrkande om att länsrätten beslutar om eftertaxering. Denna kompetens förväntas dock i de senare förarbetena komma att utnyttjas sparsamt.¹⁵

3. Förutsättningar för anstånd

När beslutsbefogenheten vid eftertaxering tidigare låg hos länsrätten kunde den skatt som följde av åtgärden inte påföras den skattskyldige förrän denna domstol fattat beslut i ärendet. I och med att beslutsbefogenheten nu flyttas från länsrätt till skattemyndighet blir den enskilde skyldig att betala skatt, skattetillägg, kvarskatteavgift och ränta som följer av skattemyndighetens beslut i eftertaxeringsärendet, oavsett om han helt eller delvis bestrider åtgärden och överklagar beslutet till domstol (87 § uppbördslagen, UppbL). Visserligen kan anstånd med inbe-

¹²Mot detta argument kan dock anföras att ärenden som innefattar ändringar av beslut till den skattskyldiges nackdel inte automatiskt måste följa samma beslutsordning som vid ändringar till dennes fördel.

¹³Se exempelvis 41 § lag (1968:430) om mervärdesskatt och 4 kap 10 § lag (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter.

¹⁴SkU 1986/87:11 s 86.

¹⁵Prop 1989/90:74 s 322 f.

talning av skatt medges till dess att frågan avgjorts av länsrätt, men någon ovillkorlig rätt till anstånd har inte införts i eftertaxeringsärenden som är tvistiga, utan härvid gäller samma anståndsregler som vid besvär över den ordinarie taxeringen (49 § UppbL). I detta avsnitt ges därför en kortfattad redogörelse av förutsättningarna för att få anstånd vid besvär över taxeringsbeslut.

Anståndsinstitutet utgör en specialreglering i förhållande till förvaltningsprocesslagens regler om inhibition.¹⁶ Förvaltningsdomstolarna kan därför inte fatta beslut om inhibition i ett överklagat taxeringsärende, utan anståndsreglerna anger uttömmande de förutsättningar under vilka den skattskyldige kan undgå skyldigheten att betala den i processen omtvistade skatten.

Enligt den nya lydelsen av 49 § 1 mom *får* skattemyndigheten¹⁷ medge skattskyldig anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift och ränta dels (1) om det *kan antas* att skatten m m kommer att avkortas, dels (2) om den skattskyldige *begärt omprövning* eller taxeringsbeslut *överklagats* och *utgången* i ärendet eller målet är *oviss* samt dels (3) om omprövning begärts eller taxeringsbeslut överklagats och betalningen av påfört belopp skulle för den skattskyldige medföra *betydande skadeverkningar* eller eljest framstå som *obillig*. Anstånd får enligt 2 mom samma lagrum medges med högst det belopp som kan antas bli avkortat eller som betingas av den skattskyldiges yrkande i omprövningsärendet eller överklagandet.

Departementschefen anförde att anstånd i fall (2) bör medges i ärenden där sannolikheten för bifall bedöms vara lika stor som för avslag samt att regeln dessutom ger ett visst utrymme för anstånd i sådana tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något. Däremot, fortsatte han, bör det inte komma ifråga att ge anstånd när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande.¹⁸ Även i fall som drivs i prejudikatintresse från det allmännas sida eller då det är fråga om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt bör anstånd enligt departementschefen ges.¹⁹ Därutöver tillkommer, som sagt, obillighetsfallen (3). Skatteutskottets majoritet fann inte anledning till erinran mot förslaget, men en minoritet ansåg att den skattskyldige regelmässigt borde erhålla anstånd om inte synnerliga skäl talade däremot.²⁰

I fallen (2) och (3) fordras för anstånd vidare att den skattskyldige *ställer säkerhet* för beloppet, om det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt *kan antas* att det belopp som avses med anståndet *inte kommer att betalas i rätt tid* (49 § 2 mom 2 st UppbL). Vidare får anstånd medges utan

¹⁶Se 2 och 28 §§ förvaltningsprocesslagen samt RÅ 1974 ref 74.

¹⁷Den tidigare organisationen med länsskattemyndighet och lokal skattemyndighet upphör och i stället blir länsskattemyndigheten "skattemyndighet" i länet och de lokala skattemyndigheterna "skattekontor" med ungefär samma geografiska verksamhetsområde som de tidigare fögderierna (se 2 kap 1 § TL och prop 1989/90:74 s 259 ff). Beslutsbehörigheten i anståndsärenden tillkommer därför i fortsättningen "skattemyndigheten".

¹⁸Se prop 1989/90:74 s 340.

¹⁹A prop s 341, 342.

²⁰Se 1989/90:SkU32 s 279 f, 326.

att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller det annars finns *särskilda skäl*.

Departementschefen anförde att de föreslagna reglerna innebär att säkerhet inte skall behöva ställas i normalfallet och att det är skattemyndighetens sak att föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet, i stället för tvärtom.²¹

Av 85 § 1 mom och 86 b § UppbL följer att skattemyndighets beslut i anståndsfrågor endast kan överklagas till länsrätten. Departementschefen anförde att kravet på snabba besked motiverar att rätten att överklaga begränsas till en instans, länsrätten.²²

De nu beslutade reglerna om anstånd skiljer sig enligt sin lydelse från tidigare regler, men skillnaden är inte lika stor i sak, om man tar hänsyn till den tillämpning av dem som justitieombudsmannen förordat.²³ De preciseras emellertid så att grunden angående oviss utgång direkt uttalas i lagtexten samt modifieras på det sättet att krav på säkerhet kan ställas i flertalet fall, mot tidigare endast i obillighetsfallen.

Slutligen skall nämnas att anståndsinstitutet utformades under den tid prövningsnämnden var besvärinstans. Prövning skulle ske före utgången av juni månad året efter taxeringsåret, medan skatten förföll till betalning under mars och maj månad samma år. Det var således fråga om högst fyra månaders anstånd. Trots att besvärordningen ändrats och handläggningstiderna väsentligen förlängts, har anståndsreglernas restriktiva utformning i huvudsak behållits.²⁴

4. Betalningssäkring och den nya beslutsordningen för eftertaxering

Betalningssäkringslagen (1978:880) (BSL) syftar till att säkra statens och kommunernas anspråk på skatt i de fall det redan på ett tidigt stadium kan befaras att den skattskyldige inte kommer att betala sina skatteskulder. Betalningssäkring kommer därför till användning redan innan fordran förfaller till betalning i vanlig ordning. De grundläggande förutsättningarna för betalningssäkring är att det finns en fordran eller att det finns sannolika skäl för att en sådan kommer att fastställas (1 § BSL) samt att en påtaglig risk föreligger att gäldenären inte kommer att betala fordringen (4 § BSL). Vidare måste det vara fråga om betydande belopp. Beslut om betalningssäkring fattas av länsrätten på framställning av skattemyndigheten.

²¹Se prop 1989/90:74 s 343.

²²Se prop 1989/90:74 s 345.

²³Se prop 1967:130 s 117 ff, Justitieombudsmannens ämbetsberättelse 1982/83 s 324, Olof Hedberg, Etiska regler för taxeringsintendenter? i Skattenytt 1985 s 80 och SOU 1985:42 s 151 ff.

²⁴Jfr Hedberg a st.

Flera betydelsefulla ändringar har nyligen genomförts i betalningssäkringslagen i syfte att förbättra den enskildes rättssäkerhet.²⁵ Bland annat skärptes beviskravet för att betalningssäkring skall få beslutas för en fordran som inte är fastställd. Det ovan nämnda rekvisitet "sannolika skäl" intogs i 1 § BSL. Vidare ålades staten att ersätta skada som drabbar enskild till följd av beslut om betalningssäkring för en icke fastställd fordran om fordran inte senare fastställs eller fastställs till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats (21 § BSL). Något krav på fel eller försummelse från myndighetens sida har inte uppställts för att skadestånd skall kunna erhållas. En del ändringar gjordes dessutom i handläggningsreglerna för betalningssäkringsmål. Här kan framhållas att giltighetstiden av beslut om betalningssäkring begränsades genom att bestämda tidsfrister infördes i 7 § BSL.²⁶

I propositionen till taxeringsreformen uppmärksammades inte vilka konsekvenser den nya beslutsordningen för eftertaxering kommer att få ifråga om betalningssäkring.²⁷ Under de närmaste åren kommer visserligen den nya beslutsordningen för eftertaxeringsärenden inte att få genomslagskraft. Äldre bestämmelser om förfarandet och processen skall tillämpas för 1990 och tidigare års taxeringar. Först när eftertaxering sker för taxeringsåret 1991 får skattemyndigheten behörighet att fatta beslut rörande eftertaxering, vilket inte blir aktuellt förrän 1993. Från och med det året kommer emellertid den ändrade beslutsordningen att påverka betalningssäkringsinstitutet. Den period under vilken skattemyndigheten måste tillgripa betalningssäkring för att säkra sitt skatteanspråk genom betalningssäkring förkortas. I ett eftertaxeringsärende måste för närvarande förutsättningarna för betalningssäkring – med dess inbyggda rättssäkerhetsgarantier – föreligga såväl under utredningen hos skattemyndigheten som under handläggningstiden i länsrätten och ända till dess länsrätts beslut om eftertaxering kan verkställas. Visar det sig under ärendets gång att förutsättningarna inte längre är för handen skall länsrätten upphäva beslutet; 6 § BSL. I framtiden blir betalningssäkring däremot endast aktuell under själva utredningsskedet. När skattemyndigheten väl fattat ett beslut om eftertaxering som kan verkställas, finns möjlighet att vägra anstånd med skattebetalningen i stället för att använda betalningssäkringslagen.

²⁵Se prop 1989/90:3, SkU 1989/90:1. Nyheterna trädde i kraft den 1 januari 1990.

²⁶I dess första stycke föreskrivs: "Avser ett beslut om betalningssäkring en fordran som inte är fastställd, skall länsrätten häva beslutet, om inte talan om fastställelse av fordringen eller av underlaget för den har väckts vid domstol inom sex månader från dagen för beslutet eller fordringen eller underlaget för den inom samma tid har fastställts i annan ordning. Länsrätten får medge förlängning av tidsfristen, om det finns särskilda skäl." Motivet för bestämmelsen är att förkorta skattemyndigheternas handläggningstider (prop 1989/90:3 s 24). Bestämmelsen får minskad betydelse när eftertaxeringsbeslut kan fattas av skattemyndigheten och bör dessutom formuleras om då ordalydelsen inte på ett adekvat sätt är anpassad till den framtida beslutsordningen.

²⁷I skatteutskottet behandlades visserligen ett antal motioner om betalningssäkring, SkU 1989/90:32 s 296 ff och 344 ff. De var dock inte inriktade på den nya beslutsordningen för eftertaxering.

Skillnaden är bl a att kraven på bevisningen angående den sk sabotage- respektive insolvensrisken är betydligt lägre än ifråga om betalningssäkring (jfr rekvisiten "kan antas" med "påtaglig risk"). Det näst intill strikta skadeståndsansvar som föreligger för staten vid betalningssäkring, om fordran senare inte fastställs eller fastställs till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats (21 § BSL), finns inte ifråga om anståndsbeslut.²⁸

En annan iakttagelse är att rekvisitet "sannolika skäl för att fordringen kommer att fastställas" (1 § BSL) i framtiden synes avse sannolikheten för att skattemyndigheten kommer att fastställa fordringen i stället för som tidigare, att länsrätten kommer att fastställa denna. Detta bör föranleda att länsrätten i flera fall än tidigare kommer att finna rekvisitet uppfyllt. Redan den omständigheten att skattemyndigheten ansökt om betalningssäkring ger vägledning om skattemyndighetens inställning i eftertaxeringsärendet.

Sammanfattningsvis kommer tillämpningsområdet för betalningssäkringslagen att minska genom 1991 års taxeringsreform. De nyligen förstärkta rättssäkerhetsgarantierna i betalningssäkringslagen kommer härigenom inte att få den räckvidd som varit avsedd.

5. Bedömning

Skälen för att flytta beslutsbehörigheten i eftertaxeringsärenden från länsrätterna till skattemyndigheterna har i huvudsak angivits vara dels strävan efter högre effektivitet (integrering och samordning), dels att eftertaxeringsbesluten, liksom alla andra skattebeslut, bör fattas av skattemyndigheten i första instans (se ovan). Avsikten är att endast de fall där skattemyndigheten och den enskilde har olika uppfattning bör prövas av domstol. En annan effektivitetsvinst för staten är att skattefordran i eftertaxeringsärendet blir indrivningsbar redan efter att skattemyndigheten gjort sin bedömning i ärendet, i stället för som nu är fallet, att man blir tvungen att vänta till dess att även skattedomstol i första instans prövat målet. Denna effektivitetsvinst åberopades emellertid inte av departementschefen som skäl för den föreslagna ändringen.²⁹

Skälen mot den nya ordningen är av rättssäkerhetskaraktär. Skattemyndigheten har tillagts både utredande och beslutande funktion i eftertaxeringsärenden och den skattskyldige skall därför betala den skatt som följer av beslutet utan att ha fått möjlighet till en opartisk prövning hos domstol. Denna olägenhet är måhända försumbar när den skattskyldige inte bestrider åtgärden, men kan vara betydande när ärendet är tvistigt och det är fråga om komplicerade bedömningar av faktisk eller rättslig art.

²⁸För att skadestånd skall utgå vid "felaktiga" anståndsbeslut fordras att förutsättningarna i 3 kap skadeståndslagen är uppfyllda.

²⁹Se dock skatteförenklingskommitténs argumentation i principbetänkandet (SOU 1985:42 s 81).

Anståndsreglerna syftar bl a till att reducera nämnda olägenhet. Frågan är dock hur stor möjlighet den enskilde kan antas ha att i praktiken erhålla anstånd i eftertaxeringsfall.

Anståndsbeslut i dessa fall kommer inte att fattas förrän skattemyndigheten har beslutat i eftertaxeringsärendet. Anstånd förutsätter att utgången i ärendet är oviss (49 § 1 mom 2 p UppbL), om inte anstånd ges med stöd av obillighetsstadgandet (3 p). Med "oviss" avses enligt departementschefen att sannolikheten för bifall bedöms vara lika stor som för avslag samt att det finns ett visst utrymme för anstånd i tveksamma fall där sannolikheten för avslag väger över något (se ovan). Av detta uttalande att döma, skall samma skattemyndighet först besluta om eftertaxering och sedan, när anståndsfrågan prövas, konstatera att det näst intill är lika sannolikt att eftertaxering ej skall ske.

Både i doktrinen och av RSV framhålls att beviskraven är högre i eftertaxeringsmål än vid den ordinära taxeringen.³⁰ RSV framhåller därvid att beviskravet för beslut om eftertaxering och skattetillägg ligger någonstans mellan graderna "sannolikt" och "till visshet gränsande sannolikhet". Man betecknar denna grad av sannolikhet "mycket sannolik".³¹ Med hänsyn härtill förefaller situationen anmärkningsvärd, åtminstone vad avser sakförhållandena. Utan att något nytt i sak tillkommit i ärendet kan naturligtvis inte samma skattemyndighet först finna att ett visst förhållande är mycket sannolikt och sedan, i anståndsärendet, konstatera att det är näst intill lika sannolikt att det förhåller sig tvärtom. Endast om den skattskyldige åberopar nya omständigheter eller ny bevisning synes skattemyndigheten kunna ändra uppfattning när anståndsärendet prövas. Prognosen måste därför bli att anstånd på grund av "ovisshet" vad avser de faktiska förhållandena kommer att bli förhållandevis sällsynta i eftertaxeringsfall.

Bevisreglerna saknar dock relevans vad avser den rättsliga bedömningen och skattemyndigheten kan således inta den ståndpunkten att deras rättsliga bedömning inte är mer sannolik än den som den skattskyldige förfäktar. Det kan t ex vara fallet vad avser lagen om skatteflykt, andra vaga föreskrifter och sådana fall som drivs i prejudikatsyfte, men så kan det knappast förhålla sig i flertalet eftertaxeringsärenden. Det skulle närmast ge intryck av att en säker tolkning av skattelag är näst intill omöjlig eller att eftertaxeringsärenden alltid handlar om ovissa juridiska spørsmål. På det sätt som anståndsreglerna formulerats synes därför möjligheterna att erhålla anstånd av skattemyndigheten inte kunna bli så generösa som avsetts. Möjligheten till anstånd med stöd av obillighetsstadgandet, vars tillämpning dessutom är mycket svår att förutse medför ingen förändring i detta avseende.

Den skattskyldige kan, som sagt, överklaga ärendet till länsrätten. Länsrätten har naturligtvis enklare att frånga den bedömning som skattemyndigheten gjort,

³⁰Se Hermansson m fl, *Taxeringshandbok*, 2 uppl (1981) s 370 f och RSV:s *Handledning för taxeringsprocess* (1989) s 121.

³¹Se RSV a a s 121 f.

både vad avser eftertaxeringsärendet och anståndsbeslutet, men det är svårt att förutse vad landets samtliga länsrätter efterhand kommer att utbilda för praxis. En betydande nackdel med den begränsade besvärsrätten i anståndsärenden är att någon prejudikatbildning inte kan ske. Det är därför inte otänkbart att det kommer att uppstå regionala olikheter.

Ett anståndsbeslut är emellertid inte tillräckligt för att den skattskyldige skall slippa de negativa effekterna av att eftertaxeringsbeslutet får fattas av skattemyndigheten. Lika viktigt är att han befrias från kravet att ställa säkerhet för skattebeloppet. En parallell kan här dras med betalningssäkringslagen, där ställande av säkerhet är ett substitut för betalningssäkring (18 § BSL).³²

Enligt de nya anståndsbestämmelserna skall anståndsbeviljande instans fordra att säkerhet ställs om det *kan antas* att anståndsbeloppet sedan inte kommer att betalas i rätt tid (sabotage- eller insolvensrisk), såvida det inte är fråga om ett ringa belopp eller det annars finns "särskilda skäl". Vid den preliminära riskbedömning som länsrätten gör i betalningssäkringsmål (hittills t ex innan eftertaxeringsansökan har prövats), skall det föreligga *påtaglig risk* att fordran inte kommer att betalas (även här antingen sabotage- eller insolvensrisk). Det ställs således större krav på bevisning av den eventuellt förekommande risken i betalningssäkringsmål än i anståndsmål.

Eftertaxeringsbeslutet ersätter i och med 1991 års taxeringsreform behovet av betalningssäkring under den tid som löper från det att skattemyndighetens beslut kan exekveras till dess länsrätten prövar ärendet. Det är därför rimligt att ställa frågan om det finns hållbara skäl att mildra riskrekvisitet under denna tid. Kravet på en konkret påtaglig risk ansågs nämligen tidigare just svara mot de rättssäkerhetskrav som bör uppställas vid säkerställande av skatt innan dess länsrätten hunnit fatta beslut i eftertaxeringsärendet.³³

Till att börja med bör det undersökas om underlaget för skattemyndighetens ställningstagande är bättre. Den omständigheten att skattemyndigheten nu skall pröva eftertaxeringsfrågan och fatta beslut, i stället för att endast väcka talan vid länsrätt, saknar relevans vid riskbedömningen. Sannolikheten för fordrans förekomst är en av förutsättningarna för betalningssäkring (1 § BSL) och den eventuella risken en annan (4 § BSL).

Frågan huruvida *risken* för betalningssabotage respektive betalningsoförmåga ökar genom det ändrade förfarandet har inte diskuterats i förarbetena. Det finns heller inga andra fakta som kan läggas till grund för en sådan slutsats. De faktiska förhållandena är dessutom desamma, nämligen att den skattskyldige vet att skattemyndigheten anser att eftertaxering skall ske, men sannolikheten för att länsrätten också delar denna bedömning kan varken ha ökat eller minskat. Det synes således saknas skäl att mildra riskrekvisitet med hänsyn till det ändrade förfarandet vid eftertaxeringsbeslut.

³²Jfr prop 1989/90:3 s 35 f.

³³Jfr departementschefens uttalande prop 1989/90:3 s 17 f.

De nuvarande reglerna om betalning av skatt och anstånd har som nämnts sitt ursprung i ett äldre taxeringsförfarande. Då var skattetrycket dessutom lägre och frågan om anstånd hade därmed inte samma ekonomiska betydelse som den för närvarande har. Taxeringsprocessen tar idag förhållandevis lång tid och de höga skattekraven med de därpå ofta följande skattetilläggen medför att ett uteblivet anståndsbeslut kan få avgörande ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. En bristande rättslig reglering kan naturligtvis i det stora flertalet fall botas med generösa beslut av skatteförvaltningen, men det är av ringa tröst för den som råkar ut för en rigid behandling. Vidare kan skattemyndigheten inte frångå de förutsättningar som uppställs i uppbördslagen.

Frågan om förutsättningarna för skattens erläggande och anståndsinstitutet har veterligen inte varit föremål för en förutsättningslös utredning någon gång under senare delen av detta sekel.³⁴ Avsikten med denna artikel har inte varit att åstadkomma en sådan, men det kan konstateras att rättssäkerheten vid eftertaxering allvarligt försämrats för de skattskyldiga genom att de troligen regelmässigt kommer att behöva betala skatten innan domstol prövat frågan. Även i de fall anstånd erhålls kan man kräva att säkerhet ställs, vilket leder till att man antingen inte kan utnyttja anståndet eller måste betala kostnaden för t ex en bankgaranti.

Med hänsyn till de skäl som departementschefen anförde, kan konstateras att statens intresse av betalning av skattefordran tillgodosetts i större utsträckning än vad som varit avsikten. De avvägningar angående den enskildes rättssäkerhet som gjorts i betalningssäkringslagen, bl a ifråga om det utvidgade skadeståndsansvaret, synes inte ens ha beaktats.

De anförda skälen för reformen, dvs integrering och samordning samt avsikten att inte belasta domstolarna med ostridiga mål, tillgodoses väl om anstånd *regelmässigt medges* då den skattskyldige bestrider eftertaxeringen och anför besvär över denna. Den omtvistade skatten kan då, liksom för närvarande är fallet, ändå säkras när påtaglig risk för att gäldenären inte kommer att betala fordran genom att betalningssäkringsinstitutet används. Då bibehålls också den avvägning mellan effektivitet och den skattskyldiges rättssäkerhet som nyligen varit föremål för skatteutskottets bedömning i samband med att betalningssäkringslagen ändrades. Därmed tillgodoses *både* de av departementschefen anförda skälen för att flytta eftertaxeringsfallen till skattemyndigheten *och* de rättssäkerhetsskäl som legat till grund för betalningssäkringslagen.

³⁴Den år 1953 införda ordningen skulle prövas försöksvis och vid reformeringarna 1967 och 1990 har man endast försökt tillmötesgå den kritik som riktats mot anståndsinstitutet genom att i viss mån mjuka upp reglerna (se prop 1953:100 s 288, prop 1967:130 s 117 och prop 1989/90:74 s 340). Vid reformeringen 1967 framhölls dessutom att taxeringsfrågan var av underordnad betydelse och att det avgörande var den skattskyldiges möjligheter att betala skatten (se prop 1967:130 s 118).