

Målnummer:	4139-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-10-17		
Rubrik:	Fråga om särskilda skäl förelegat för anstånd med betalning av skatt utan krav på säkerhet.		
Lagrum:	49 § 1 mom. 2 samt 2 mom. uppbördslagen (1953:272)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1993 ref. 89• RÅ 2000 ref. 66 II• Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målet Janosevic mot Sverige, ännu ej publicerad i rättsfallssamlingen		

REFERAT

Atraco AB (bolaget) var under beskattningsåret 1994 komplementär i kommanditbolaget Murklan (Murklan). Skattemyndigheten i Västra Götalands län vägrade genom omprövningsbeslut den 29 januari 1998 eftertaxeringsvis bolaget som delägare i Murklan avdrag för underskott i Murklan hänförligt till förlust vid avyttring av regressfordringar som Murklan haft gentemot tidigare delägare. Bolagets inkomst av näringsverksamhet vid 1995 års taxering höjdes i anledning härav med 18 261 090 kr. Bolaget påfördes också skattetillegg. Sammantaget påfördes bolaget tillkommande skatt och respitränta med 5 889 729 kr. Av detta belopp utgjorde skattetillegget 1 960 384 kr. Omprövningsbeslutet hade överklagats hos Länsrätten i Göteborg som ännu inte avgjort målet (mål nr 7228-98).

I ansökan hos skattemyndigheten yrkade bolaget - med hänvisning till att omprövningsbeslutet överklagats - anstånd med betalningen av den tillkommande skatt om 5 889 729 kr som påförts bolaget.

Skattemyndigheten i Västra Götalands län (1998-08-05) avslog bolagets begäran om anstånd med följande motivering. Myndigheten har från Patent- och registreringsverket tagit del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåret den 1 juli 1996 - den 31 augusti 1997. Av årsredovisningen framgår att bolagets tillgångar uppgått till totalt 207 739 kr och skulderna till 97 739 kr, varav skatteskuld 53 605 kr. Av den balans- och resultatrapport som bolaget har inkommit med för perioden september 1997 - april 1998 framgår att bolagets tillgångar uppgår till totalt 205 080 kr och att skulderna uppgår till 100 190 kr, varav skatteskuld 73 861 kr. Förutom den i balansrapporten upptagna skatteskulden har bolaget en skatteskuld om 5 889 729 kr som förföll till betalning den 11 maj 1998. Mot bakgrund av bolagets ekonomiska ställning har skattemyndigheten meddelat bolaget att anstånd kan medges bara under förutsättning att bolaget ställer nöjaktig säkerhet i form av bankgaranti. Bolaget har emellertid inte inkommit med begärd bankgaranti.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att anstånd skulle medges. Bolaget anförde i huvudsak följande. Skattemyndigheten har i det överklagade beslutet accepterat att förutsättningar för anstånd i och för sig finns enligt 49 § 1 mom. uppbördslagen (1953:272), UBL, men har inte medgivit anstånd eftersom bolaget inte ställt någon säkerhet för skatten. Anstånd skall dock medges även utan att säkerhet ställs om det finns "särskilda skäl". I detta ärende baseras skatteskulden på ett beslut av skattemyndigheten gällande en oklar skattefråga. Det lär dröja innan länsrätten meddelar dom. Om bolaget inte medges anstånd med betalningen av skatten kommer bolaget att tvingas gå i konkurs innan skattefrågan avgjorts. Detta är givetvis såväl

oacceptabelt som oskäligt för bolaget. Bolaget kommer emellertid att åsamkas en betydande skada. Sammantaget är omständigheterna sådana att det framstår som minst sagt oskäligt om begärt anstånd inte medges utan att bolaget ställer säkerhet för skatten genom en bankgaranti. En sådan garanti är mycket dyr och kan inte bekostas av bolaget. Omständigheterna kan därför rimligen inte vara andra än att kravet på särskilda skäl är uppfyllt.

Skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra sitt beslut.

Länsrätten i Göteborg (1998-12-14, ordförande Lindén) yttrade: Enligt 49 § 1 mom. 2 UBL får skattemyndigheten medge en skattskyldig anstånd med betalningen av skatt, kvarskatteavgift eller ränta om den skattskyldige överklagat ett taxeringsbeslut och utgången i målet är oviss. I 49 § 2 mom. andra stycket UBL föreskrivs att om det i fall som avses i 1 mom. 2 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, får anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller om det annars finns särskilda skäl. - I förarbetena (prop. 1989/90:74 s. 433) uttalas bl.a. att särskilda skäl för när myndigheten kan underlåta att kräva säkerhet kan till exempel vara att den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god. Detsamma gäller om det kan antas att överklagandet kommer att avgöras inom en nära framtid. - Länsrätten gör följande bedömning. - Bolaget har inte bestritt att dess ekonomiska situation skulle vara såsom anges i det överklagade beslutet. Med hänsyn härtill samt till anståndsbeloppets storlek och att bolagets överklagande av skattemyndighetens omprövningsbeslut inte kan antas komma att avgöras inom en nära framtid, har skattemyndigheten haft fog för att kräva att bolaget ställer säkerhet för anståndsbeloppet. Då någon säkerhet inte har lämnats kan bolaget inte medges anstånd. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget i likvidation yrkade anstånd med betalning av tillkommande skatt avseende 1995 års inkomsttaxering. Bolaget yrkade vidare ersättning för nedlagda kostnader i länsrätten och kammarrätten. Bolaget anförde i huvudsak följande. Då skattemyndigheten upptaxerade bolaget, och anstånd med skatten inte medgavs, beslöt bolagets styrelse - i enlighet med reglerna i aktiebolagslagen - att bolaget skulle träda i s.k. frivillig likvidation. Likvidatorn har förklarat sig villig att betala in samtliga bolagets likvida medel på ett spärrat konto till dess frågan har avgjorts av länsrätten. Ett sådant förfarande medför att de likvida medel som skulle ha tillförts skattemyndigheten vid en konkurs "säkras" för den händelse bolaget skulle förlora skatteprocessen. Härigenom löper staten över huvud taget inte någon risk för skada. Om bolaget inte beviljas anstånd med den tillkommande skatten kommer den omedelbara konsekvensen att bli att bolaget försätts i konkurs. Om bolaget därefter vinner skatteprocessen, vilket får hållas för högst troligt, är skadan oåterkallelig. Ett konkursbeslut kan nämligen inte återkallas, vilket ett likvidationsbeslut kan. Ett beslut att inte medge anstånd är således i allra högsta grad obilligt för bolagets del med tanke på de skadeverkningar ett avslag skulle vålla bolaget. - Till stöd för sin talan åberopade bolaget Kammarrättens i Jönköping dom den 7 december 1998 i mål nr 2280-1997, vari klaganden medgavs anstånd med betalning av tillkommande skatt.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (1999-06-02, Wileke, Grankvist, referent, Irgens Setterberg), som avvisade yrkandet om ersättning för kostnader i länsrätten och avlog yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten, yttrade vad gällde målet i sak följande: Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att omständigheterna i målet inte är sådana att det föreligger särskilda skäl att medge anstånd med betalning av tillkommande skatt utan att säkerhet ställs för anståndsbeloppet. Vad bolaget i likvidation anförde i kammarrätten föranleder

ingen annan bedömning. Bolaget har inte ställt sådan säkerhet. Överklagandet skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och yrkade att anstånd skulle medges utan att säkerhet ställdes. Till stöd härför anförde bolaget bl.a. följande. Det är inte möjligt för bolaget att ställa säkerhet utöver den säkerhet som kan ställas genom ett ianspråktagande av det kapital som finns i bolaget. Eftersom bolaget inte kan fullfölja kravet på säkerhet innebär kammarrättens dom att bolaget nödgas gå i konkurs. Ett krav på inbetalning innebär således betydande skadeverkningar för bolaget medan statens möjlighet att få betalt inte reduceras till följd av att anstånd meddelas. Det kapital som finns i bolaget kan ju - i avbidan på att skatteprocessen slutligen avgörs - inte disponeras på annat sätt. Ej heller kan likvidationen avslutas.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten beslutade med stöd av 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) - först i protokoll den 27 juli 1999 med anledning av bolagets överklagande och sedan i protokoll den 5 september 2001 i samband med att prövningstillstånd meddelades - att medge bolaget anstånd med betalning av den tillkommande skatten. Anståndet skulle gälla till dess Regeringsrätten avgjorde målet eller beslutade annat, dock längst till tre månader efter den dag då länsrätten meddelat sitt avgörande med anledning av bolagets överklagande av taxeringsbeslutet.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Verket instämmer i skattemyndighetens bedömning att taxeringsfrågan skall anses som oviss i den mening som avses i 49 § 1 mom. 2 UBL. Bolaget har anfört att man saknar medel att betala skatteskulden. Det framstår därför som klart att bolaget inte kan antas komma att betala skulden i tid när anståndet upphör. Fråga uppkommer då om särskilda skäl att ändå medge anstånd utan att säkerhet ställs föreligger. I prop. 1989/90:74 s. 433 anges som exempel på särskilda skäl att den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god och att avgörandet i skatteärendet är nära förestående. Det kan i och för sig antas att även andra omständigheter än de i propositionen nämnda kan utgöra sådana särskilda skäl att säkerhetskravet kan släppas. Enligt verkets mening står dock en hotande obeståndssituation i direkt motsats till det i propositionen givna exemplet. En obeståndssituation är normalt sett ett tecken på dålig ekonomi. Om både dålig ekonomi och god ekonomi skulle berättiga till undantag från regeln om säkerhet kan ifrågasättas om regeln över huvud taget skulle kunna tillämpas.

Regeringsrätten (2002-10-17, Ragnemalm, Hulgaard, Wennerström, Almgren) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet avser tillämpning av UBL, som upphävdes och ersattes av skattebetalningslagen (1997:483) fr.o.m. den 1 november 1997. Enligt punkt 5 a av övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen skall dock UBL tillämpas i fråga om nu aktuell skatt. Begreppet skatt i UBL innefattar skattetillägg (1 § UBL).

Ett överklagande av ett beslut enligt taxeringslagen (1990:324) eller av ett debiteringsbeslut inverkar inte på skyldigheten att betala skatt (103 § UBL).

Enligt 49 § 1 mom. UBL får dock anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta medges

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få nedsättning av eller befrielse från det belopp som påförts honom,
2. om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och utgången i ärendet eller målet är oviss, eller
3. om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något

annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och betalningen av det påförda beloppet skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig.

Om det i fall som avses i 49 § 1 mom. 2 och 3 UBL, 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, får enligt 49 § 2 mom. andra stycket UBL anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller det annars finns särskilda skäl.

Bestämmelser motsvarande 49 § 1 och 2 mom. samt 103 § UBL finns numera i 17 kap. 2 och 3 §§ samt 23 kap. 7 och 8 §§ skattebetalningslagen.

I målet har inte gjorts gällande annat än att utgången i det bakomliggande taxeringsmålet hos Länsrätten i Göteborg är att anse som oviss och att skäl för anstånd med att betala skatten därför föreligger. Vad målet gäller är uteslutande om anstånd kan medges utan att säkerhet för beloppet ställs, trots att vad som framkommit om bolagets ekonomiska situation gör att det kan befaras att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Frågan är således vad som kan anses utgöra sådana "särskilda skäl" som enligt lagtexten kan motivera avsteg från huvudregeln om krav på säkerhet i sådana fall som det nu aktuella.

Inledningsvis skall erinras om att det redan i lagtexten som exempel på "särskilda skäl" anges det förhållandet att anståndsbeloppet är förhållandevis ringa. Ytterligare två exempel omnämns i lagens förarbeten, nämligen att den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god och att det bakomliggande taxeringsmålet kan antas komma att avgöras inom en nära framtid (se prop. 1989/90:74 s. 433; jfr RÅ 1993 ref. 89). När det gäller vad som i övrigt kan anses utgöra "särskilda skäl" och vad som därvid bör beaktas då skattekravet baseras på beslut om eftertaxering eller avser skattetillägg gör Regeringsrätten följande överväganden.

Först kan konstateras att samma element som är av betydelse för den primära frågan om anstånd över huvud taget kan beviljas också kan spela en roll i bedömningen av om det finns särskilda skäl för att avstå från ett krav på säkerhet, även om det kan antas att det aktuella beloppet inte kommer att betalas i rätt tid.

Även om det förhållandet att utgången i taxeringsmålet är oviss utgör ett av kriterierna för att anstånd skall beviljas (49 § 1 mom. 2 UBL) och således är ett moment i ett tidigare bedömningsled, är det uppenbart att en prognos om utgången också kan tillmätas betydelse vid prövningen av om särskilda skäl talar för att avstå från säkerhet. Kan det redan vid en preliminär bedömning av taxeringsfrågan konstateras att det allmännas skattekrav är svagt grundade om än inte i den grad att utgången är given, kan det framstå som stötande att upprätthålla kravet på att säkerhet ställs. Därvid bör påpekas att de strängare beviskrav som uppställs då målet avser eftertaxering eller fråga är om skattetillägg medför att utgången i ett sådant mål kan framstå som mera tveksam än i ett ordinärt taxeringsmål även om omständigheterna är desamma.

På motsvarande sätt bör kravet på ställande av säkerhet kunna efterges av "särskilda skäl" om ett upprätthållande av kravet skulle medföra betydande skadeverkningar för den enskilde eller annars framstå som obilligt - alltså enligt samma grundkriterium som anges i 49 § 1 mom. 3 UBL vad gäller frågan huruvida konsekvenserna av en betalning av det påförda skatte- eller avgiftsbeloppet kan motivera ett anstånd. En risk för skadeverkningar exempelvis till följd av att den skattskyldige tvingas i konkurs eller nödgas sälja fastigheter eller annan egendom som har stor betydelse för hans ekonomi kan

inte generellt utgöra skäl för att kravet på säkerhet frånfaller. Vid alltför obilliga konsekvenser och när skadeverkningarna för den skattskyldige inte står i rimlig proportion till risken för att det allmänna inte skall kunna ta ut skatten bör emellertid ett frånfallande av kravet på säkerhet kunna komma i fråga, dock endast under förutsättning att den enskilde inte försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att överlåta tillgångar e.d. (jfr prop. 1989/90:74 s. 343).

Till det nu anförda kan läggas att det bör finnas ett större utrymme för att medge anstånd utan krav på att säkerhet ställs när skattekravet endast grundar sig på ett beslut av skattemyndigheten än när ett domstolsbeslut föreligger. Saknar den skattskyldige möjlighet att ställa säkerhet kan följden annars bli att hans möjligheter att över huvud taget erhålla en domstolsprövning av den grundläggande skattefrågan avsevärt försvåras, t.ex. om han skulle försättas i konkurs.

Eftersom bestämmelserna om säkerhet har sin grund i att anstånd kan medföra risk för att aktuella skattebelopp inte kan tas ut vid anståndstidens utgång (jfr prop. 1989/90:74 s. 342) bör kravet på säkerhet kunna efterges om möjligheten för staten att i förekommande fall få betalt för sin fordran inte försämras under anståndstiden.

Vad nu sagts gäller i princip anstånd med betalning av alla typer av skatter och avgifter. Det finns härutöver skäl till vissa särskilda överväganden när det gäller skattetillägg.

När fråga är om en sådan straffliknande sanktion som skattetillägg finns särskild anledning att iakttä försiktighet beträffande krav som grundas enbart på beslut av skattemyndigheten. Mot bakgrund av skattetilläggets karaktär kan finnas särskild anledning att söka undvika att det uppkommer irreparabla skador genom upprätthållande av kravet på säkerhet. För det fall en konkurs skulle vara en uppenbar följd av ett krav på säkerhet för ett betydande belopp, som enbart eller till övervägande del avser skattetillägg, kan det därför finnas "särskilda skäl" att avstå från kravet (se RÅ 2000 ref. 66 II och Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målet Janosevic mot Sverige §§ 106-109, ännu ej publicerad i rättsfallssamlingen).

Vad gäller det nu aktuella målet kan först konstateras att det i lagtexten nämnda exemplet på "särskilda skäl", nämligen att anståndsbeloppet är förhållandevis ringa inte är tillämpligt. Detsamma gäller det i förarbetena nämnda fallet att den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god. Det kan påpekas att det mera sällan synes komma i fråga att avstå från kravet på säkerhet av detta skäl. Om den skattskyldiges ekonomi är god finns det ju vanligtvis inte anledning att ställa ett sådant krav utom då det föreligger risk för att han undanskaffar tillgångar och i sådant fall saknas skäl att efterge kravet.

Det har inte framkommit något som ger anledning till antagande att ett anstånd utan krav på säkerhet i sig skulle medföra en försämring av statens möjligheter att erhålla den tillkommande skatt som slutligt kan komma att påföras bolaget vid den aktuella taxeringen.

Regeringsrätten finner vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet att särskilda skäl föreligger att medge bolaget anstånd med betalning av den tillkommande skatten utan krav på säkerhet. Anståndstiden bör begränsas till två månader efter länsrättens dom i taxeringsmålet.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av kammarrättens dom medger Regeringsrätten bolaget anstånd med att betala den tillkommande skatt och ränta, sammanlagt 5 889 729 kr, för taxeringsåret 1995 som påförts bolaget till följd av Skattemyndighetens i Västra Götalands län beslut den 29 januari 1998. Anståndet gäller intill dess två månader förflutit från det att Länsrätten i Göteborg meddelat dom i anledning av bolagets överklagande av nämnda

beslut (mål nr 7228-98).

Regeringsrådet Billum var av skiljaktig mening och anförde: Jag ansluter mig till vad majoriteten anført i sina allmänna överväganden. När det gäller förhållandena i det aktuella målet anser jag dock att det anförda leder till följande bedömning.

Bolaget har genom eftertaxering påförts såväl tillkommande skatt som skattetillägg. Den slutliga utgången i taxeringsmålet är ovisst och kan vid den översiktliga bedömning som är möjlig att göra i ett mål om anstånd med betalning av skatten inte bedömas med någon högre grad av säkerhet. Det kan vidare antas att bolaget, som befinner sig i likvidation, inte kommer att betala skatten i rätt tid. Anstånd med betalning av skatten kan i sådant fall normalt endast medges under förutsättning att säkerhet ställs för beloppet. Frågan i målet gäller endast om det i den föreliggande situationen finns särskilda skäl att avstå från detta krav på säkerhet och således medge anstånd med betalning av skatten utan något sådant villkor. I denna del har endast åberopats de ekonomiska skadeverkningar som ett krav på säkerhet skulle medföra för bolaget. Det finns inte skäl att ifrågasätta bolagets uppgifter om dessa skadeverkningar. Skadeverkningar av ekonomisk natur är dock ingen onormal konsekvens av att anstånd med betalning av skatt, i det fall det kan antas att beloppet inte kommer att betalas i rätt tid, endast får medges om säkerhet ställs. Jag finner därför att vad bolaget anført inte utgör sådana särskilda skäl som kan medföra att anstånd medges utan krav på säkerhet för skatten.

Beträffande det påförda skattetillägget finns emellertid, med beaktande av skattetilläggets karaktär av sanktion och till att det belopp som påförts bolaget är betydande, skäl att göra en annan bedömning. I avvaktan på länsrättens dom bör därför bolaget medges anstånd utan ställande av säkerhet för det belopp som avser skattetillägg, dvs. 1 960 384 kr.

Jag medger bolaget anstånd utan ställande av säkerhet för 1 960 384 kr utgörande skattetillägg och avslår överklagandet i övrigt.

Föredraget 2002-09-04, föredragande Halme, målnummer 4139-1999

Sökord: Uppbörd; Europakonventionen; Skattetillägg

Litteratur: prop. 1989/90:74 s. 342-343, 433.
