

18 Anstånd med redovisning och inbetalning av skatt

10 kap. 24 §
17 kap. SBL
19 kap. 6 § SBL
21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL
23 kap. 7 § SBL
46 § SBF
SOU 1965:23 s 63–90 (om uppbördsfrågor.)
Prop. 1967:130 s. 117–119 (med förslag till förändring i uppbördsförordningen m.m.)
Prop. 1989/90:74 s. 337–347 (om ny taxeringslag m.m.)
Prop. 1993/94:151 s. 120–128 (om rättssäkerhet vid beskattning.)
Prop. 1996/97:100 s. 418–428 (anstånd med betalning av skatter och avgifter), 611–616 (författningskommentar till 16 kap. SBL)
Prop. 1997/98:65 s. 78 (reformerat förhandsbesked i skattefrågor m.m.)
Prop. 2000/01:117 s. 56–85, 73 (arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet)
Prop. 2001/02:127 s. 177 (punktskatternas infogning i skattekontosystemet, m.m.)
Prop. 2002/03:106 s. 183–187, 249–250 (administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.)
Prop. 2003/04:10 s. 134 (ändrade regler för CFC-beskattnings)
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:12) om anstånd med att lämna skattedeklaration och med inbetalning av skatt och avgifter, som skall redovisas i sådan skattedeklaration.
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt SBL.
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:33) om begäran om indrivning och annat överlämnande till kronofogdemyndigheten av fordringar enligt SBL.
RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:34) om ändring i RSV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:13) om anstånd med inbetalning av skatt enligt SBL.

Sammanfattning

Grundprincipen är att påförda skatter ska betalas även om beslutet om skatten inte har vunnit laga kraft. En skattskyldig ska inte kunna skjuta upp betalningen bara genom att begära omprövning eller överklaga skattebeslutet. I vilka fall avsteg kan göras från denna princip regleras uttryckligen i olika bestämmelser om anstånd med betalning av skatt.

Bestämmelser om anstånd med betalning av skatt som beslutas enligt SBL finns i lagens 17:e kapitel.

När det gäller anstånd med inbetalning av skatter och avgifter för beskattningsår 1997 och tidigare gäller alltså bestämmelserna i 103 § UBL, 78 § USAL och 16 kap. 16 § ML. Dessa bestämmelser behandlas inte i denna handledning.

Ansökningar om anstånd ska hanteras skyndsamt.

Anstånd med betalning kan medges

- i vissa fall då anstånd medgivits med att lämna skattedeklaration (SKD),
- när skatten kan komma att sättas ned och
- om den skattskyldige har tillfälliga betalningssvårigheter men kommer att kunna betala inom en viss tid.

Anstånd med SKD

En företagare kan då oförutsedda händelser har inträffat få ett kort anstånd med att lämna SKD och kan då ibland också få anstånd med att betala skatten som ska redovisas i SKD. Normalt ska den skattskyldige dock betala ett belopp som ska finnas på SKM:s konto på förfallodagen.

Eventuell framtida nedsättning

De vanligaste grunderna för att medge anstånd med att betala skatt är

- om det kan antas att skatten kommer att bortfalla helt eller delvis,
- om det vid omprövning eller överklagande av ett beskattningsbeslut är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten (tveksamhetsfall),
- om det vid omprövning eller överklagande av ett beskattningsbeslut skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att han ska betala skatten (oskälighetsfall),
- i vissa fall då det är osäkert om en avyttring kommer att bestå,
- i vissa fall vid handläggning av ärenden om arvs- eller gåvoskatt,

Tillfällig betalningssvårighet

- i vissa fall vid handläggning av ärenden om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal.

Anstånd kan medges

- i vissa fall då avyttring skett men betalning kommer att ske under minst tre år,
- i vissa fall vid totalförsvarstjänstgöring eller
- i vissa andra fall om den skattskyldige oförvållat kommit i tillfälliga betalningssvårigheter.

Under vissa förutsättningar kan anstånd medges vid betalning av arvs- eller gåvoskatt. Anståndstiden kan då beslutas till upp till 10 respektive 20 år.

Om det i tveksamhetsfall eller oskälighetsfall kan antas att skatten inte kommer betalas i rätt tid får anstånd beviljas endast om säkerhet ställs.

Konsekvenserna av att medge anstånd med betalning av skatt i skattekontosystemet belyses i avsnitt 18.1 och 18.15 nedan. I samband därmed beskrivs hur anståndsbelopp avräknas i skattekontot.

Ränta beräknas på alla anståndsbelopp.

I kapitlet tas även upp förutsättningarna för

- omprövning av beviljat anstånd,
- förlängt anstånd och
- anstånd på ny grund.

SKV har meddelat tre rekommendationer som gäller anstånd med betalning av skatt enligt SBL nämligen RSV S 1998:12, 13 och 33.

18.1 Allmänt

I 23 kap. 7 § SBL sägs: ”En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut enligt denna lag eller taxeringslagen (1990:324) eller lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt inverkar inte på skyldigheten att betala den skatt som omprövningen eller överklagandet rör.”

Detta innebär att påförda skatter ska betalas även om beslutet inte vunnit laga kraft.

Enligt 16 kap. 3–6 §§ och 7 a § SBL ska skatt enligt SBL finnas på SKV:s konto senast på förfallodagen. Detta gäller således även om den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat beslutet/domen.

Ibland finns det anledning att medge anstånd med betalning. Bestämmelser om anstånd med betalning av skatt som beslutas enligt SBL finns i 17 kap.

I det system, som gäller från och med beskattningsåret 1998, kan den skattskyldige inte längre välja att betala en viss skatt utan betalning kan bara ske till skattekontot, som inte har någon avräkningsordning. Om anstånd beviljas krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Krediteringen sker under den period då anståndsbeslutet fattas. När SKV beviljar anstånd med skatt som hanteras i skattekontot medges anstånd med ett visst belopp. Anståndsbeloppet avräknas inte längre från den skatt anståndet gäller. Anståndsbeloppet avräknas i stället mot debiteringarna under den perioden då anståndet registreras, se vidare avsnitt 18.15.

18.2 Anstånd med att lämna SKD och anstånd med att betala skatt enligt SKD i samband med sådant deklarationsanstånd

Anstånd med redovisning

Vid laga förfall har en skattskyldig rätt att lämna skattedeklaration för sent utan att begära anstånd.

Vissa arbetsgivare behöver inte lämna SKD varje månad.

När en SKD ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§ SBL.

Under vissa förutsättningar får SKV medge anstånd med att lämna skattedeklaration. SKM får även medge anstånd med betalningen.

SKV har utfärdat rekommendationer m.m. (RSV S 1998:12) som gäller anstånd med redovisning och betalning av skatt i skattedeklaration.

Enligt rekommendationerna kan anstånd med redovisning i SKD medges av olika anledningar. Endast vissa av anledningarna kan leda till att anstånd medges även med betalningen. Normalt ska nämligen den skattskyldige betala ett belopp som ska finnas på SKV:s konto på förfalldagen trots att anstånd med att lämna skattedeklaration medgivits. På beslutet ska anges det belopp som ska betalas. Detta belopp beräknas med utgångspunkt från den skattskyldiges uppgifter eller tidigare redovisning.

Lagstödet för att medge anstånd med att lämna SKD finns i 10 kap. 24 § 1 st. SBL: ”Om det finns särskilda skäl, får Skatteverket bevilja en skattskyldig anstånd med att lämna skattedeklaration. En ansökan om anstånd skall ha kommit in till Skatteverket senast den dag då deklarationen skulle ha kommit in.” Ändras förutsättningarna för anståndet innan anståndstiden gått

ut, ska anståndet omprövas.

Lagstödet för anstånd med att betala skatt, då SKV beviljat anstånd med SKD, finns i 17 kap. 1 § SBL: ”Om Skatteverket beviljar anstånd med att lämna en skattedeklaration enligt 10 kap. 24 §, får Skatteverket också bevilja anstånd med inbetalningen av den skatt som skall redovisas i deklarationen.”

I prop. 1996/97:100 s. 611 sägs följande: ”En deklarationsskyldig som fått anstånd med att lämna skattedeklaration skall emellertid inte ha en ovillkorlig rätt att också få anstånd med hela den motsvarande skattebetalningen. Tvärtom skall skattemyndigheten som ett villkor för att bevilja anstånd med deklarationen kunna föreskriva att en delbetalning skall göras med ett beräknat skattebelopp vilket så nära som möjligt överensstämmer med det definitiva beloppet inom den frist som normalt gäller för betalningen. Kan någon sådan beräkning inte göras bör en schablonregel användas. Det kan t.ex. gälla ett belopp som motsvarar genomsnittet av inbetalda belopp de tre senaste inbetalningsmånaderna.”

Ansökan

Ansökan om anstånd med att lämna skattedeklaration ska ha kommit in till SKV senast samma dag som skattedeklarationen skulle ha kommit in. När en SKD ska lämnas framgår av 10 kap. 18–23 §§ SBL.

Ansökan bör ske skriftligen. I undantagsfall kan en ansökan som görs per telefon kunna godtas, om skriftlig ansökan därefter omedelbart sänds in.

Laga förfall

Om laga förfall föreligger måste skattedeklarationen inkomma så snart det laga förfallet har upphört. Det laga förfallet måste ha infallit senast den dag skattedeklarationen måste postas för att ha inkommit till SKV i rätt tid. Med laga förfall avses att den som ska underteckna skattedeklarationen avlider och ingen annan kan lämna in SKD eller att den skattskyldige drabbas av sådan sjukdom, olyckshändelse e. dyl. som gör att han inte kan tillse att deklaration lämnas och ingen annan kan lämna SKD.

Observera att det i dessa fall inte behövs något anståndsbeslut eftersom den skattskyldige i praktiken genom det laga förfallet har anstånd.

Får SKV kännedom om att en skattskyldig har laga förfall att inte lämna skattedeklaration ska förseningsavgift inte påföras och skönsbeskattning inte ske. För att förhindra detta bör SKV meddela ett anståndsbeslut. Anståndstiden bör anpassas till hur länge det laga förfallet kan antas vara.

Anståndstid

Anstånd med att lämna skattedeklaration bör medges endast för en redovisningsperiod i sänder. Anståndet bör normalt inte omfatta längre tid än 14 dagar. Anstånd med att lämna SKD innebär inte automatiskt anstånd med betalningen.

Medges anstånd även med betalningen bör anstånd med att lämna SKD och att betala skatt inte omfatta längre tid än 14 dagar. För att den skattskyldige ska få anstånd med såväl redovisningen som betalningen ska SKV således fatta två beslut.

Anståndsbelopp

Normalt ska den skattskyldige betala ett beräknat skattebelopp, vilket så nära som möjligt överensstämmer med beloppet enligt den kommande skattedeklarationen. Denna betalning ska finnas på SKV:s konto på ordinarie förfallodag. Kan beloppet inte beräknas med ledning av den skattskyldiges egna uppgifter används en schablonregel. Belopp att betala bör då motsvara genomsnittet av vad som skulle ha betalats i SKD de tre senaste redovisningsperioderna.

Längre tids anstånd med att lämna skattedeklaration än 14 dagar bör medges endast under förutsättning att anståndsbeslutet förenats med villkor om betalning. Anges som villkor att betalning ska ske i tid så bör anstånd med redovisningen kunna medges under högst en månad.

Särskilda skäl

Det är den skattskyldige som ska visa att det föreligger särskilda skäl för att medge anstånd med att lämna SKD. Han ska visa på de omständigheter som hindrar honom att lämna skattedeklarationen i tid. I SKV:s rekommendationer m.m. (RSV S 1998:12 avsnitt 5) anges att SKV:s bedömning bör vara restriktiv. Som exempel på särskilda skäl anges följande

- att ansvarig tjänsteman hos företaget drabbats av sjukdom eller olyckshändelse (prop. 1996/97:100 s. 573).

Sjukdomen/olyckshändelsen ska ha uppstått i nära anslutning till att redovisning ska ske och den deklareringskyldige ska sakna möjlighet att omedelbart få fram någon ersättare som kan upprätta deklARATIONEN.

Sjukdomen/olyckshändelsen kan motivera att anstånd också medges med betalningen. Om det är möjligt bör dock betalning ske med ett ungefärligt belopp.

- datorfel i egen anläggning eller hos ett anlitat serviceföretag i nära anslutning till att deklARATIONEN skall lämnas in (prop. 1996/97:100 s. 573).

I denna situation bör SKV om anstånd medges med att lämna SKD i beslutet ange vilket skattebelopp den skattskyldige ska

betala. Detta belopp ska så nära som möjligt överensstämja med det definitiva beloppet. Det innebär att anstånd får medges med redovisningen men inte med betalning.

- övriga omständigheter, bl.a. strejk, brand eller inbrott, där handlingar har förstörts eller kommit bort.

I dessa fall kan anstånd också medges med betalningen.

Inte särskilda skäl

Som exempel på skäl som inte bör föranleda anstånd anges i avsnitt 5.2 bristande betalningsförmåga och semester.

Tillfälliga betalningsproblem kan i vissa speciella situationer utgöra skäl för anstånd med betalning av skatt enligt 17 kap. 5 eller 7 §§ SBL. För att sådant betalningsanstånd ska vara aktuellt måste SKD ha lämnats.

18.3 Anstånd vid omprövning eller överklagande av beskattningsbeslut och/eller taxeringsbeslut

17 kap. 2 § SBL

18.3.1 Allmänt

Bestämmelserna om anstånd med inbetalning av skatt vid omprövning eller överklagande finns i 17 kap. 2 och 3 §§ SBL.

SKV har utfärdat rekommendationer m.m. om anstånd med inbetalning av skatt enligt SBL (RSV S 1998:13).

Syftet med bestämmelserna i 17 kap. 2 § SBL är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som efter en begäran om omprövning eller ett överklagande helt eller delvis kan komma att falla bort.

Anstånd enligt 17 kap. 2 § kan medges på fyra olika grunder

- skatt kan antas bortfalla, (1 st. 1.)
- när det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, (1 st. 2.)
- när det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten, (1 st. 3.)
- om det allmänna ombudet hos Skatteverket har begärt förhandsbesked, (2 st.).

När anstånd beviljas för skatt som hanteras i skattekontot uppstår olika konsekvenser. Vissa av konsekvenserna redovisas i avsnitt 18.15.

Anstånd bör prövas både enligt 2. och 3. första stycket

SKV bör pröva samtliga förutsättningar för anstånd enligt 17 kap. 2 § 1 st. SBL innan beslut fattas (RSV S 1998:13 avsnitt 4.4), dvs. SKV bör om anstånd inte kan medges enligt punkt 2 pröva om anstånd i stället bör medges enligt punkt 3. I båda dessa fall ska SKV innan anstånd medges pröva den skattskyldiges betalningsförmåga. Om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid ska SKV kräva in säkerhet.

Anståndstid

Enligt 17 kap. 2 § 3 st. SBL får anstånd enligt 2 § bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut fattades med anledning av begäran om befrielse eller omprövning eller med anledning av överklagandet eller ansökan om förhandsbesked.

Preskription vid anstånd enligt äldre regler

Skatt enligt gamla systemet preskriberas normalt fem år efter utgången av det kalenderår då skatten förföll till betalning. Om anstånd har medgetts förfaller skatten till betalning senast tre månader efter beslut/dom i omprövningsärendet/det överklagade målet. Därefter löper en särskild preskriptionstid. Skatten preskriberas två år efter utgången av det kalenderår då anståndet upphörde. Har den normala preskriptionstiden på fem år då inte löpt ut fortsätter den att gälla. KFM har således minst två år på sig att driva in fordringen under förutsättning att den överlämnas för indrivning i normal ordning. Det förutsätter att SKV avslutar anståndet inom någon månad efter det beslut/dom har fattats. Om SKV underlåter att avsluta ett anståndsbeslut kan skatten bli preskriberad, utan att KFM har fått möjlighet att driva in beloppet.

Preskriptions vid anstånd enligt nya regler

En fordran enligt SBL preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då den överlämnas för indrivning. Det finns ingen särskild bestämmelse om särskild preskriptionstid efter anstånd. En sådan vore inte heller möjlig att ha. De fordringar som överlämnas för indrivning är underskott på skattekontot, vilka inte kan hänföras till någon viss skatt. En skatt debiteras skattekontot vid en viss tidpunkt. Medges anstånd med skatten krediteras kontot anståndsbeloppet vid en annan tidpunkt. När anståndet avregistreras debiteras skattekontot det belopp som ska betalas. Uppstår det då ett underskott som inte betalas efter betalningsuppmaning så restförs underskottet. Detta underskott, som inte heller är hänförligt till någon viss skatt, preskriberas fem år efter utgången av det kalenderår då underskottet lämnades för indrivning. Preskriptionstiden kan således inte börja löpa förrän anståndet är avregistrerat och beloppet är restfört.

18.3.2 Förutsättningar för anstånd när det kan antas att den skattskyldige får befrielse helt eller delvis från skatten

17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL

SKV kan ge anstånd enligt denna bestämmelse

- dels på den skattskyldiges initiativ
- dels på SKM:s initiativ.

Befrielse

Anstånd bör medges med belopp motsvarande den skatt som kan antas komma att bortfalla, dock inte med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt.

Det saknas normalt anledning att ge anstånd enligt denna bestämmelse. Är skattefrågan klar ska SKV om möjligt direkt fatta omprövningsbeslut.

I och med omprövningsbeslutet förfaller en begäran om anstånd. Anståndsansökan bör avskrivas från vidare handläggning genom tilläggsbeslut till omprövningsbeslutet.

18.3.3 Förutsättningar för anstånd då det är tveksamt om den skattskyldige blir skyldig att betala skatten

17 kap. 2 § 1 st. 2 p. SBL

Ovisshet

Anstånd får medges om det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten, dvs. om utgången i ett beskattningsärende är oviss. Frågan om utgången är oviss eller inte beror på den grad av visshet som krävs i olika typer av ärenden och mål för att staten ska ha framgång i ärendet eller målet (prop. 1996/97:100 s. 418). När SKV ska pröva anstånd enligt punkt 2 ska SKV för varje sakfråga bedöma graden av ovisshet vad gäller

- skälighetsbedömningar och bevisfrågor
- rättsfrågan.

Anstånd bör beviljas om det framstår som minst lika sannolikt att beskattningsbeslutet inte kommer att bestå som att beslutet kommer att bestå.

**Skälighets-
bedömningar och
bevisfrågor**

Anstånd ska medges i sådana gränsfall då SKV anser att det visserligen finns tillräckligt med omständigheter som talar för att beslutet kommer att bestå, men SKV också är medveten om att det allmännas ställning i ärendet eller målet inte är starkare än att det rent objektivt sett kan framstå som lika sannolikt att tillräckligt starka skäl inte föreligger för att beslutet kommer att bestå (prop. 1996/97:100 s. 419). Även om sannolikheten för avslag väger över något kan anstånd medges. Även i ärenden med svårbedömda bevisfrågor där den skattskyldige inte anfört något nytt i sak kan anstånd komma i fråga. Däremot ska anstånd inte medges när det är troligt att den skattskyldige får avslag på sitt yrkande.

SKV ska således bedöma om taxeringen, eftertaxeringen, efterbeskattning etc. kan komma att bestå eller inte. SKV ska först klarlägga om omständigheterna är obestridda eller inte. Finns invändningar mot vad som har skett ska SKV pröva om SKV har tillräcklig bevisning för att skattebeslutet kommer att bestå.

**Eftertaxering/
efterbeskattning**

Vid eftertaxering/efterbeskattning ställs högre krav på bevisning än vid andra taxerings- eller beskattningsärenden. Anstånd ska i sådana fall medges om det vid tidpunkten för anståndsbeslutet framstår som minst lika sannolikt att det uppställda beviskravet, ”mycket sannolikt”, inte kommer att uppfyllas som att beviskravet kommer att uppfyllas. Även om sannolikheten för avslag överväger något ska anstånd kunna medges

Detta medför enligt prop. 1996/97:100 s. 419 att det finns möjlighet för en skattskyldig att få anstånd vid eftertaxering även om det är sannolikt att denne haft de påstådda inkomsterna.

Rättsfrågor

Det kan råda tvekan om hur lagen ska tolkas. Att den rättsliga frågan är svårbedömd kan utgöra skäl för anstånd. Det kan t.ex. bli fallet när lagstiftningen är konstruerad så att den till viss del överlåter åt de rättstillämpande instanserna att fylla ut olika rekvisit. Råder det då ovisshet om lagens rätta innehåll bör anstånd medges. Anstånd bör också medges när SKV driver en viss fråga för att få prejudikat (prop. 1989/90:74 s. 340 f).

**Samman-
vägningen**

Om det vid en samlad bedömning objektivt sett råder påtaglig osäkerhet om vilken utgång i tvistefrågan som är den riktiga bör detta kunna utgöra grund för anstånd.

Anstånd bör dock inte medges bara för att utredningsmaterialet är omfattande eller att ärendet innehåller mer eller mindre komplicerade frågor (prop. 1989/90:74 s. 341). Anstånd ska normalt inte beviljas i ärenden i vilka betalningssäkring förekommit.

Den omständigheten att den skattskyldige inte kommer in med begärd komplettering bör inte anses utgöra hinder för SKV att

**Med vilket belopp
bör anstånd med-
ges vid tveksam-
het**

fatta beslut i anståndsfrågan (se RSV S 1998:13 avsnitt 4.3).

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma, dock inte med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt. Se exempel i avsnitt 18.15.

Säkerhet

Oavsett om anstånd medges på grund av tveksamhet eller oskälighet ska SKV kräva säkerhet om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, dvs. SKV måste först pröva den skattskyldiges förmåga eller vilja att betala skatten, se vidare avsnitt 18.3.4. Anstånd kan medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl att avstå från säkerhet (se avsnitt 18.3.5). Det samma gäller om skattefrågan kommer att avgöras inom några veckor. Även i vissa fall då SKV driver ett ärende ur prejudikatsintresse bör anstånd utan säkerhet kunna komma ifråga.

18.3.4 Förutsättningar för anstånd då det medför betydande skadeverkningar eller annars framstår som oskäligt att betala skatten

17 kap. 2 § 1 st. 3 p. SBL

Genom denna bestämmelse kan SKV medge anstånd även i andra fall än enligt punkt 2.

För att anstånd ska medges enligt punkt 3 ska det

- föreligga någon möjlighet att den skattskyldige "vinner" (någon tveksamhet) och
- medföra betydande skadeverkningar att betala eller vara oskäligt att betala innan beslut/dom vunnit laga kraft (oskäligt).

Någon tveksamhet

För att anstånd ska medges krävs att det inte är helt uteslutet att den skattskyldige kan vinna bifall till sina yrkanden (RSV S 1998:13 avsnitt 4.4).

Oskäligt

Anstånd bör i normalfallet inte medges enligt den här grunden om den skattskyldige helt saknar tillgångar. Se RÅ 2002 ref. 55.

I betänkandet Uppbördsfrågor (SOU 1965:23 s. 79) anförde utredningen bl.a.

”Enligt vår mening finns det knappast anledning att bevilja anstånd åt skattskyldig, som utan större svårigheter förmår att inbetala den i enlighet med den överklagade taxeringen påförda skatten...anser vi att frågan om anstånd i princip

skall bedömas enbart med beaktande av den skattskyldiges ekonomiska situation.”

SKV ska ta fram en helhetsbild av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden.

I prop. 1967:130 s. 119 anförde departementschefen bl.a.

Beträffande villkoret att skattebetalningen skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige kan jag helt ställa mig bakom utredningens uttalanden. Därav följer att skattekrav endast undantagsvis bör bli orsak till fastighetsförsäljning när tvist föreligger om taxeringen. Å andra sidan kan uppenbarligen en ovillkorlig anstånds rätt när skattebetalningen förorsakar försäljning av viss egendom inte godtas.

Han angav även att det enligt hans ”mening vanligtvis är obilligt att utkräva skatt innan slutligt beslut föreligger, om skattskyldigs taxering beror på att taxeringsintendenten driver viss fråga för att få prejudikat.”

I prop. 1989/90:74 s. 342 framhölls följande: ”Framförallt har man velat förhindra att betalningsreglerna framtvingar försäljning av fastigheter, rörelse eller annan egendom som är av stor betydelse för den skattskyldiges ekonomi och hans möjligheter att i fortsättningen uppehålla och behålla den verksamhet han har sin försörjning av.”

I RSV S 1998:13 avsnitt 4.4 anges att förutsättningarna för oskälighetsanstånd bör prövas även om den skattskyldige inte begärt det. Med undantag för de fall som drivs i prejudikatsintresse, bör anstånd inte beviljas i andra fall än där betalning skulle tvinga fram en avyttring av särskild egendom t.ex. fastighet vari sökanden bedriver näringsverksamhet. Att skattekravet kan tvinga fram avyttring av annan fastighet än näringsfastighet bör normalt inte anses utgöra skäl för anstånd.

**Med vilket belopp
bör anstånd med-
ges på grund av
oskälighet**

Anstånd bör begränsas till den skatt som beror på de sakfrågor som är tveksamma, och inte medges med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt. Anståndet bör dock i oskälighetsfallen begränsas till underskottet på skattekontot under innevarande period i de fall skatten har debiterats kontot.

Säkerhet

Oavsett om anstånd medges på grund av tveksamhet eller oskälighet ska SKV kräva säkerhet om det kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, dvs. SKV måste först pröva den skattskyldiges förmåga eller vilja att betala skatten.

18.3.5 Säkerhet enligt 17 kap. 3 § SBL

Innan Skatteverket beviljar anstånd i tveksamhetsfall eller oskälighetsfall ska SKV ta ställning till om den skattskyldige har förutsättningar eller vilja att betala skatten som SKV överväger att medge anstånd med.

Det är SKV som ska föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd medges utan säkerhet. Det är inte den skattskyldige som ska visa att han förmår betala skatten (prop.1989/90:74 s. 343).

Säkerhet får inte krävas

SKV får inte kräva säkerhet i de fall anstånd medges på grund av att skatten kan antas komma att falla bort (17 kap. 2 § 1 st. 1 p. SBL). Säkerhet får inte heller krävas då anstånd medges på grund av att det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked (17 kap. 2 § 2 st. SBL), se avsnitt 18.3.6.

Om den skattskyldige ansöker om anstånd med betalningen av ett skattetilläggsbelopp får säkerhet inte krävas (jfr 17 kap. 3 § 3 st. SBL). Avser ansökan om anstånd såväl skattetillägget som själva skatten får säkerhet endast krävas för belopp motsvarande skattebeloppet jämte eventuell ränta men alltså inte för skattetilläggsbeloppet (prop. 2002/03:106 s. 250).

Särskilda skäl

Kan SKV göra sannolikt att den skattskyldige inte har förutsättningar eller vilja att betala skatten i rätt tid då anståndet upphör får anstånd beviljas endast om säkerhet ställs. Om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl kan anstånd medges utan säkerhet.

Skattefrågan avgörs inom kort

Enligt RÅ 1993 ref. 89 kan särskilda skäl vara att skattefrågan kommer att avgöras inom kort. RR medgav i målet en kortare anståndstid än normalt. Anstånd beviljades t.o.m. en månad efter KR:s dom.

Regeringsrätten har i tre mål (RÅ 2002 ref. 55 och 64 samt RÅ 2002 not 155) behandlat frågan om särskilda skäl förelegat för anstånd med betalning av skatt utan krav på säkerhet där det av vad som framkommit om de aktuella bolagens ekonomiska situation kunnat befaras att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. Rättsfallen är refererade i SKV:s rättsfallsprotokoll 26/2002.

Förutsättningar att betala saknas

Den skattskyldiges förmåga att betala skatten beror naturligtvis på hans ekonomiska situation, dvs.

- hans inkomstförhållanden
- hans förmögenhets-/skuldförhållanden.

**Betalnings-
oförmåga**

Om den skattskyldige är restförd visar det normalt att det brister i betalningsvilja eller betalningsförmåga. Om den skattskyldige anför att tillgångar saknas för att betala skatten och att kravet kommer att leda till konkurs är det visat att betalningsförmåga saknas. I RÅ 2002 ref. 55 fann dock RR att det vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet att särskilda skäl förelåg att medge anstånd med betalningen utan krav på säkerhet. I målet framkom inget som skulle medföra en försämring av statens möjligheter att erhålla betalt för den tillkommande skatten efter det slutliga beslutet. I RÅ 2002 not 155 kom RR till motsats slutsats, dvs. att särskilda skäl inte förelåg att avstå krav på säkerhet. I målet saknades tillförlitligt underlag att bedöma om ett anstånd utan krav på säkerhet skulle medföra en försämring av statens möjligheter att få betalt.

Betalningsovilja

I RÅ 2002 ref. 64 fann RR att ett beslut om anstånd med betalning ska vara förenat med krav på säkerhet eftersom SKV fört fram omständigheter som talat mot att anstånd annars skulle beviljas. SKV hade visat att det kunde antas att skatten inte skulle komma att betalas i rätt tid. I målet fanns omständigheter som visade på en ovilja från bolagets sida att över huvud taget medverka i utredningen.

Mot bakgrund av Regeringsrättens domar från 2002 är det viktigt att SKV utreder den skattskyldiges ekonomiska situation i de fall ett anståndsärende överlämnas till domstol för prövning och att SKV yttrar sig om man anser att krav på säkerhet bör ställas för det fall domstolen skulle medge anstånd med betalningen.

Om SKV avser att medge anstånd under förutsättning att säkerhet ställs ska SKV enligt 46 § 1 st. SBF underrätta den skattskyldige om den tid inom vilken säkerhet ska lämnas. Det förhållande att den skattskyldige förhåller sig helt passiv till en sådan underrättelse eller underlåter att lämna uppgift om sin ekonomiska ställning utgör inte något hinder för SKV att fatta beslut i anståndsfrågan när svarstiden har gått ut (RSV S 1998:13 avsnitt 4.5).

**Omprövning vid
försämrad betal-
ningsförmåga**

Får SKV kännedom om att den skattskyldiges betalningsförmåga eller betalningsvilja har försämrats bör SKV ompröva ett anstånd som medgetts utan säkerhet.

**Begäran om
säkerhet**

När SKV konstaterat att säkerhet krävs ska SKV underrätta den skattskyldige enligt 46 § SBF.

SKV bör i underrättelsen förklara

- att SKV bedömt att utgången i omprövnings-/överklagande-ärendet är oviss alternativt att anstånd kan medges endast

enligt punkt 3,

- varför den skattskyldige bedöms sakna betalningsförmåga,
- att säkerhet krävs för att anstånd ska beviljas,
- när säkerhet senast ska ha inkommit till SKV,
- vad säkerheten ska bestå av,
- att ansökan om anstånd kommer att avslås om säkerhet inte inkommer såvida den skattskyldige inte kan göra troligt att han har förutsättningar att betala skatten samt
- att hög kostnadsränta kan komma att debiteras efter förfalldagen om anstånd inte medges.

Den höga räntan debiteras på underskott över 10 000 kr på skattekontot från skattens förfalldag fram till dess skatten som ingår i ett underskott på skattekontot restförs eller betalas.

Den skattskyldige bör normalt få tre veckor på sig för att kunna få fram den säkerhet som SKV kräver.

Om indrivning inte redan har begärts, dvs. om skatten ännu inte har restförts, bör SKV skjuta upp restföringen i avvaktan på att tiden för att ställa säkerhet har gått ut.

I RSV S 1998:34 avsnitt 7 anges: ”När SKM avvaktar med att begära indrivning – bör den skattskyldige upplysas om räntekonsekvenserna för det fall yrkat anstånd inte skulle beviljas. Om den skattskyldige då begär att det aktuella beloppet skall överlämnas för indrivning bör SKM göra detta.”

Bankgaranti

Säkerheten bör omfatta anståndsbeloppet och vara av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Borgen ska ställas såsom för egen skuld. Annan borgen än av bank utfärdad garantiförbindelse bör godtas endast i undantagsfall och då endast om den bedöms vara likvärdig med en bankgaranti.

Säkerheten bör inte vara tidsbegränsad, RSV S 1998:13 avsnitt 4.6.

Det är, med hänsyn till att det av praktiska skäl är omöjligt att beräkna till vilket belopp räntan på anståndsbeloppet kommer att uppgå till vid anståndstidens utgång, lämpligt att säkerheten utformas på så sätt att den ska omfatta, förutom anståndsbeloppet, den ränta som uppkommer vid anståndstidens utgång.

Överklaga

Den skattskyldige kan inte överklaga SKV:s krav på säkerhet utan han får i så fall överklaga det i samband med hans överklagande av SKV:s beslut i anståndsfrågan.

**Interimistiskt
beslut om anstånd**

Är utgången av ett överklagat anståndsbeslut tveksam, kan anstånd medges till dess länsrätten prövat frågan om anstånd.

RR har i beslut den 23 juli 1998 (RÅ 1998 not 143)

- dels beslutat att ett företag skulle få prövningstillstånd för prövning i KR av bolagets överklagande av LR:s dom den 9 april 1998 om anstånd med betalning av tillkommande skatt med tillämpning av 49 § 1 mom. UBL,
- dels medgett företaget anstånd med betalning av den tillkommande skatten i avvaktan på att anståndsärendet avgörs av KR, dock längst till tre månader efter LR:s avgörande i det överklagade taxeringsmålet.

RR förordnade således interimistiskt om anstånd i avvaktan på prövning av anståndsfrågan.

RR har även efter SBL:s ikraftträdande beslutat att meddela prövningstillstånd i anståndsmål och samtidigt medge interimistiskt uppskov med betalning av skatten i avvaktan på KR avgörande i anståndsmålet. (Beslut den 10 oktober 2002, mål nr. 1273-2002 och 1814-2002).

Bevaka säkerhet

SKV ska bevaka ställd säkerhet och får ta den i anspråk vid anståndstidens utgång (46 § 2 st. SBF och 17 kap. 3 § SBL).

**Ta säkerheten i
anspråk**

Den skattskyldige ska först uppmanas att betala den skatt som ska betalas på grund av det upphörda anståndet, ”anståndsbeloppet”. Eftersom man i skattekontosystemet inte kan välja att betala en viss skatt kan det uppstå en del tillämpningsproblem. Betalas inte ”anståndsbeloppet” ska därefter den som ställt säkerheten uppmanas att betala ”anståndsbeloppet” till SKV, se RSV S 1998:13 avsnitt 4.7. Om den som ställt säkerheten skriftligen meddelat SKV och angivit när, hur och hur mycket han har betalt och detta belopp inkommit och är minst lika stort som ”anståndsbeloppet” bör beloppet anses vara betalt.

Betalas beloppet ska säkerheten återställas till den som utfärdat säkerheten och den skattskyldige meddelas härom. Säkerheten sänds i rekommenderat brev med mottagningsbevis.

Skulle ”anståndsbeloppet” inte heller betalas av den som ställt säkerhet ska säkerheten tas i anspråk. Detta sker genom att SKV överlämnar säkerheten till KFM för verkställighetsåtgärder. Enligt 13 § indrivningslagen får en borgen utsökas genast och då gäller bestämmelserna om indrivning. En pant får tillgodogöras i den ordning som gäller för utmätt egendom. I samband med att säkerheten överlämnas bör SKV snabbt föra belopp motsvarande obetalt ”anståndsbelopp”. SKV måste därför först klarlägga om

Ersättning för kostnader för ställd säkerhet

och hur mycket av ”anståndsbeloppet” som är obetalt.

I 17 kap. 3 § 2 st. SBL finns en särskild bestämmelse om att staten ska ersätta den skattskyldige för hans kostnader för ställd säkerhet.

Kostnader för säkerheten, t.ex. avgift för bankgaranti, ska ersättas av staten till den del yrkandet i omprövningsärendet eller det överklagade målet bifalls.

18.3.6 Förutsättningar för anstånd när det allmänna ombudet hos SKV ansökt om förhandsbesked

17 kap. 2 § 2 st. SBL

Om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får verket bevilja anstånd med inbetalning av den skatt som är beroende av utgången i ärendet om förhandsbesked. Anstånd ska ges utan säkerhet.

Med vilket belopp bör anstånd medges vid förhandsbesked

Anstånd bör medges högst med belopp motsvarande den skatt som beror på de tveksamma frågorna, dock inte med högre belopp än ”slutlig skatt att betala” när frågan gäller grundläggande beslut om slutlig skatt.

18.3.7 Anstånd med betalning av skattetillägg

Anstånd med skattetillägg

Från och med den 1 januari 2004 finns nya bestämmelser om anstånd med betalning av skattetillägg. I 17 kap. 2 a § SBL anges att även om förutsättningarna i 2 § inte är uppfyllda ska SKV efter ansökan av den skattskyldige bevilja anstånd med betalningen av skattetillägget, om den skattskyldige har begärt omprövning av eller till länsrätten överklagat skattetilläggsbeslutet eller beslutet i den fråga som föranlett skattetillägget. Detta ska dock inte gälla vid begäran om omprövning, om den skattskyldige tidigare har beviljats anstånd enligt 2 a § i avvaktan på SKV:s omprövning avseende samma fråga.

Anståndstiden får bestämmas till dess att SKV har meddelat beslut i omprövningsärendet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut, eller vid överklagande till länsrätten, till dess att länsrätten har meddelat beslut med anledning av överklagandet eller längst tre månader efter dagen för detta beslut. Det har ingen betydelse för anståndstiden vid vilken tidpunkt länsrättens beslut vinner laga kraft (prop. 2002/03:106 s. 249).

Genom bestämmelsen garanteras en skattskyldig anstånd, om denne begärt det, anstånd med att betala skattetillägget till dess att den skattskyldige erhållit en domstolsprövning (i länsrätten) av det bakomliggande beslutet (taxerings-, beskattnings- eller skattetilläggsbeslutet). Prop. 2002/03:106 s. 249.

18.4 Anstånd vid återföring av periodiseringsfonder

17 kap. 3 a § SBL

Om den skattskyldige begär att periodiseringsfonder enligt 30 kap. 10 a § IL helt eller delvis inte ska återföras och om det kan antas att den skattskyldige kommer att få bifall till sin begäran får SKV bevilja anstånd med betalning av den slutliga skatten som belöper på dessa återföringar. Anståndstiden får bestämmas till längst en månad från den dag då beslut om taxering för följande år fattades (prop. 2003/04:10 s. 134).

18.5 Anstånd vid avyttring

17 kap. 4 § SBL

18.5.1 Allmänt

Anstånd kan i vissa fall medges om en avyttring medför inkomstbeskattning.

Förutsättningarna är:

- att det finns särskilda skäl och avyttringen gjorts mot betalning under minst tre år (fall 1), eller
- att det finns särskilda skäl och det är osäkert om avyttringen kommer att bestå (fall 2).

Avyttringen kan avse bl.a. fastighet, bostadsrätt, näringsverksamhet eller aktie eller andel i handelsbolag. Anstånd på denna grund får inte omfatta belopp som motsvarar mervärdesskatt som ingår i slutlig skatt (prop. 1996/97:100 s. 612). Däremot kan anståndet gälla t.ex. belopp som motsvarar egenavgifter och särskild löneskatt på förvärvsinkomster som beror på avyttringen.

Syftet med bestämmelsen är att vid betalningsproblem, som beror på att beskattning sker innan likvid erhållits, kunna medge uppskov med att betala skatt i avvaktan på att likvid inflyter.

Anståndstid

Anståndstiden i fall 1 ovan får bestämmas till längst två år

Anståndstid

Anståndstiden i fall 1 ovan får bestämmas till längst två år.

I prop. 1996/97:100 s. 427 uttalas att en rimlig anståndstid i dessa fall anses vara längst ett år. Möjlighet bör dock finnas att bestämma anståndstiden till två år räknat från den tidpunkt då skatten rätteligen skulle ha betalats.

Normalt bör anstånd ges under ett år. Om betalningen ska ske under längre tid än tre år kan anstånd ges under längre tid än ett år. Anstånd får dock aldrig ges för längre tid än två år.

Anståndstiden bör vara beroende av hur betalningarna fördelar sig under betalningstiden och vad som erhållits då skatten förfaller till betalning.

I fall 2 får anståndstiden inte heller beviljas för längre tid än två år, dock längst tre månader efter det att anståndsorsaken upphört. I de fall osäkerheten om avyttringen ska bestå kvarstår även efter tvåårsperiodens utgång kan SKV, om synnerliga skäl föreligger medge ytterligare anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL.

18.5.2 Förutsättningar för anstånd vid avyttring mot betalning under minst tre år

17 kap. 4 § 1 st. 1 p. SBL

För att anstånd ska kunna medges krävs att det är ett underskott på skattekontot. Det kan inte finnas särskilda skäl att medge anstånd om skatten är betald.

Särskilda skäl

”Särskilda skäl att medge anstånd.... får anses finnas när skatten till följd av avyttringen blir särskilt hög. Om den slutliga skatten till följd av avyttringen blivit mer än dubbelt så stor som medeltalet av den genomsnittliga skatten för jämförbara taxeringsår bör anstånd kunna komma i fråga enligt punkt 1.” (prop. 1996/97:100 s. 613)

Enligt RSV S 1998:13 bör det vid beräkningen av den genomsnittliga skatten för jämförbara taxeringsår normalt vara tillräckligt att ta hänsyn till de senaste tre taxeringsåren. Skatteutfallet för tidigare år bör dock beaktas om detta skulle leda till ett mera rättvisande resultat.

Dessutom bör förutsättningen vara att betalning motsvarande skattebeloppet inte erhållits då skatten förfaller till betalning.

Anståndsbelopp

Exempel

a) Stina säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 januari 2003. Försäljningen beskattas vid 2004 års taxering. Skatten på vinsten blir 720 000 kr. Stina får ”slutlig skatt att betala” med 720 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2005.

Stinas slutliga skatt har varit

vid 2001 års taxering 110 000 kr
vid 2002 års taxering 110 000 kr
vid 2003 års taxering 120 000 kr
vid 2004 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske
med 1 000 000 kr den 20 januari 2003,
med 1 000 000 kr den 20 januari 2004,
med 1 000 000 kr den 20 januari 2005.

Stina bör inte beviljas anstånd. Hon har fått hela köpeskillingen 3 000 000 kr innan skatten förfallit till betalning.

b) Maria säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 december 2003. Försäljningen beskattas vid 2004 års taxering. Skatten på vinsten blir 720 000 kr. Maria får ”slutlig skatt att betala” med 720 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2005.

Marias slutliga skatt har varit

vid 2001 års taxering 110 000 kr
vid 2002 års taxering 110 000 kr
vid 2003 års taxering 120 000 kr
vid 2004 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske
med 500 000 kr den 20 december 2003,
med 500 000 kr den 20 december 2004,
med 2 000 000 kr den 20 december 2005.

Maria har innan skatten förfallit till betalning fått mer köpeskillning än vad som motsvarar skatten. Om hon har fått belopp motsvarande skatten kontant bör hon inte få anstånd. Om de första likviderna eller en stor del av dem består i att köparen övertar lånen på fastigheten bör anstånd kunna medges under ett år.

c) Lena säljer sin fastighet för 3 000 000 kr den 15 december 2003. Försäljningen beskattas vid 2004 års taxering. Skatten på försäljningen blir 720 000 kr. Lena får ”slutlig

skatt att betala” med 720 000 kr. Skatten förfaller till betalning den 26 februari 2005.

Lenas slutliga skatt har varit
vid 2001 års taxering 110 000 kr
vid 2002 års taxering 110 000 kr
vid 2003 års taxering 120 000 kr
vid 2004 års taxering 830 000 kr

Enligt köpeavtalet ska betalning ske

med 300 000 kr den 20 december 2003,
med 300 000 kr den 20 december 2004,
med 300 000 kr den 20 december 2005,
med 300 000 kr den 20 december 2006,
med 300 000 kr den 20 december 2007,
med 300 000 kr den 20 december 2008,
med 300 000 kr den 20 december 2009,
med 300 000 kr den 20 december 2010,
med 300 000 kr den 20 december 2011,
med 300 000 kr den 20 december 2012.

Lena har inte, innan skatten förfallit till betalning, uppburit belopp motsvarande skatten. Lena bör kunna medges anstånd med betalningen under ett år. Om Lena den 26 februari 2006 ännu inte uppburit kontanter motsvarande skatten bör anstånd kunna medges under två år.

18.5.3 Förutsättningar för anstånd vid avyttring när det är osäkert om avyttringen kommer att bestå

17 kap. 4 § 1 st. 2 p. SBL

Särskilda skäl

”Särskilda skäl att medge anstånd enligt punkt 2 bör kunna anses finnas avseende den del av skatten som med minst ett halvt prisbasbelopp överstiger sådan del av köpeskillingen som blivit tillgänglig för lyftning före avyttringsårets utgång.” (Prop. 1996/97:100 s. 613).

Anståndsbelopp

Exempel

Försäljning av privatbostad – osäkert om köpet består på grund av tvist.

Skattepliktig vinst	200 000 kr
Skatt	60 000 kr
Köpeskillning tillgänglig för lyftning före beskattningsårets utgång	30 000 kr
Ett halvt prisbasbelopp	18 950 kr

Beräkning av anståndsbelopp	
Skatt	60 000 kr
Köpeskilling tillgänglig för lyftning före beskattningsårets utgång	- 30 000 kr
Ett halvt prisbasbelopp	- 18 950 kr
Anstånd medges med	11 050 kr

Se även vad som anförts ovan under anståndstid i avsnitt 18.5.1.

18.6 Anstånd med betalning av punktskatt

17 kap. 4 a § SBL

Har skattskyldighet att redovisa punktskatt för lager av varor inträtt på grund av att den skattskyldige har upphört med den skattepliktiga verksamheten eller upphört att vara godkänd upplagshavare eller lagerhållare, får SKV medge anstånd med betalning av skatten om det finns särskilda skäl. Anståndstiden får bestämmas till längst ett år efter utgången av den månad då skatten senast ska betalas. (Prop. 2001/02:127 s.177).

18.7 Anstånd vid totalförsvartjänstgöring – ”militäranstånd”

17 kap. 5 § SBL

Militäranstånd

Syftet med bestämmelsen är att vid tillfälliga betalningsproblem ge ett kort rådrum att skaffa fram pengar för att betala skatt som inte ska ändras.

SKV får bevilja anstånd med inbetalning av skatt om den skattskyldiges betalningsförmåga blivit nedsatt på grund av tjänstgöring enligt lagen (1994:1809) om totalförsvarsplikt. Det krävs dock att tjänstgöringen varar minst 60 dagar och att skatten förfaller till betalning under tiden för tjänstgöringen eller under någon av de tre närmast därefter följande månaderna. Detsamma gäller vid tjänstgöring av

1. officerare på reservstat, reservpersonal eller reservofficerare,
2. krigsfrivillig personal
3. hemvärnspersonal
4. medlemmar i frivilliga försvarsorganisationer.

Anståndsbelopp

Enligt lagtexten kan anstånd medges med alla skatter enligt SBL. Enligt prop. 1996/97:100 s. 425 bör dock anståndet normalt inte omfatta belopp som motsvaras av moms och avdragen skatt. Anledningen till det är att pengar motsvarande moms och

Skatter som normalt inte omfattas

avdragen skatt förutsätts finns tillgängliga för inbetalning eftersom den skattskyldige fungerar som statens uppbördsman för dessa skatter. Som exempel på när anstånd undantagsvis kan medges för moms eller avdragen skatt anges i RSV S 1998:13 avsnitt 6 den situationen att en av få uppdragsgivare har ställt in sina betalningar eller har försatts i konkurs och den skattskyldige därför inte har fått betalt för utfört arbete.

Anståndstid

Anståndstiden får bestämmas till längst tre månader efter den dag då tjänstgöringen upphör.

Omprövning av anstånd på grund av överskott på skattekontot

Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto efter det att anstånd medgivits enligt 17 kap. 5 § SBL bör återbetalning inte ske utan det medgivna anståndet bör omprövas (17 kap. 11 § SBL).

18.8 Anstånd vid handläggning av ärende om undvikande av dubbelbeskattning

17 kap. 6 § SBL

Syftet med bestämmelsen är att den skattskyldige inte i onödan ska behöva betala in skatt som helt eller delvis kan komma att falla bort.

I Sveriges skatteavtal med andra stater finns regler för undvikande av dubbelbeskattning. Om en person med hemvist i Sverige anser att SKV har beskattat honom i strid med bestämmelserna i ett skatteavtal kan han, för att få rättelse, vända sig direkt till regeringen eller den myndighet som regeringen förordnar att handlägga sådana ärenden. Detta kan leda till att de olika staterna överlägger om hur avtalet rätteligen ska tolkas.

Normalt handläggs dessa ärenden av finansdepartementet. Om ärendet gäller tillämpning av skatteavtalet mellan de nordiska länderna är SKV behörig myndighet.

Anståndsbelopp

I samband med att finansdepartementet eller huvudkontoret vid Skatteverket handlägger ärendet får de bevilja den skattskyldige anstånd med att betala den skatt som ärendet gäller.

Anståndstid

Anstånd får enligt 17 kap. 6 § andra stycket SBL bestämmas till längst tre månader efter den dag då beslut i ärendet fattades.

18.9 Anstånd med betalning av arvsskatt och gåvoskatt

17 kap. 6 a–6 b §§ SBL

I och med arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystemet flyttades de bestämmelser om anstånd med betalning av skatt, med vissa justeringar, som fanns i lagen 1941:416 (AGL) om arvsskatt och gåvoskatt över till SBL i två nya paragrafer. De särskilda bestämmelserna, i AGL, om senaste ansökningsdag, betalningsintervall och med vilka belopp som anstånd kunde medges med slopades och i stället ankommer det nu på SKV att bedöma dessa frågor.

Om beloppet av kontanta medel m.m. och andra lätt realiserbara värdepapper i ett dödsbo sammanlagt inte uppgår till dubbla beloppet av den arvsskatt som ska förskjutas av dödsboet, eller om det i andra fall skulle medföra avsevärd svårighet för den skattskyldige att genast betala hela den skatt på egendom som tillfallit den skattskyldige, får SKV besluta att skatten får betalas genom högst tio årliga inbetalningar.

I fråga om skatt på viss egendom får SKV besluta att skatten får betalas genom högst tjugo årliga inbetalningar.

Beslut om anstånd enligt ovan får, med vissa undantag, beviljas endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen.

18.10 Anstånd på grund av synnerliga skäl

17 kap. 7 § SBL

Synnerliga skäl

Enligt 17 kap. 7 § SBL får SKV, om det finns synnerliga skäl, bevilja anstånd med inbetalning av skatt även i andra fall eller på annat sätt än som avses i 1–6 a §§.

SKV har utfärdat rekommendationer m.m. RSV S 1998:13 och RSV S 1998:33.

Syftet med bestämmelsen är att vid tillfälliga betalningsproblem medge den skattskyldige ett kort rådrum att skaffa fram pengar för att betala skatt som inte ska ändras.

Ansökningstid

Vid ansökan om anstånd på grund av synnerliga skäl finns ingen senaste ansökningstid föreskriven.

Ansökan om anstånd enligt 48 § 1 mom. UBL och 16 kap. 5 § ML måste ha kommit in till SKV innan skatten förföll till betalning. Sådana anstånd förekommer fortfarande på grund av att förfallodagen kan ha flyttats fram genom att ett tidigare "omprövningsanstånd" upphört.

Restriktiv tillämpning

I prop. 1996/97:100 s. 423 anges att anståndsgivningen bör bli mer restriktiv än tidigare. På sidorna 421 och 422 i nämnda proposition diskuteras att ta bort SKV:s möjlighet att ge anstånd då den skattskyldige har betalningsproblem. KFM kan ju ge uppskov med betalningen. Ur den enskildes synvinkel finns det dock intresse av att SKV ska kunna meddela anstånd. Utredningen finner att detta anståndsinstitut bör finnas kvar "för skattskyldiga som vid något enstaka tillfälle oförvållat hamnat i tillfälliga betalningssvårigheter och som har goda möjligheter att efter en kortare tids anstånd betala skatteskulden." En sådan skattskyldig bör inte drabbas av en betalningsanmärkning med de nackdelar som följer av en sådan. Anståndstiden ska begränsas så långt som möjligt. Särskild restriktivitet bör iakttas om anstånd söks av näringsidkare eller för betydande belopp.

Synnerliga skäl

Anstånd får medges endast om det föreligger synnerliga skäl. Det är den skattskyldige som ska ange de omständigheter som visar att det finns synnerliga skäl och som ska göra sannolikt att han kan betala skatten efter en kort anståndstid.

Enligt RSV S 1998:13 avsnitt 8 bör anstånd kunna beviljas om

- det skulle framstå som uppenbart stötande att inte ge den skattskyldige skäligt rådrum att skaffa fram pengar till betalning av skatten
- i vissa fall vid sjukdom, olyckshändelse eller arbetslöshet
- när en av få uppdragsgivare till en näringsidkare ställt in betalningarna eller försatts i konkurs.

Ej tidigare restförd

För att anstånd ska medges krävs normalt att den skattskyldige inte är restförd. Anståndet ska vara till fördel både för den skattskyldige och staten, dvs. staten ska snabbt få in pengarna och den skattskyldige ska undgå betalningsanmärkning. "Att den skattskyldige har skulder för indrivning hos kronofogdemyndigheten talar givetvis mot att ge anstånd och det får i princip anses utslutet med anstånd om andra fordringar ligger för indrivning. Även det förhållandet att den skattskyldige varit aktuell hos kronofogdemyndigheten under senare år talar mot att betalningsproblemen är tillfälliga och därmed mot att ge anstånd." (se prop. 1996/97:100 s. 422).

Om den skattskyldige är restförd föreligger normalt inte synnerliga skäl.

Skäligt rådrum

För att anstånd ska medges krävs, som framhållits ovan, att anståndet är till fördel både för den enskilde och det allmänna. Anståndet får inte leda till kreditförluster för det allmänna. ”Huvudsyftet kan sägas vara att ge den skattskyldige ett skäligt rådrum att skaffa fram medel till betalningen, t.ex. genom att kräva kunder på betalning eller att realisera tillgångar. Samtidigt bör sägas att i det enskilda fallet det förhållandet att den skattskyldige behöver sälja egendom för att betala en skatteskuld kan tala mot att anse prognosen för betalning vara god.” (se prop. 1996/97:100 s. 422).

Sjukdom, olyckshändelse eller arbetslöshet

Om betalningsförmågan tillfälligt satts ned med minst en femtedel kan anstånd komma ifråga. Betalningsförmågan ska ha satts ned tillfälligt på grund av sjukdom, olyckshändelse eller arbetslöshet, som drabbat den skattskyldige. Den tillfälliga betalningsoförmågan ska ha inträtt i nära anslutning till att skatten förfaller till betalning.

Det avgörande för att ge anstånd är emellertid att den skattskyldige i dag inte kan betala skatten men att han kan antas betala efter ett kortare anstånd.

Uppdragsgivare i konkurs m.m.

Anståndsgivningen för näringsidkare bör vara särskilt restriktiv (prop. 1996/97:100 s. 423).

Det hör till normalt risktagande i näringsverksamhet att det blir tillfälliga problem med betalningen. Anstånd bör därför medges bara i undantagsfall.

I propositionen framförs på s. 423 att det kan finnas större fog att medge anstånd med betalning av ett belopp som motsvarar den skattskyldiges egen inkomstskatt än ett belopp som motsvarar moms eller avdragen skatt. Anståndet bör normalt inte omfatta belopp som motsvaras av moms och avdragen skatt. Anledningen till det är att pengar motsvarande moms och avdragen skatt förutsätts finnas tillgängliga för inbetalning eftersom den skattskyldige fungerar som statens uppbördsman för dessa skatter. Om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet kan SKV vara mindre restriktiv. Om säkerhet ställs kan det som sägs i avsnitt 18.3.5 användas i tillämpliga delar.

Om den skattskyldige inte uppburit likviden ifråga bör anstånd dock kunna medges under någon månad.

Exempel på fall då anstånd med övriga skatter kan medges är om en av den skattskyldiges få uppdragsgivare ställer in betalningarna eller försätts i konkurs.

SKV kan om det är ändamålsenligt besluta att betalningen delas upp i flera poster med skilda anståndstider. Om betalning ska ske med delbelopp bör betalningarna normalt inte spridas ut över en längre tidsperiod än tre månader (prop. 1996/97:100 s. 614).

Säkerhet

I prop. 1996/97:100 s. 423 anges, som ovan nämnts, att SKV kan vara mindre restriktiv med att medge anstånd enligt 17 kap 7 § SBL om den skattskyldige ställer säkerhet för skatten. Om det blir aktuellt att ta emot säkerhet bör SKV tillämpa det som angetts ovan i avsnitt 18.3.5, Säkerhet enligt 17 kap. 3 § SBL.

Anståndstid

Lagtexten anger inte för hur lång tid anstånd kan medges.

Fysisk person, som inte är näringsidkare, bör normalt ges anstånd under högst tre månader. Om den tillfälliga betalningsoförmågan kvarstår vid anståndstidens utgång kan anståndstiden förlängas med tre månader. Sammanlagt bör anstånd inte medges för längre tid än sex månader.

Näringsidkare kan i vissa fall medges anstånd när orsaken till betalningsoförmågan beror på egen arbetslöshet, egen sjukdom, egen olyckshändelse eller olyckshändelse som är direkt knuten till näringsverksamhet. Anstånd bör endast medges under en kortare tid, längst 1–2 månader.

Även i vissa andra fall kan ett kortare anstånd på någon månad medges, se ovan vid uppdragsgivares konkurs m.m.

Anståndsbelopp

Anstånd bör normalt inte medges med högre belopp än underskottet på den skattskyldiges skattekonto. Ibland yrkas och beviljas anstånd med en skatt som ännu inte förfallit till betalning. Det kan gälla beslutad ännu inte förfallen F-skatt, SA-skatt eller ett höjningsbelopp. Anstånd bör då kunna medges med belopp motsvarande det underskott som förväntas uppkomma på skattekontot när den inte förfallna skatten debiteras kontot.

”Slutlig skatt att betala” finns på skattekontot flera månader innan det förfaller till betalning. Det ingår således redan i underskottet på skattekontot. Om anstånd ska medges med ”slutlig skatt att betala” enligt 17 kap. 7 § SBL bör anståndet begränsas till det lägsta av beloppen ”slutlig skatt att betala” och underskottet på kontot vid beslutstillfället.

SKV avgör med vilket belopp anstånd bör medges. SKV bör medge anstånd med det belopp som är skäligt med hänsyn till omständigheterna (prop. 1996/97:100 s. 423). SKV kan kräva att en del av beloppet ska betalas i tid. SKV bör medge anstånd endast med belopp som den skattskyldige gjort sannolikt att han kommer att kunna betala efter anståndstiden.

Bedöms den skattskyldige inte kunna betala bör anstånd inte medges utan underskottet på skattekontot bör överlämnas för indrivning hos KFM i vanlig ordning.

Förlängt anstånd

SKV bör vara restriktiv med att medge förlängt anstånd. När SKV ska ta ställning till en begäran om förlängt anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL ska SKV ånyo pröva den skattskyldiges förmåga att betala skatten efter ett förlängt anstånd.

Det förhållandet att den skattskyldige exempelvis inte lyckats skaffa kredit hos annan än staten talar mot förlängd anståndstid (prop. 1996/97:100 s. 423).

Omprövning av anstånd på grund av överskott på skattekontot

Om det uppkommer ett överskott på den skattskyldiges skattekonto efter det att anstånd medgivits enligt 17 kap. 7 § SBL bör återbetalning inte ske utan det medgivna anståndet bör omprövas. Anstånd enligt 17 kap. 5 eller 7 §§ SBL ska endast ges för att ge den skattskyldige skäligen rådrom att skaffa fram pengar (prop. 1996/97:100 s. 422).

18.11 Ansökan om anstånd

17 kap. 8 § SBL

Ansökan om anstånd med inbetalning av skatt ska ges in till SKV. Ansökan om anstånd enligt 17 kap. 6 § SBL ska normalt inges till finansdepartementet. Om ärendet gäller tillämpning av det nordiska skatteavtalet ska ansökan ges in till huvudkontoret vid Skatteverket.

Skyndsamhetskrav

Ansökningar om anstånd med inbetalning av skatt bör normalt behandlas inom 14 dagar (RSV S 1998:13). Om utredning eller komplettering krävs kan längre handläggningstid krävas.

Ny ansökan

Den skattskyldige kan ansöka om anstånd på nytt. Även om den skattskyldige inte anfört några nya omständigheter ska SKV pröva ansökan i sak. Har inga nya omständigheter framförts kan ansökan avslås med en kort motivering.

18.12 Indrivning

17 kap. 10 § SBL

Indrivning får inte begäras av ett belopp som omfattas av anstånd (17 kap. 10 § SBL)

Denna bestämmelse reglerar endast vad som gäller om restföring ännu inte har skett då anstånd medges.

Om anstånd medgivits med en skatt som förfallit till betalning men ännu inte restförts, så sker ingen restföreling av den del av skatten som motsvarar anståndet.

Vid den tidpunkt som anståndet krediteras skattekontot ligger skattebeloppet antingen i ingående saldo eller bland debetposterna under innevarande period. Anståndsbeloppet får anses ha avräknats mot skatten.

Om anstånd däremot medges innan skatten förfallit till betalning uppstår en del tillämpningsproblem. Den del av skatten, som anstånd medgivits med, får, om restföreling sker av underskott som innehåller skattebeloppet, då anses avse de skatter som anståndsbeloppet tidigare kvittats mot. Se nedanstående exempel (från ränta bortses).

Exempel

Evas slutliga skatt omprövas och höjningsbeloppet, 40 000 kr, förfaller till betalning den 12 april. Eva överklagar beslutet och begär anstånd med betalningen. Anstånd beviljas den 20 mars med 30 000 kr. Anståndsbeloppet krediteras omgående skattekontot. Eva hade då ett ingående underskott på 35 000 kr. Inga andra poster påförelskontot. Vid månadsavstämningen första lördagen i april kvittas anståndsbeloppet mot ingående underskott och resterande 5 000 kr restförelskontot. Skattebeloppet, 40 000 kr debiteras kontot först den 12 april. Anståndsbeloppet har då inte mött skatten. Betalas inte underskottet på kontot restförelskontot vid månadsavstämningen i början av juni. 30 000 kr av det restförda underskottet får då anses avse de skatter som ingick i det ingående underskottet vid avstämningen i april och som anståndsbeloppet kvittats mot.

Underrätta KFM

Enligt 8 § indrivningsförelordningen (1993:1229) ska SKV skyndsamt underrätta KFM om den skattskyldige medgivits anstånd med betalningen.

Avsikten med denna bestämmelse i det gamla systemet var att KFM snabbt skulle informeras så att indrivning avbryts avseende restförd skatt som eventuellt ska bortfalla. I det nya systemet är det tveksamt hur bestämmelsen ska tillämpas. I den mån det uppstår ett överskott på skattekontot och det inte finns några hinder mot återbetalning så överförelskontot till KFM och avräknas mot äldsta restförda skattekontounderskott. Om SKV informerar KFM om anstånd som inte ska påverka eller redan har påverkat restförda skattekontounderskott kan missförstånd uppstå. Se avsnitt 18.13.

18.13 Omprövning

Omprövning av anstånd på SKV:s initiativ

SKV får enligt 17 kap. 11 § SBL ompröva ett beviljat anstånd med betalning av skatt om den skattskyldiges ekonomiska förhållanden har förändrats väsentligt sedan anstånd beviljats eller om det finns andra särskilda skäl. Detta gäller dock inte anstånd som beviljats enligt 2 a § (prop. 2002/03:106 s. 250).

Särskilda skäl att ompröva ett beslut om anstånd kan finnas bl.a. i de fall den skattskyldiges betalningssvårigheter har varit en väsentlig grund för anståndet och fråga uppkommer om återbetalning av skatt till den skattskyldige (prop. 1996/97:100 s. 616).

I vissa fall kan det också, t ex. när den skattskyldiges ekonomiska situation försämrats väsentligt, finnas skäl att ompröva beviljat anstånd. Det kan då finnas behov av att kräva att den skattskyldige ställer säkerhet för fortsatt anståndsgivning (prop. 1996/97:100 s. 424). Exempel på sådana situationer är att den skattskyldige har nytillkomna skulder hos KFM eller ställt in sina betalningar. Innan omprövning måste SKV kommunicera med den skattskyldige.

Omprövning/överklagande av den skattskyldige

Om den skattskyldige inte är nöjd med SKV:s beslut kan han begära omprövning eller överklaga beslutet.

Begäran om omprövning eller överklagande ska ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick del av beslutet. (21 kap. 5 § och 22 kap. 4 § SBL).

Beslut om anstånd på grund av handläggning avseende ärenden om dubbelbeskattningsavtal (17 kap. 6 § SBL) får dock inte överklagas.

18.14 Anstånd vid solidarisk betalningsskyldighet

Med skatt likställs, enligt 1 kap. 4 § SBL, belopp, som någon annan än den skattskyldige ålagts betalningsansvar för enligt 12 kap. SBL.

Enligt samma lagrum likställs bolagsman i HB/KB, som ålagts betalningsansvar för skatt, med skattskyldig.

Den som ålagts solidarisk betalningsskyldighet för skatt bör kunna medges anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL med betalning av ålagt ansvarsbelopp, i de fall förutsättningarna för sådant anstånd föreligger.

Bolagsman i HB/KB som ålagts ansvar bör kunna medges anstånd även enligt 17 kap. 2 § SBL.

18.15 Följder m.m. då anstånd medges i skattekontosystemet

Som nämnts ovan i avsnitt 18.1 Allmänt kan den skattskyldige inte längre välja att betala en viss skatt utan betalning kan bara ske till skattekontot. Den påförda skatten debiteras skattekontot på förfallodagen eller, när det gäller grundbeslut av slutlig skatt, den dag då denna skatt beslutas. En skattedebitering påverkas inte av ett beslut om anstånd med att betala skatten. När SKV registrerar anstånd för skatt som hanteras i skattekontot medges anstånd med ett visst belopp. Då anstånd beviljas krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Krediteringen sker samma dag som anståndsbeslutet registreras. Anståndsbeloppet avräknas inte längre från den skatt anståndet gäller. Anståndsbeloppet avräknas i stället mot debiteringarna under den period då anståndet registreras.

Exempel

I exemplet bortses från ränta.

Med ”slutlig skatt att betala” avses att det blir skatt att betala sedan den slutliga skatten justerats med alla poster enligt 11 kap. 14 § SBL, dvs. det som tidigare kallades kvarstående skatt.

Anders har ”slutlig skatt att betala” på 40 000 kr. Skatten har påförts kontot den 23 november 2002. Den förfaller till betalning den 26 februari 2003. Anders har överklagat taxeringen och begärt anstånd med betalning av skatten. Han betalar därför inte skatten. Vid avstämningen den 1 mars får Anders ett betalningskrav på 40 000 kr. I kravet anges en senaste betaldag, benämnd förfallodag. I kravet informeras om att den del av skulden som inte är betald senast på förfallodagen överlämnas till KFM. För att undvika detta måste Anders i tid betala både ovannämnda belopp och övriga belopp som förfaller till betalning denna månad. Vissa beloppsgränser finns. Anders har debiterad SA-skatt på 8 000 kr per månad. Under mars 2004 medger SKV anstånd med 40 000 kr. Anders betalar inte SA-skatten under mars. Restföringsgränsen är 500 kr.

Vid avstämningen den 3 april 2004 restförs 8 000 kr.

Ing saldo	- 40 000
anstånd	40 000
SA-skatt	- 8 000
överlämnat till KFM	8 000

utgående saldo 0

Anståndsbeloppet krediteras skattekontot på samma sätt som om det inkommit en betalning. Eftersom krediteringen inte är tillräckligt stor kvarstår ett underskott på 8 000 kr. Detta restförs. Skattebeloppet som han fått anstånd med att betala har lett till en tidigarelagd restföreläggning av SA-skatten. Hade anståndsbeloppet inte krediterats kontot så hade 40 000 kr restförts i april och Anders fått en betalningsanmaning på 8 000 kr efter avstämningen i april. Restföreläggning av 8 000 kr hade skett först i maj om full betalning inte skett.

Om alla skatter på skattekontot är betalda kan anståndet leda till att det blir ett överskott då anståndsbeloppet krediteras kontot. Finns inga hinder mot återbetalning, t.ex. beslutad ännu inte förfallen skatt utom F- och SA-skatt så återbetalas anståndsbeloppet om den skattskyldige önskar det. I första hand används dock anståndsbeloppet till att täcka periodens debiteringar.

Exempel

I exemplet bortses från ränta.

Bodil har ”slutlig skatt att betala” på 40 000 kr. Skatten har påförts kontot den 23 november 2004. Den förfaller till betalning den 26 februari 2005. Bodil har överklagat taxeringen och begärt anstånd med att betala skatten. Bodil betalar skatten den 15 februari 2005. Bodil har debiterad SA-skatt på 8 000 kr per månad. Under mars 2004 medger SKV anstånd med 40 000 kr. Bodil betalar inte sin SA-skatt under mars.

Vad händer vid avstämningen i april 2005? Bodil får då ett överskott på sitt skattekonto som kan användas till att betala SA-skatt några månader framåt eller som hon kan begära få utbetalt.

Ing saldo	- 0
anstånd	40 000
SA-skatt	- 8 000
utgående saldo	32 000

Konsekvensen av ett anstånd beror således på ställningen på den skattskyldiges skattekonto. Det beror också på vad som händer på kontot fram till i första hand kommande månadsavstämning.

Vad kan hända på skattekontot?

På skattekontot avräknas periodens alla krediteringar i första hand mot periodens debiteringar. Därefter uppstår antingen ett överskott eller ett underskott för perioden. Till perioden hör även ränta. Denna avräkning följer av 16 kap. 11 § SBL. Om det är ett

överskott för perioden används det till att täcka eventuellt ingående underskott. Återstår ett överskott används det till att täcka olika spärrar t.ex. beslutad ännu inte förfallen skatt utom F- och SA-skatt. Återstår därefter ett överskott används det till att täcka eventuella restförda skattekontunderskott. Det följer av 16 kap. 9 § SBL och 15 § avräkningslagen (1985:146). Hos KFM sker avräkning först mot äldsta skattekontunderskott. Om det därefter återstår ett överskott som skulle betalas tillbaka enligt 18 kap. 1 eller 2 § SBL så används överskottet mot grundavgift på skattemål, mot restförda skatter och avgifter enligt äldre lagstiftning och mot andra A-mål.

Det som därefter återstår återbetalas.

Exempel

I exemplet bortses från ränta.

Gustav är restförd för ”slutlig skatt att betala” vid 2003 års taxering. Gustav påförs ”slutlig skatt att betala” vid taxeringen år 2004 med 150 000 kr. Han överklagar taxeringen och begär anstånd med att betala skatten. Beloppet förfaller till betalning den 26 februari 2005. SKV avslår Gustavs anståndsansökan den 15 februari 2005. Vid avstämningen den i mars 2005 finns ett underskott på 150 000 kr på Gustavs skattekonto. Gustav betalar inte enligt betalningsuppmanningen, utan begär att SKV ska ompröva beslutet om avslag på anståndsansökan. Underskottet restförs vid avstämningen den 5 april 2005 innan ansökan om omprövning har inkommit till en handläggare på SKV. Den 15 april 2005 medger SKV anstånd med hela skattebeloppet 150 000 kr. Vid avstämningen i maj 2005 finns ett överskott på skattekontot på 150 000 kr. Då det inte finns några spärrar, överförs överskottet till KFM. Hos KFM avräknas det i första hand mot den äldsta restförda skulden, dvs. mot det skattekontunderskott som avser ”slutliga skatten att betala” taxeringsår 2003. Av detta är fortfarande 100 000 kr obetalt. Denna skuldpost 1 hos KFM kommer nu att registreras som om den vore betald. Det underskott som restfördes den 5 april 2005 nedsätts med 50 000 kr till 100 000 kr. Denna skuldpost 2 i KFM:s register ser ut som om den skulle vara hänförlig till den slutliga skatten 2004. Den är i själva verket hänförlig till den slutliga skatten vid 2003 års taxering.

Detta skattebyte är en effekt av skattekontots konstruktion. Om Gustav åberopar anståndsbeslutet för taxeringsåret 2004 som grund för att skuld 2 inte ska betalas så måste SKV och KFM vara

medvetna om att skuldpost 2 nu avser ”slutlig skatt att betala” taxeringsåret 2003 och att KFM ska göra löneutmätning eller andra exekutiva åtgärder.

I ett fall avräknas i praktiken anståndsbeloppet från ”rätt skatt”. Det sker om den skattskyldige inte har andra skattekontoskulder än ”slutlig skatt att betala” och anstånd beviljas med den innan ny ”slutlig skatt att betala” debiteras kontot. Det krävs också att det inte finns några andra spärrar på skattekontot och att det hos KFM endast finns skattekontounderskott, som beror på denna ”slutliga skatt att betala”.

Hur mycket ska den skattskyldige betala om anstånd medges enligt 17 kap. 2 § eller 6 § SBL

Då anstånd medges krediteras skattekontot anståndsbeloppet. Av anståndsbeslutet framgår inte vad resultatet av anståndet blir. Krediteringen kan leda till att det blir ett överskott på skattekontot. I vissa fall kan överskottet utbetalas till den skattskyldige. Krediteringen kan också leda till att det blir noll eller ett underskott på skattekontot. Det går inte att i systemet räkna fram exakt vad den skattskyldige ska betala. Om och vad han ska betala under perioden beror på

- vilken den aktuella ställningen på kontot är,
- eventuella bevakningsposter och spärrar som finns i skattekontosystemet för den skattskyldige,
- vilka övriga poster som den skattskyldige ska betala under perioden,
- vad som i övrigt händer varje dag på skattekontot samt
- att ränta räknas om och påförs först vid den kommande månadsavstämningen.

Anstånd bör inte leda till att "preliminär skatt att återfå" skapas

När SKV fattar beslut om anstånd enligt 17 kap. 2 § SBL avseende ”slutlig skatt att betala” så bör SKV inte skapa ”preliminär skatt att återfå”. ”Preliminär skatt att återfå” motsvarar det som tidigare kallades överskjutande skatt.

Exempel

Peter har en ”slutlig skatt att betala” på 20 000 kr. Han har överklagat det grundläggande taxeringsbeslutet som innebar en höjning av skatten med 40 000 kr. Om han vinner kommer han att få nedsättning med 40 000 kr vilket skulle motsvara ”preliminär skatt att återfå” med 20 000 kr. SKV bör i denna situation endast medge anstånd med ett belopp som motsvarar 20 000 kronor, dvs. den slutliga skatt han har att betala.