

Kerstin Nyquist
Skatter i ett rättssäkerhetsperspektiv

När vi i dag diskuterar rättssäkerhet på skatteområdet finns det anledning att ta avstamp i de förhoppningar om ökad rättssäkerhet för de skattskyldiga som manifesterades vid tiden då Näringslivets Skattedelegation (NSD) bildades. Har exempelvis den skattskyldiges uppgiftslämnande lett till att bevisbördan numera nästan fullständigt vilar på Skatteverket (SKV) såsom förutsågs när den obligatoriska självdeklarationen infördes 1902? I den här artikeln behandlas några aktuella rättssäkerhetsfrågor på skatteområdet.

Inledning

Självdeklarationen var en tämligen ny företeelse när NSD bildades 1918. I samband med införandet av progressiv beskattning 1902 hade även systemet med obligatorisk självdeklaration införts. Tiden dessförinnan hade präglats av något som av Riksskatteverket (numera Skatteverket) har beskrivits som ”Den fria uppskattningens tid”. Mellan åren 1861 och 1902 fanns nämligen ingen skyldighet att lämna uppgifter till ledning för egen taxering. Det var enligt Riksskatteverket inte tal om någon kontroll vid denna tid utan det var fråga om beskattning utifrån kända fakta eller uppskattning när fakta saknades. I avsaknad av uppgifter blev taxeringarna mycket summariska.¹

Herman Palmgren, som tjänstgjort som sekreterare åt de tre sakkunniga som lade fram betänkandet med förslag till bestämmelser om bland annat obligatorisk självdeklaration, beskrev fördelarna med förslaget vid ett sammanträde i Nationalekonomiska föreningen. Han framhöll att den, som någonsin

klagat i ett taxeringsmål eller eljest har kännedom om sådana måls behandling känner alltför väl med vilka svårigheter det är att vinna ändring i åsatt taxering. Beskattningsmyndigheterna presumeras ha rätt och för att kullkasta denna presumtion erfordras det, att den klagande förebringar full juridisk bevisning om riktigheten av sitt påstående, något som ofta nog är mycket svårt och ibland kan vara nästan omöjligt när den skattskyldige ofta inte vet vad han ska bevisa. Palmgren menade därför att införandet av en obligatorisk självdeklaration skulle åstadkomma en nästan fullständig omkastning då taxeringsmyndigheterna skulle erhålla noggranna uppgifter som den skattskyldige själv uppgivit.²

Med Palmgrens förutsägelse i åtanke behandlas några i dag aktuella frågor rörande rättssäkerhet på skatteområdet i avsnitten nedan. Jag tar upp Skatteverkets kontrollmetoder, bevisfrågor samt sanktioner i form av skattetillägg. I det avslutande avsnittet lämnar jag några egna synpunkter på de frågeställningar som behandlats.

Skatteverkets kontrollmetoder

Skatteverket har i sin kontrollverksamhet tillgång till olika typer av kontrollformer.³ *Skrivbordskontroller* och *revision* är generella kontrollformer och därutöver finns särskilda kontrollformer. En revision är den mest långtgående kontrollformen. Vid revision får räkenskapsmaterial och andra handlingar som rör verksamheten granskas. Vidare får revisorn till exempel inventera kassan, granska lager, maskiner och inventarier samt besiktiga verksamhetslokaler. Kontrollformerna *personalliggare* och *kassaregister*,

som kommer att behandlas nedan, är fristående från revisionsinstitutet.

Under 1970-talet reformerades organisationen för skattekontrollen och ett av syftena var att förskjuta tyngdpunkten i granskningsarbetet till näringsverksamhet och andra mer komplicerade deklarationer. Ambitionen var bland annat att kraftigt öka antalet revisioner från drygt 10 000 till 50 000 per år.⁴ Så blev det inte. Av *Skattestatistisk årsbok 2011* framgår att antalet revisioner i stället har minskat under de senaste trettio åren. Under 1980-talet var antalet revisioner under ett antal år över 18 000 därefter skedde en successiv minskning.⁵ Av Skatteverkets årsredovisning år 2017 framgår att revisionerna under senare år legat på ca 3 000 per år. Däremot har nya kontrollåtgärder föranlett stora arbetsinsatser från Skatteverkets sida i form av tillsynsbesök, fördjupad tillsyn och kontrollbesök av kassaregister samt kontroll av personalliggare. År 2017 handlade det om närmare 26 000 besök hos företag med skyldighet att använda personalliggare och/eller kassaregister.⁶ Kraven på personalliggare och kassaregister är förknippade med sanktionsavgifter och innebär kostnader för företagen.

Nedan kommer jag att gå igenom kontrollformerna personalliggare och kassaregister, utvärderingar av dessa samt kritik som framkommit. Därefter behandlas två ytterligare kontrollformer som Skatteverket kommit att tillämpa under senare tid. Det handlar om nya företeelser som avviker från traditionell skattekontroll och svensk förvaltningstradition. Den ena benämner jag *Fördjupad samverkan/dialog* (Fördjupad samverkan har på senare tid bytt namn till Fördjupad dialog) och den andra *Samverkan mellan Skatteverket, FAR och SRF*.

Personalliggare

Tanken bakom kontrollsystemet med personalliggare var att Skatteverket skulle få avsevärt bättre möjligheter att upptäcka svartarbete. En person som är verksam i näringsverksamheten men inte finns antecknad i personalliggaren kan misstänkas

arbeta svart. Med personalliggare avses en handling, i pappersform eller elektronisk, som innehåller de uppgifter som har antecknats och bevarats enligt personalliggarreglerna. Företag som bryter mot regelverket kan komma att påföras kontrollavgift. Hittills finns krav på personalliggare i restaurang-, frisör-, och tvätteribranschen samt byggbranschen. Från och med den 1 juli 2018 kommer ytterligare ett antal branscher att ingå i denna grupp.

Från näringslivet fanns en positiv inställning till att krav på personalliggare infördes i restaurang- och frisörbranschen år 2007. Huruvida regelverket uppfyller sitt syfte finns det dock delade meningar om. Strax efter genomförandet gjorde Skatteverket en utvärdering och kom fram till att 4 000 ”svarta” jobb blivit ”vita” under 2007. En ny utvärdering gjordes 2009 på uppdrag av Finansdepartementet. Skatteverket kom då fram till att de sammanlagda lönerna i restaurangbranschen ökat med motsvarande 4 000–6 000 årsarbetskrafter. Frisörbranschen gick inte att beräkna. Utvärderingen fick omfattande kritik och krav framställdes på att en oberoende utvärdering behövde göras.⁷

Forskare vid Handelns forskningsinstitut genomförde på uppdrag av Svenskt Näringsliv en utvärdering av personalliggares effekter på lönerapporteringen i restaurang- och frisörbranschen. Resultaten, som presenterades vid ett seminarium hos Svenskt Näringsliv den 30 maj 2017, visar att Skatteverkets utredning från 2009 har ett flertal brister och att de tidigare skattade effekterna av personalliggare i restaurang- och frisörbranschen därmed är förknippade med stor osäkerhet. Utredningen från Handelns forskningsinstitut indikerade att kravet på personalliggare inte tycks ha bidragit till att öka de inrapporterade lönesummorna, vilket tyder på att resultaten från Skatteverkets tidigare utredning är missvisande. Förklaringen till detta resultat kan vara att det bara är en liten andel av företagen som ägnar sig åt skatteundandragande. En annan förklaring kan vara att de som fuskar hittar nya vägar för att anställa svart arbetskraft. Beträffande kostnaderna för att införa personalliggare konstaterades

sammanfattningsvis att de var betydligt högre än de extra skatteintäkter som personalliggare (i bästa fall) bedömdes inbringa.⁸ Avslutningsvis framhöll rapportförfattarna det anmärkningsvärda att den myndighet som har i uppgift att kontrollera införandet av personalliggare också genomför utvärderingen av reformen.⁹

Kassaregister

När krav på kassaregister infördes 2010 var de övergripande syftena dels att försvåra för näringsidkare att undanhålla intäkter från redovisningen, dels att förbättra myndigheternas kontrollmöjligheter. Kravet på kassaregister gäller vid försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning. Företag som bryter mot regelverket kan komma att påföras kontrollavgift. År 2012 utvidgades bestämmelserna om kassaregister och personalliggare även till torg- och marknadshandel, vilka tidigare varit undantagna från kassaregisterkravet.¹⁰

Effekterna av systemet med kassaregister utvärderades av Skatteverket 2013.¹¹ Enligt rapporten har kassaregisterreformen resulterat i en viss omvandling av svarta intäkter till vita. En grafisk analys sägs ge visst stöd för att en del av den kortsiktiga effekten på 5 procent i ökad redovisad omsättning är bestående. Skatteverkets bedömning blir att åtminstone omkring 1 procent av uppgången består på sikt och motsvaras av minskat skatteundandragande.

I underlagsrapporten till Skatteverkets rapport redovisas en analys av Per Engström, docent i nationalekonomi vid Uppsala universitet. Han uttalar att delar av uppgången i omsättning kan utgöra en prisseffekt, det vill säga bero på kostnaden för kassaregistret i sig. Det sägs vidare att en mycket enkel förklaring till att omsättningen minskar över tid efter införandet av kassaregister kan vara att den initiala effekten på svarta inkomster endast är temporär. Ett kassaregister gör det förvisso svårare att inte registrera alla intäkter, men gör det inte omöjligt att ta emot svarta inkomster. Att omsättningen tycks öka temporärt månaden efter att kassaregister

införts för att sedan återigen avta kan således helt enkelt vara ett tecken på att de svarta inkomsterna med tiden återvänder.¹²

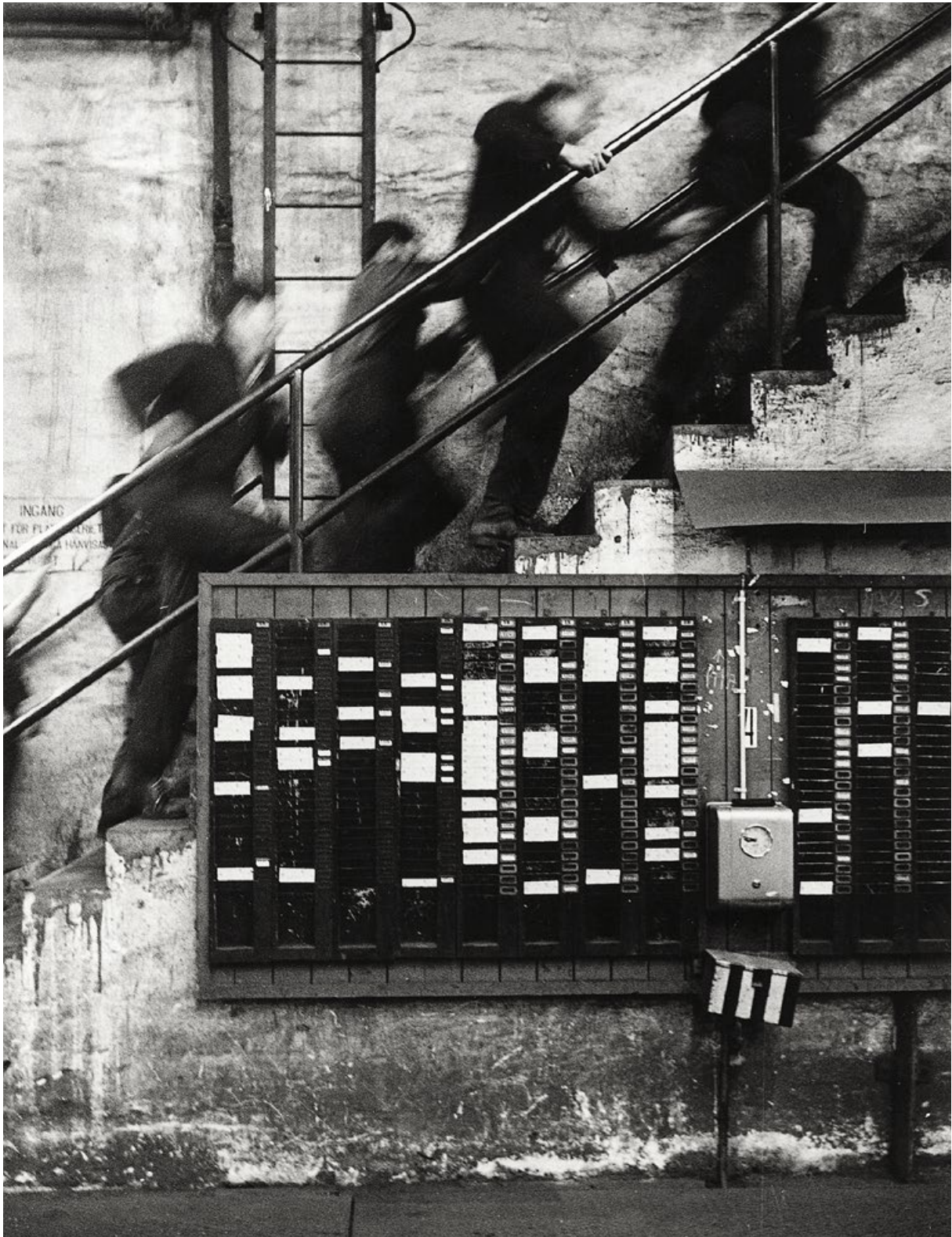
Svenskt Näringsliv liksom Visita (tidigare Sveriges Hotell- och Restaurangföretagare) har i många sammanhang ställt sig kritiska till de beräkningar som Skatteverket gjort av effekterna av systemen med personalliggare och kassaregister och begärt att utvärdering görs av en oberoende part och inte av Skatteverket. I en särskild skrivelse till finansministern 2016 krävde Visita att en utvärdering ska göras. Visita tog där upp att Skatteverket i hög grad tar ut kontrollavgifter där det varken förekommer eller misstänks något som helst skattefusk.¹³ Till detta kan även läggas att påförande av kontrollavgift på grund av brister i personalliggare eller kassaregister kan leda till att det företag som drabbas även kan förlora sitt serveringstillstånd.¹⁴

Det är osäkert hur stora kostnader som kassaregister och personalliggare gett upphov till för företagen, eftersom det är svårt att separera dessa kostnader från sådana som ändå skulle ha uppstått. Det anses ändå röra sig om betydande kostnader. Till detta kommer den tid som företagen och de anställda lägger på hantering av systemen samt de kontrollavgifter som påförs. Under åren 2007–2014 har företagen påförts kontrollavgifter avseende kassaregister och personalliggare med nästan en kvarts miljard.¹⁵

Fördjupad samverkan/dialog

I en debattartikel i *Dagens Industri* den 7 mars 2011¹⁶ presenterade Skatteverket det nya arbetssättet Fördjupad samverkan. Skatteverket erbjöd de största svenska företagen en möjlighet att minska skatteriskerna. För att förebygga skattefel och osäkerhet skulle en närmare dialog inledas. Introduktionen av arbetssättet skulle ske under slutet av 2011 för att på sikt omfatta de flesta större svenska företagskoncerner. En särskild koncernansvarig tjänsteman på Skatteverket skulle utses som företagets kontaktperson. De företag som valde att vara med i

Kerstin Nyquist



För drygt tio år sedan infördes krav på personalliggare för restauranger och frisörer.
Sedan dess har flera andra branscher inkluderats.

samverkan skulle få tydliga och snabba svar på sina frågor. Målet för samarbetet skulle vara långsiktigt och inledas med en skriftlig avsiktsförklaring. Genom att vara med i Fördjupad samverkan skulle företagen förebygga revisioner eller andra kontrollåtgärder som skulle kunna leda till skattetillegg och långdragna rättsprocesser. Arbetsättet skulle göra Skatteverket effektivare och kontrollresurserna skulle kunna användas på annat håll. Kort därefter presenterades rapporten ”Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner” på Skatteverkets hemsida. Av rapporten framgick bland annat att företagen skulle hanteras på följande sätt:¹⁷

A Fördjupad samverkan med koncerner som vill samverka.

B Individuell bedömning och hantering av företag som inte vill samverka och som ägnar sig åt aggressiv skatteplanering.

C Kollektiv bedömning och hantering av Storföretagsregionens övriga företag och koncerner.

När det gällde kategori B skulle, enligt Skatteverket, ett arbetsätt utvecklas och åtgärder vidtas för att försöka stoppa upplägg som strider mot gällande lag eller som är oförenliga med lagstiftningens intentioner.

Som en reaktion på rapporten lämnade 25 av de största företagen i Sverige i juni 2011 en skrivelse till Skatteverket där man avböjde att bli tillfrågade om att delta i Fördjupad samverkan. Som skäl åberopades bland annat att den svenska skatterättsliga miljön inte ger de grundförutsättningar som behövs för en sådan samverkan. Ett annat hinder angavs vara att svensk lagstiftning begränsar ett sådant förfarande. Företagen framförde slutligen att sådana förändringar som presenterats i rapporten enligt deras bedömning inte kunde genomföras utan att föregås av en behandling i en allsidigt sammansatt utredning med representanter från bland annat aka-

demin, domstolarna och näringslivsorganisationer. För ytterligare förbättrat samarbete mellan Skatteverket och företagen välkomnades en gemensam diskussion tillsammans med Svenskt Näringsliv.

Hur många företag som deltagit i *Fördjupad samverkan* under åren är oklart, men enligt de uppgifter som lämnats från Skatteverket rör det sig knappast om fler än ett tiotal. Numera – april 2018 – lär det inte vara fler än fem. Ett antal av dessa är statliga bolag.

Skatteverket hade utlovat sekretess för de företag som deltog i *Fördjupad samverkan*, men efter ett avgörande i Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) sommaren 2013 visade det sig att Fördjupad samverkan inte omfattas av sekretess.¹⁸ Vidare har Skatteverket ändrat uppfattning om hur arbetet ska gå till allteftersom kritik kommit fram. I ”Ändrade riktlinjer för Fördjupad dialog” på Skatteverkets hemsida framgår exempelvis att förordnandet av kontaktperson på Skatteverket numera har tidsbegränsats till fyra år.¹⁹

Utöver att näringslivet i olika sammanhang deltog i debatter med Skatteverket rörande Fördjupad samverkan fanns även ett stort engagemang från ett flertal akademiker. Professor Robert Pålsson framförde i sin rapport *Fördjupad samverkan/horizontal monitoring i svensk offentligrettslig miljö* stark kritik mot Skatteverkets nya arbetsmetoder. Bland annat ansåg han att arbetsmetoderna inte är anpassade till de grundläggande krav på legalitet som präglar svensk förvaltningsrätt och förvaltnings-tradition.²⁰ Professor Ulf Bernitz och professor Jane Reichel ansåg i sin rapport *Effektivitet eller legalitet – en bedömning av Skatteverkets nya samarbetsformer* bland annat att Skatteverkets nya arbetsformer ter sig främmande för en svensk förvaltningsmodell. När Skatteverket söker interagera med enskilda företag och förmå dem att följa skattelagstiftningen genom att ingå avtal om informationsutbyte snarare än genom traditionell ärendehantering, hamnar arbetsformen i en gråzon.²¹ Även professor Roger Persson Österman och adj. professorn Carl Svernlöv har behandlat Skatteverkets nya arbetsmetoder i rapporten *CSR i företagsbeskattning*.²² Persson Öst-

erman och Svernlöv ansåg att det kan diskuteras om det är lämpligt att regelstyrda myndigheter ska arbeta med opinionsbildande arbete. De konstaterade vidare att samhällsstyrning är svår att uppnå med hjälp av sociala värderingar eftersom dessa inte sällan står i konflikt med varandra. Följs lagregler når vi en viss stabilitet i samhället och dessutom en högre förutsebarhet med avseende på aktörers agerande och rättssäkerhet.²³

Samverkan mellan Skatteverket, FAR och SRF

Den 10 september 2012 ingick Skatteverket ett avtal om samverkan med FAR och Srf konsulternas förbund (SRF). Samverkan innebär att konsulter som är med i dessa organisationer får en särbehandling – och i förlängningen deras klienter som tillhör kategorin mindre företag. Revisions- eller redovisningsbyråer rapporterar till Skatteverket vilka deklarerationer de har varit med om att upprätta. Så tidigt som möjligt ska konsulterna kontakta Skatteverket i oklara och komplicerade frågor. Skatteverket ska återkoppla till dem om eventuella fel för att ytterligare stärka kvalitetsarbetet. Om det blir rätt från början behövs ingen kontroll i efterhand, enligt Skatteverket. De företag som gjort rätt ska således slippa bli kontrollerade. Klienterna vinner ökad trygghet och ”drabbas” av färre kontakter med Skatteverket efter det att uppgifter lämnats.²⁴

Professorerna Bernitz och Reichel bedömde i sin rapport att avtalsarrangemanget med FAR och SRF inte framstod som förenligt med vare sig den grundläggande likabehandlingsprincipen eller objektivitetsprincipen i regeringsformen²⁵ och därmed inte heller med Skatteverkets ställning som förvaltningsmyndighet. Det står enligt rapportförfattarna inte heller i överensstämmelse med svensk förvaltningstradition. De anser att det nuvarande avtalsarrangemanget förtjänar allvarlig kritik och bör ersättas av en ordning som ges en neutral utformning.²⁶

Näringslivet var mycket kritiskt till den gräddfil som man ansåg att Skatteverket skapat för företag som tillhör vissa organisationer. Skatteverket å sin

sida framhöll att det var fråga om en försöksverksamhet som kommer att utvärderas.²⁷

Sammanfattning

Kontrollen av företag i form av revisioner har minskat mycket kraftigt. Skatteverket lägger ned stora resurser på systemen med personalliggare och kassaregister. Myndigheten söker hela tiden utvidga och utveckla användningen av dessa system till nya branscher och mer teknik. Kostnaderna är betydande för företagen och sanktionerna kan drabba hårt i rena misstagsfall. Skatteverket har självt utvärderat systemen, utvärderingar som blivit starkt kritiserade. De nya arbetsmetoderna *Fördjupad samverkan/dialog* och *Samverkan mellan Skatteverket, FAR och SRF* utmärker sig genom att de fått mycket kritik från såväl näringslivet som akademien. Kritiken grundas i stor utsträckning på att Skatteverkets åtgärder strider mot såväl grundlagen som förvaltningslagen och förvaltningsrättsliga principer.

I nästa avsnitt behandlar jag bevisfrågor och då närmare bestämt i mål om så kallade osanna fakturor.

Bevisfrågor

Av Palmgrens uttalande i inledningen av den här artikeln framgick att han menade att vad gällde bevisningen skulle införandet av en obligatorisk självdeklaration åstadkomma en nästan fullständig omkastning då taxeringsmyndigheterna skulle erhålla noggranna uppgifter som den skattskyldige själv har uppgivit. Det uttalandet kan vara något att ha i minnet när bevisfrågor i skattemål kommer upp i dagens skattevärld. En typ av skattemål där värdering av bevisning blir mycket central är i mål om så kallade osanna fakturor.

Med osann faktura avses ett avtal som har ingåtts för att ge sken av att vara ett avtal avseende köp av varor eller tjänster, men att avtalet egentligen avser själva fakturan. En kund beställer en faktura från fakturaföretaget som företräds av en så kallad målvakt. Fakturan upprättas och skickas till kunden

Skatter i ett rättssäkerhetsperspektiv



Kassaregistren förlorar i betydelse som kontrollverktyg i takt med den kraftigt minskade hanteringen av kontanter i handeln. Det finns inga svenska mynt med årtalet 2017 eftersom ingen prägning skedde det året.

som betalar och bokför kostnaden i sin näringsverksamhet. Målvakten tar därefter ut pengarna kontant och betalar tillbaka dem till kunden, efter avdrag för viss provision. Kunden har på så sätt fått tillgång till kontanter utanför bokföringen som kan användas för egen del eller för att betala svarta löner.

På uppdrag av Svenskt Näringsliv genomförde professorn, sedermera justitierådet, Christer Silfverberg och docenten, sedermera professorn, Roger Persson Österman år 2010 en undersökning som behandlade bevisfrågor i mål om osanna fakturor.²⁸ Upprinnelsen till undersökningen var att många företagare och ombud hörde av sig till Svenskt Näringsliv och berättade om anklagelser för skattefusk som de ansåg var oriktiga. De ansåg också att det inte hjälpte att processa i domstol eftersom man inte lyssnade på deras argument. Ombuden visade på domar som de ansåg inte höll måttet vad gällde en rättssäker domstolsprövning.

I rapporten undersöktes sammanlagt 44 domar från länsrätter (numera förvaltningsrätter) och kammarrätter. I stort sett följde domarna det mönster som beskrivits ovan. Det var ostridigt i målen att arbetet utförts och att uppdragstagaren hade F-skatt. Gemensamt för domarna var vidare att uppdragsgivarna var företag vars skötsamhet i övrigt inte ifrågasattes. Många av domarna var svåra att följa. Det var många gånger svårt att förstå utgången i målen. Det var påfallande hur olika domstolarna hanterat de studerade domarna med avseende på domskälens utformning, angivet bevisstema, vem som ålagts bevisbördan, den erforderliga nivån på bevisstyrkan, angiven bevisvärderingsmetod samt vilka bevis som uppfattas vara nödvändiga för att det påstådda händelseförloppet ska anses vara visat. Silfverberg och Persson Österman ansåg sammanfattningsvis att det förhållningssätt till bevisfrågorna som kommit till uttryck i flertalet av domarna inte var förenligt med grundläggande krav på rättssäkerhet.

Vid prövning av ett antal mål om osanna fakturor år 2012 har HFD redogjort för huvudprinciperna för bevisprövningen i skattemål och för de lagregler som är aktuella.²⁹ I samtliga mål konstaterade HFD

att Skatteverket haft fog för sin uppfattning att det förekommit osanna fakturor i uppdragstagarnas (fakturaavsändarnas) verksamheter. Enligt HFD:s mening betyder dock inte detta med automatik att samtliga deras kunder har varit delaktiga i förfarandet. HFD framhöll att varje enskilt fall måste bedömas individuellt med beaktande av omständigheterna i just det fallet. Av de fyra situationer som var föremål för prövning i 2012 års rättsfall vann den skattskyldige processen fullt ut i tre. Två av dessa avsåg eftertaxering och efterbeskattning (som har strängare beviskrav) och en avsåg det ordinarie förfarandet. Det enda beslut av Skatteverket som stod sig avsåg det ordinarie förfarandet, men inte heller i det fallet ansåg HFD att det var styrkt att den skattskyldige hade lämnat oriktig uppgift och skattetillägget undanröjdes därför.

Det fanns anledning att anta att beviskraven skulle skärpas hos såväl Skatteverket som domstolarna efter HFD:s vägledande domar. Tyvärr är det mycket som tyder på att så inte blivit fallet. Exempel på det är bland annat en kammarrättsdom som justitierådet Margit Knutsson, HFD, redogjort för i en artikel i *Svensk skattetidning*.³⁰ I det fallet hade kammarrätten konstruerat en presumptionsregel till nackdel för den skattskyldige som väsentligt skärpte beviskraven för den skattskyldige, medan Skatteverket fått motsvarande lindring i sin bevisbörda.

I april 2018 beviljade HFD prövningstillstånd i ett mål om osanna fakturor.³¹ Skatteverket hade överklagat en viss del av kammarrättens dom, men HFD har i första hand gett tillstånd till prövning av om det finns särskilda skäl att besluta till det bättre för den skattskyldige oavsett att den skattskyldige inte överklagat kammarrättens dom.

Sammanfattning

I mål om osanna fakturor har problemen med bevisningen varit stora under lång tid. Efter Svenskt Näringslivs rapport och HFD:s vägledande domar fanns anledning att anta att rättsläget avsevärt skulle förbättras för de skattskyldiga. Så har dock inte skett.

Nu har HFD återigen gett prövningstillstånd i ett mål om osanna fakturor, vilket ännu en gång ger förhoppningar om förbättringar rörande bevisprövningen.

Skattetillegg

År 1971 ersattes skattestrafflagen av skattebrottslagen, som var avsedd att användas mot allvarigare överträdelse av skattelagstiftningen. Mindre allvarliga överträdelse – vid utebliven deklaration eller oriktig uppgift – avkriminaliserades och ”bestrafades” i stället med skattetillegg. I lagstiftningen betraktades således skattetilleggen som administrativa avgifter och inte som straff.

Ända sedan skattetilleggen infördes har de varit föremål för kritik. I och med att Europakonventionen blev svensk lag år 1995 kom rättssäkerhetsfrågorna ytterligare i fokus. Vid den tiden var den officiella uppfattningen att Sverige lever upp till de rättighetsskydd som konventionen ger. Så småningom blev det ändock klarlagt att skattetilleggen är ett straff i konventionens mening. Med det följer de rättigheter som bland annat oskuldspresumtionen ger liksom även rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma gärning, så kallad dubbelbestraffning. Efter en del turer är det senare reglerat i svensk rätt sedan 2016 genom förbudet mot dubbla förfaranden när det gäller påförande av skattetillegg och åtal för skattebrott.

När det gäller oskuldspresumtionen kom HFD:s avgörande i det så kallade Volvo-målet³² år 2000 att leda till ändrad praxis genom att domstolen slog fast att skattetillegg är ett straff enligt Europakonventionen. Eftersom det då kom att handla om straff gällde frågan om de svenska reglerna för skattetillegg med strikt ansvar med möjlighet till befrielse skulle kunna godtas eftersom oskuldspresumtionen i Europakonventionen förutsätter krav på uppsåt eller oaktsamhet samt att bevisbördan ligger på åklagaren – i de här fallen Skatteverket. HFD kom dock fram till att den svenska regleringen inte stod i strid med oskuldspresumtionen under förutsättning att domstolarna verkligen gör en nyanserad och inte

alltför restriktiv prövning i det enskilda fallet. Vid den tiden fanns målen Janosevic m fl mot Sverige i Europadomstolen sedan maj 1997. 1999 års skattetilleggskommitté hade arbetat fram lagförslag med subjektiva rekvisit och bevisbördan på Skatteverket.

Efter att 1999 års skattetilleggskommitté avslutat sitt uppdrag i februari 2001 kom så Europadomstolens dom i juli 2002 i målen Janosevic m fl mot Sverige. Europadomstolen anslöt sig till HFD:s bedömning och tillät den rättsliga presumtion som HFD drygt ett år tidigare konstruerat i Volvo-målet. I och med detta undgick svenska staten den riskabla situation som kunnat inträffa om det svenska skattetilleggssystemet underkänts vad gäller oskuldspresumtionen. Förmodligen fanns en förväntan att även Sverige skulle ansluta sig till andra europeiska länders synsätt på oskuldspresumtionen när det gäller skattetillegg. I andra länders system, som jämförts med det svenska, krävs för påförande av skattetillegg – i varje fall förhöjda skattetillegg – att skattemyndigheten kan visa att den skattskyldige varit grovt oaktsam eller haft uppsåt.

Efter Europadomstolens dom valde dock regeringen att inte införa oskuldspresumtionen i skattetilleggsbestämmelserna. I stället infördes år 2003 förändringar i mildrande riktning inom det befintliga systemet för befrielse av skattetillegg. NSD har ett flertal gånger framfört uppfattningen att även Sverige bör kunna tillämpa oskuldspresumtionen på samma sätt som andra länder. Det är ett stort rättssäkerhetsproblem att rena misstag kan leda till mycket höga skattetillegg. Det svenska systemet med strikt ansvar kombinerat med befrielsegrunder är ett alltför trubbigt instrument som leder till oproportionerliga skattetillegg i vissa fall.

Ett nytt avgörande från HFD visar problemen med den väg Sverige valt.³³ I domen uttalade majoriteten av ledamöterna att det inte finns skäl att vid bedömningen av befrielsereglerna ta hänsyn till skatteeffekter som skulle ha uppkommit i den skattskyldiges bolag om den oriktiga uppgiften hade godtagits och att skäl för befrielse från skattetillegget inte föreligger. Minoriteten uttalade dock följande:

Enligt vår mening måste bestämmelserna om eftergift tillämpas på ett sätt som i någon mån kompenserar för avsaknaden av de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet. Det är naturligtvis betydligt mer klandervärt att helt undanhålla en inkomst från beskattning än att fördela den på ett sätt som reducerar skattekostnaden. Med majoritetens synsätt blir det dock ingen skillnad mellan dessa situationer utan i bägge fallen utgår skattetillägg med fullt belopp.

[– – –] Vid bedömningen av om ett skattetillägg kan anses stå i rimlig proportion till en viss felaktighet måste även risken för skattebortfall beaktas (se t ex RÅ 2009 ref 73 och RÅ 2008 ref 61).

Med hänvisning till utgången i det skattetilläggs-mål som återges ovan skrev NSD i remissyttrandet över betänkandet Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94), att det finns en överhängande risk för att befrielsereglerna kommer att tillämpas alltför restriktivt. Utredningen, som i betänkandet föreslagit drastiska höjningar av skattetilläggen har i detsamma återkommande hänvisat till att oskäliga konsekvenser ska kunna hanteras genom de gällande befrielsereglerna, något som NSD i sitt yttrande starkt ifrågasätter.³⁴

Sammanfattning

Det kan konstateras att såväl lagstiftare som domstolar varit sena med att införa och tillämpa de krav som Europakonventionen ställer på hanteringen av de svenska skattetilläggen. Efter HFD:s senaste prejudicerande skattetilläggsdom och det förslag till ny beräkningsmodell som nyligen varit föremål för remiss och som nu bereds i regeringskansliet, lär frågan om Sverige lever upp till Europakonventionens oskuldspresumtion åter komma i fokus.

Avslutande synpunkter

Trots upprepade framställningar till Finansdepartementet att låta en utomstående part utvärdera Skatteverkets kontrollmetoder personalliggare och

kassaregister har ingenting hänt. De utvärderingar som Skatteverket gjort kan inte sägas visa att resultatet av kontrollåtgärderna är goda. Tvärtom är det troligt att kontrollmetoderna knappast har någon – eller mycket liten – påverkan på skatteintäkterna. Det borde vara mycket angeläget för regeringen att se till att skattepengarna används på ett klokt sätt och därmed också att skattekontrollen ger god effekt utifrån satsade resurser. En självklar åtgärd borde vara att tillsätta en oberoende utredare som utvärderar Skatteverkets olika kontrollmetoder, inklusive revisionsinstitutet. Att öka antalet revisioner borde kunna ställas som alternativ till personalliggare- och kassaregisterkontroller.

De nya arbetsmetoderna *Fördjupad samverkan/dialog* och *Samverkan mellan Skatteverket, FAR och SRF* har sjösatts av Skatteverket utan någon föregående offentlig utredning och lagstiftning. Trots flera uppmaningar från såväl näringslivet som akademien att Skatteverket borde vända sig till regeringen för att få till stånd en utredning av *Fördjupad samverkan/dialog* har ingenting hänt. Skatteverket har i stället gjort ändringar i de riktlinjer man publicerar på sin hemsida. Riktlinjer som dock inte är bindande för vare sig tjänstemännen eller Skatteverket och som dessutom kan ändras när som helst. Införandet av riktlinjer mildrar inte kritiken om brist på utredning och lagreglering och därmed brist på rättssäkerhet. När Skatteverket kritiserats för arrangementet *Samverkan mellan Skatteverket, FAR och SRF* har myndigheten hävdat att det är en försöksverksamhet som kommer att utvärderas. Enligt uppgifter på Skatteverkets hemsida har en pilotstudie gjorts som analyserats och utvärderats.³⁵ För övrigt framgår det inte att det är fråga om någon försöksverksamhet utan det framstår som att *Samverkan med FAR och SRF* fortsätter som tidigare. Avtalet, som snedvrider konkurrensen på marknaden och strider mot likabehandlingsprincipen i grundlagen, bör ersättas av en ordning som ges en neutral utformning.

Efter HFD:s vägledande domar i målen om osanna fakturor fanns anledning att anta att beviskraven skulle skärpas hos såväl Skatteverket som domstolarna. Så

har dock inte skett. HFD har dock i april 2018 åter gett prövningstillstånd i mål om osanna fakturor vilket återigen inger förhoppningar om att rättsläget ska komma att förbättras.

Beträffande skattetillägg avviker Sverige från andra europeiska länder när det gäller oskuldspresumtionen. I andra länder ligger bevisbördan på skattemyndigheten, som har att visa att den skattskyldige varit oaktsam eller haft uppsåt. I Sverige saknas subjektiva rekvisit och det räcker med att Skatteverket kan visa att den skattskyldige lämnat

en oriktig uppgift. Sedan är det upp till den skattskyldige att visa att han eller hon har något skäl för att kunna befrias från skattetillägget.

De förhoppningar som Palmgren gav uttryck för när den obligatoriska självdeklarationen infördes om att denna förändring skulle åstadkomma en nästan fullständig omkastning av bevisbördan, har tyvärr hittills kommit på skam. Det gäller såväl vid prövningen av den materiella skattefrågan – i varje fall i mål om osanna fakturor – som vid bestraffningen i form av beslut om skattetillägg.

Noter

- 1 Riksskatteverket, 2003, s 24.f.
- 2 Paradell, 2010, s 24.ff.
- 3 PwC, 2017, s 18.f.
- 4 Riksskatteverket, 2003, s 44.f.
- 5 *Skattestatistisk årsbok* 2011, s 241.ff.
- 6 Skatteverkets årsredovisning, 2017, s 46.
- 7 PwC, 2017, s 6.
- 8 Daunfeldt, Gidehag & Rudholm, 2017, s 26. Rapporten presenterades vid ett seminarium på Svenskt Näringsliv 2017 05 30.
- 9 Daunfeldt, Gidehag & Rudholm, 2017, s 28.ff.
- 10 PwC, 2017, s 12.f.
- 11 Skatteverket, 2013.
- 12 Skatteverket, 2013, Bilaga 1, Effekter av kassaregister på företagets omsättning, Bilaga till SKV:s utredning av kassaregister, s. 140. Dataunderlaget är framtaget av SKV:s analysenhet.
- 13 Visita, 2016.
- 14 PwC, 2017, s 47.
- 15 PwC, 2017, s 8.
- 16 Se Hansson & Landén, 2011.
- 17 Skatteverket 2011, s 7.
- 18 Högsta förvaltningsdomstolen, 2013 ref 48.
- 19 Skatteverket, Riktlinje, dnr 131-285072-16/111, 2016 06 20.
- 20 Pahlsson, 2012.
- 21 Bernitz & Reichel, 2015.
- 22 CSR är förkortning av *Corporate Social Responsibility*.
- 23 Persson Österman & Svernlöv, 2016.
- 24 Skatteverket, 2012.
- 25 Regeringsformen, 1 kap, 9 §.
- 26 Bernitz & Reichel, 2015.
- 27 Bäck & Algotsson, 2015.
- 28 Silfverberg & Persson Österman, 2010.
- 29 Högsta förvaltningsdomstolen, 2012 ref 69 I-III.
- 30 Knutsson, 2017.
- 31 Högsta förvaltningsdomstolen, protokoll, mål nr 6760-6763-17, 2018 04 10.
- 32 Riksåklagaren, 2000 ref 66.
- 33 Högsta förvaltningsdomstolen, 2017 ref 68.
- 34 NSD:s remissyttrande över betänkandet *Beräkning*

av skattetillägg – en översyn av reglerna (SOU 2017:94), dnr Fi2017/04533/S3, 2018 03 02.

35 Skatteverkets hemsida, Branschsamverkan inom redovisning, revision och skatterådgivning.

Litteratur

Bernitz, Ulf & Reichel, Jane, 2015, *Effektivitet eller legalitet? : en bedömning av Skatteverkets nya samarbetsformer*.

Stockholm: Svenskt Näringsliv (rapport, juni 2015).

Bäck, Anders & Algotsson, Thomas, 2015, "Skatteverket svarar: inte olagligt att förebygga fel", s 32 f, *Balans* nr 10.

Daunfeldt, Sven-Olov, Gidehag, Anton & Rudholm, Niklas, 2017, "Personalliggares effekter på lönerapporteringen i restaurang- och frisörbranschen". Stockholm: HUI Research (rapport 2017 05 30).

Hansson, Ingemar & Landén, Anette, 2011, "Skatteverket vill införa tätt samarbete med storföretag", *Dagens Industri* 2011 03 07 (debattartikel).

Knutsson, Margit, 2017, "Bevisvärdering i mål om skosanna fakturor – ett nedslag i den praktiska rättstillämpningen". *Svensk skattetidning*, nr 1.

Paradell, Dan, 2010, "Ett svenskt skattesystem under förändring: århundradets skattereform 1902". Falun: Högskolan Dalarna / Akademin Utbildning och humaniora, HT 2010.

Persson Österman, Roger & Svernlöv, Carl, 2016, *CSR i företagsbeskattning*. Stockholm: Svenskt Näringsliv (rapport, april 2016).

PwC, 2017, "Personalliggare och kassaregister". Rapport, 2017 05 17.

Pahlsson, Robert, 2012, *Fördjupad samverkan/ horizontal monitoring i svensk offentligt rättslig miljö*. Stockholm: Svenskt Näringsliv (rapport oktober 2012).

Riksskatteverket, 2003, *Deklarationen 100 år och andra tillbakablickar : en jubileumsbok*. Stockholm: Riksskatteverket.

Silfverberg, Christer & Persson Österman, Roger, 2010, *F-skattsedelns rättsverkningar*. Stockholm: Svenskt Näringsliv (rapport, juni 2010).

Skattestatistisk årsbok, 2011.

Skatteverket, 2011, "Fördjupad samverkan mellan

Skatter i ett rättssäkerhetsperspektiv

Skatteverket och Sveriges största koncerner” (dnr 480-698289-10/1211). Stockholm: Skatteverket (rapport, 2011 03 31).

—, 2012, ”Samverkan mellan Skatteverket, FAR och SRF” (PM, 2012-08-27, dnr 131-599416-12/111). Stockholm : Skatteverket (rapport 2012-08-27, avtal

undertecknat 2012 09 10).

—, 2013, ”Krav på kassaregister: effektvärdering”. Stockholm: Skatteverket (Rapport 2013:2).

Visita, 2016, ”Hög tid att utvärdera personalliggare och kassaregister”. Stockholm: Visita (Skrivelse till finansministern, 2016 04 19).

