



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Filippa Ståhlacke

”Vad fan får jag för pengarna?”

*En granskning av bestämmelserna om rättelse på eget initiativ*

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT2018

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>2</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Avgränsning	7
1.4 Metod och material	7
1.5 Forskningsläge	9
1.6 Disposition	10
<b>2 UNDERSÖKNING</b>	<b>11</b>
2.1 Skattens syfte och skyddsvärde	11
2.2 Allmänt om skatterättsliga- och straffrättsliga sanktioner	11
2.2.1 Skattetilläggsinstitutet	12
2.2.2 Skattebrottsinstitutet	12
2.3 Rättelse på eget initiativ	13
2.3.1 Bakgrund till bestämmelserna	13
2.3.2 Gällande rätt	14
2.3.2.1 Konsekvenser av lagändringen	16
2.3.2.2 Lagrådets yttrande	17
2.4 Oredovisade tillgångar i utlandet	18
2.4.1 Internationella skatteläckor	18
2.4.1.1 Panamadokumenten	18
2.4.1.2 Paradisläckan	19
2.4.2 Internationella samarbeten och informationsutbyten	20
2.4.3 Regeringens 12-punktsprogram mot skatteflykt	21
<b>3 ANALYS</b>	<b>23</b>
3.1 Inledning	23
3.2 Rättssäkerhet	23
3.2.1 Generell kontroll	24
3.2.2 Koppling till kontrollen	25

<b>3.3</b>	<b>Effektivitet</b>	<b>25</b>
3.3.1	Generell kontroll	25
3.3.2	Koppling till kontrollen	26
3.3.3	Tidsfrist	26
<b>3.4</b>	<b>Ändamålsenlighet</b>	<b>27</b>
3.4.1	Skattens primära syfte	28
3.4.2	Rättsreglernas likabehandling	28
3.4.3	Övriga ändamål	29
<b>3.5</b>	<b>Slutsats</b>	<b>30</b>
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>31</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>35</b>

# Summary

A correction on ones own initiative, so called "own-initiative corrections" means that an individual submit changes to previously submitted information to the Swedish Tax Agency. These corrections mean that the individual will avoid both tax penalties and being charged of taxation fraud. Through "own-initiative corrections" the Tax Agency receives information from tax payers that they otherwise were unlikely to gain. In recent years international tax leaks have disclosed how private individuals and companies worldwide have hidden money to avoid taxes. Many Swedes escaped criminal charges by correcting their declarations after the leaks.

In August 2018, a new regulation took effect resulting in a more restrictive interpretation for when a correction is considered to be an "own-initiative correction". The purpose of this thesis is to investigate and critically examine whether the new legal rules meet the requirements for rule of law and efficiency, and whether they are expedient. The thesis is written with legal judicial method. The requirements are analysed on one hand by the fiscal interest of the state and on the other hand the individual interest.

It is impossible to predict the financial consequences of the regulations in advance, which makes it difficult to determine how well the requirements are met. One potential consequence is that the corrections come in at a higher speed. However, the consequence of the new deadline could also be that fewer self-corrections come in. From a legal certainty perspective, it would have been desirable to have clearer definitions for the requisites in the legal rules and guidelines for how the Tax Agency should announce the information.

Overall, my view is that efficiency, and thus the fiscal purpose, will likely benefit from the regulations. Hopefully, future court rulings will provide us with some clarifications and allow for more evidence based conclusion.

# Sammanfattning

En rättelse på eget initiativ innebär att den enskilde begär ändring av en tidigare lämnad uppgift till Skatteverket. Dessa rättelser medför både ansvarsfrihet från skattetillägg och från åtal för skattebrott. Skatteverket får genom självrättelser kännedom om uppgifter som de troligtvis aldrig hade fått ta del av annars. Institutet har fått ökad uppmärksamhet de senaste åren då allt fler svenskar redovisar inkomster från skatteparadis. Internationella skatteläckor har offentliggjort hur privatpersoner och bolag världen över gömt pengar undan skatt. Många svenskar undkom straffavgift och brottsanmälan genom att självrätta sina deklARATIONER efter avslöjandet.

I augusti 2018 trädde en ny bestämmelse i kraft som innebär en mer restriktiv tolkning avseende vilka rättelser som anses vara på eget initiativ. Syftet med denna uppsats är att undersöka samt kritiskt granska om de nya rättsreglerna uppfyller kraven på rättssäkerhet och effektivitet, samt om de är ändamålsenliga. Uppsatsen är skriven med rättsdogmatisk metod. Kraven analyseras utifrån å ena sidan det statliga, fiskala intresset och å andra sidan det enskilda intresset.

Uppsatsen landar i att det är omöjligt att i förväg förutspå de ekonomiska konsekvenserna av bestämmelserna vilket gör det svårt att avgöra hur bra kraven uppfylls. En potentiell konsekvens av den nya lagstiftningen är att rättelserna kommer in snabbare. Emellertid skulle konsekvensen av den nya tidsfristen också kunna vara att färre självrättelser kommer in. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv hade det varit önskvärt med tydligare definitioner på rekvisiten i rättsreglerna samt riktlinjer för hur Skatteverket ska kungöra informationen.

Sammantaget är min uppfattning att effektiviteten, och därmed det fiskala syftet, antagligen är det som främjas i bestämmelserna. Förhoppningsvis kommer framtida domstolsavgöranden att klargöra det.

# Förkortningar

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
EU	Europeiska unionen
Europakonventionen	Europarådets konvention om skyddet för de mänskliga rättigheterna
G20	Grupp bestående av nitton större ekonomier samt Europeiska unionen
ICIJ	International Consortium of Investigative Journalists
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
Prop.	Regeringens proposition
SOU	Statens offentliga utredningar

# 1 Inledning

”Att ställa sig över lagen och demokratin är en allvarlig gärning som behöver beivras. Skattefuskare ska inte åka limousin; de ska betala tillbaka det som de är skyldiga samhället. Alla ska vara lika inför lagen, oavsett förmögenhet.” - *Nooshi Dadgostar (V)*<sup>1</sup>

I maj 2018 lade regeringen fram en proposition gällande att skattetillägg ska kunna tas ut även om oriktiga uppgifter rättats.<sup>2</sup> De som förespråkar förslaget menar att det kommer hjälpa Skatteverket att komma åt fler skattefuskare. Motståndare till förslaget anser dock att resultatet kommer bli det motsatta.<sup>3</sup>

## 1.1 Bakgrund

När samhället behöver bli starkare ska alla vara med att betala skatt.<sup>4</sup> Det ligger i statens intresse att motverka skattefusk och skatteundandragande av flera olika anledningar. Skattefusk skadar själva grunden i marknadsekonomin; en fri och rättvis konkurrens. Skattefusk kan även vidga klyftorna i samhället och öka ojämlikheten när skatteuttaget vältras över på andra grupper i samhället. Regeringen anser att skattereglerna i Sverige ska vara så enkla och tydliga som möjligt med få möjligheter till skatteundandragande. Det är en ledande fråga för den globala ekonomins effektivitet och funktionssätt.<sup>5</sup>

Reglerna om rättelse på eget initiativ har funnits i Sverige i snart 100 år.<sup>6</sup> Institutet har dock fått ökad uppmärksamhet de senaste åren då allt fler

---

<sup>1</sup> Regeringens protokoll 2017/18:112, s. 57-58.

<sup>2</sup> Se prop. 2017/18:144.

<sup>3</sup> Regeringens protokoll 2017/18:112, s. 55-58.

<sup>4</sup> Skatteverkets pressmeddelande: Skärpta åtgärder mot skatteundandragande, skatteflykt och ekonomisk brottslighet, publicerad 2018-09-04.  
<<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2018/09/skarpta-atgarder-mot-skatteundandragande-skatteflykt-och-ekonomisk-brottslighet/>>, besökt 2018-12-01.

<sup>5</sup> Regeringskansliet: Regeringens 10 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt, uppdaterad 2017-12-12.  
<<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/>>, besökt 2018-12-06.

<sup>6</sup> Se SOU 1969:42 s. 197.

svenskar redovisar inkomster från skatteparadis.<sup>7</sup> Antalet skatteskyldiga som är beredda att redovisa sina tidigare oredovisade tillgångar och inkomster utomlands till beskattning har ökat markant.<sup>8</sup> Under 2011 beräknade Skatteverket att rättelserna under året sammanlagt skulle leda till ökade skatter på nära en miljard kronor.<sup>9</sup> En anledning till detta är att många av de skäl som anförts tidigare för att gömma kapital utomlands nu är borttagna. År 2004 avskaffades den svenska arvs och gåvoskatten och år 2006 var sista året Sverige tog ut förmögenhetsskatt. Dessa lagändringar i samband med den ökade risken för upptäckt har bidragit till ett ökat incitament för självrättelse.<sup>10</sup>

Inom OECD har det länge funnits en trend att på olika sätt försöka förmå de personer som inte redovisat tillgångar och inkomster utomlands att rätta sina deklarationer och i framtiden göra rätt för sig. OECD har rekommenderat medlemsländerna att införa handlingsplaner för att åtgärda oredovisade inkomster och tillgångar utanför det egna landet.<sup>11</sup> Det finns många skäl till att uppmuntra självrättelser. Resultatet uppfattas oftast som en Win-Win situation av staten. De skattskyldiga kan börja använda pengarna utomlands, kostnaden blir överkomlig och statskassan får nya intäkter.<sup>12</sup>

Efter Panama- och Paradisläckan har debatten om rättelse på eget initiativ intensifierats ytterligare.<sup>13</sup> Dokumenten offentliggjordes år 2016 respektive

---

<sup>7</sup> Skatteverkets pressmeddelande, Allt fler redovisar inkomster från skatteparadis, publicerad 2011-10-03. <<https://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/riks/2011/2011/alltflerredovisarinkomsterfranskatteparadis.5.5fc8c94513259a4ba1d800011225.html>>, besökt 2018-12-24.

<sup>8</sup> Se Andersson (2012), s. 201.

<sup>9</sup> Skatteverkets pressmeddelande, Allt fler redovisar inkomster från skatteparadis, publicerad 2011-10-03. <<https://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/riks/2011/2011/alltflerredovisarinkomsterfranskatteparadis.5.5fc8c94513259a4ba1d800011225.html>>, besökt 2018-12-20.

<sup>10</sup> Se Andersson (2012), s. 201.

<sup>11</sup> Se Alm Bloom (2011), s. 592.

<sup>12</sup> Se Andersson (2012), s. 208.

<sup>13</sup> Se t.ex. Kristina Lagerström: ”Panamasvenskarna kommer undan straff”, Sveriges television, publicerad 2017-04-26. <<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/panamasvenskar-kommer-undan-straff>>, besökt 2018-11-29 och Anna Wetterqvist, ”Ett digert detektivarbete – så går Skatteverket till botten med Panamadokumenten”,



2017 och offentliggjorde hur privatpersoner och bolag världen över gömt pengar undan skatt.<sup>14</sup> Många undkom straffavgift och brottsanmälan genom att självrätta sina deklARATIONER efter avslöjandet vilket ledde till starka reaktioner. Detta sågs som en anledning till att se över de berörda bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1261) samt skattebrottslagen (1971:69).<sup>15</sup>

I augusti 2018 trädde en ny bestämmelse i kraft som innebär en mer restriktiv tolkning avseende vilka rättelser som anses vara på eget initiativ. Om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, åtgärden har en koppling till den generella kontrollen, och åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen ska rättelsen inte anses vara på eget initiativ enligt den nya bestämmelsen.<sup>16</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka samt kritiskt granska om de nya rättsreglerna gällande rättelse på eget initiativ uppfyller kraven på rättssäkerhet och effektivitet. Det kommer därutöver att undersökas om reglerna är ändamålsenliga. Vidare syftar uppsatsen till att presentera argument för och emot reglernas funktion i förhållande till skattesystemets syfte och skyddsvärde.

---

Dagens Juridik, publicerad 2016-05-13. <<http://www.dagensjuridik.se/2016/05/ett-digertdetektivarbete-sa-gar-skatteverket-till-botten-med-panamadokumentet>>, besökt 2018-11-25.

<sup>14</sup> Marina Walker Guevara: ”ICIJ Releases Panama Papers Offshore Company Data”, publicerad 2016-05-09. <<https://www.icij.org/blog/2016/05/icij-releases-panama-papers-offshore-company-data/>>, besökt 2018-12-03 och Emilia Díaz-Struck: ”ICIJ Releases Paradise Papers Data From Appleby”, publicerad 2017-11-17. <<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/icij-releases-paradise-papers-data-appleby/>>, besökt 2018-12-31.

<sup>15</sup> Kristina Lagerström: ”Panamasvenskarna kommer undan straff”, Sveriges television, publicerad 2017-04-26. <<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/panamasvenskar-kommer-undan-straff>>, besökt 2018-11-29.

<sup>16</sup> Se 49 kap. 10 § 2 st. skatteförfarandelagen (2011:1261); 12 § 3 st. skattebrottslagen (1971:69).

För att uppnå syftet med uppsatsen har följande frågeställningar ställts upp:

- Är reglerna rättssäkra och effektiva?
- Är reglerna ändamålsenliga i förhållande till skattesystemets syfte och skyddsvärde?

### **1.3 Avgränsning**

Med beaktande av uppsatsens rubrik, syfte och frågeställningar har uppsatsen avgränsats till svensk rätt. Internationella skatteavtal, informationsutbyten och OECD rekommendationer nämns överskådligt i uppsatsen för att ge en förståelse för utvecklingen av internationella samarbeten som styckvis ligger till grund för lagändringen. Det ges dock ingen uttömmande beskrivning av innehållet i de internationella överenskommelserna.

Uppsatsen har även begränsats på så sätt att det inte ges någon fullständig beskrivning av det svenska förfarandet med skattetillägg och skattebrott utan fokuserar på de allmänna reglerna. Andra befrielsegrunder än rättelse på eget initiativ, exempelvis befrielsegrunderna i 51 kap. skatteförfarandelagen, behandlas inte i uppsatsen. Det ges inte heller någon närmre redogörelse för det skatterättsliga dubbelförfarandet.

Vidare behandlar uppsatsen inte de materiella reglerna om inkomstbeskattningens utformning. Frågor om vem som är skattskyldig, vad som ska beskattas och när beskattningen ska ske besvaras alltså inte. Slutligen har uppsatsens omfång även begränsats efter vad som ryms inom ramen för en rättsvetenskaplig uppsats på 15 högskolepoäng.

### **1.4 Metod och material**

För att uppfylla uppsatsens syfte samt besvara ovan givna frågeställningar är uppsatsen skriven med rättsdogmatisk metod. Det innebär att

utgångspunkten tas i de allmänt accepterade rättskällorna.<sup>17</sup> Det förs även vissa *de lege ferenda*<sup>18</sup>-resonemang i uppsatsen. De källor som främst använts i uppsatsen är lagstiftning, förarbeten och doktrin. Användning av den rättsdogmatiska metoden är ett vedertaget tillvägagångssätt för att kritisera och analysera gällande rätt.<sup>19</sup> Syftet med tillämpningen av rättskällevärdet är att nå en slutsats med hjälp av en motiverad och försvarbar argumentation.<sup>20</sup>

Utöver lagstiftning, förarbeten och doktrin har mycket information hämtats från Skatteverkets rättsliga vägledning för att få myndighetens syn på reglerna. Det finns inte mycket rättspraxis eller doktrin baserat på den nya lagstiftningen, vilket är en av anledningarna till att Skatteverkets hemsida använts flitigt. Även rapporter från internationella och skatterättsliga organ har inkluderats i uppsatsen. OECD:s rapporter och BEPS-åtgärderna har som exempel lagt grunden för regleringen av hybrida finansiella instrument på såväl nationell som internationell nivå.

Då rätt har tolkats och presenterats på ett godtagbart sätt har även det rättssociologiska perspektivet använts för att belysa rättsområdet i ett större sammanhang. Likväl krävs det att den kunskap som erhållits kan ge ett rationellt perspektiv på frågan som hade kunnat vara vägledande vid beslutsfattandet.<sup>21</sup> Detta uppfylls genom att uppsatsen redogör för statsfinansiella perspektiv, skattesystemets syfte och skyddsvärde.

Artiklar från bl.a. Dagens Juridik, Sveriges Television, Svensk Skattetidning och Skattenytt har använts för att få en uppfattning om hur diskussionen ser ut i media.

---

<sup>17</sup> Se Kleineman (2013), s. 21 f.

<sup>18</sup> Latinsk term som i juridiken syftar till ”vad lagen *borde* vara”.

<sup>19</sup> Se Korling och Zamboni (2013), s. 24.

<sup>20</sup> Se Sandgren (2009), s. 123.

<sup>21</sup> Se Peczenik (1995), s. 312-316.

För att kunna besvara frågeställningarna på ett tillfredsställande sätt har dessutom både rättssäkerhetsperspektivet och effektivitetsperspektivet använts.

Rättssäkerhet är ett brett begrepp som går att definiera på ett flertal sätt. Uppsatsen kommer att utreda bestämmelserna utifrån materiell rättssäkerhet. Den materiella rättssäkerheten medför att beslut som innebär rättsskipning eller myndighetsutövning torde basera sig på en rationell avvägning mellan beaktandet av den på rättsnormerna baserade förutsebarheten och andra etiska värden. Med etiska värden menas sådant som är gott för människor. Etiskt sett är det till exempel bra att alla behandlas lika. Vad som särskilt utmärker den materiella rättssäkerheten är att den innefattar faktiska möjligheter att nå rättvisa resultat i de enskilda fallen.<sup>22</sup>

Effektivitet är en form av målrealisation. För att en rättsregel ska anses effektiv ska den vara verkningsbar och få eftersträvd effekt. Effektivitetsperspektivet tar hänsyn till både kvantitet och kvalitet. Följaktligen måste både antalet avverkade mål i sig, samt kvaliteten på avgörandena, vara hög, för att en bestämmelse ska anses vara effektiv.<sup>23</sup>

Det skatterättsliga området är politiskt laddat. Syftet när reglernas rättssäkerhet, effektivitet och ändamålsenlighet analyseras är inte att ta en politisk ställning utan att göra en objektiv avvägning mellan å ena sidan det fiskala intresset och å andra sidan det enskilda intresset.

## 1.5 Forskningsläge

Frågan om vad som ska anses utgöra gällande rätt avseende rättelse på eget initiativ har tidigare behandlats i såväl doktrin som artiklar. Då ändringen i rättsreglerna är relativt ny är dock aktuell juridisk forskning och rättspraxis på området i princip obefintlig.

---

<sup>22</sup> Peczenik (1995), s. 92 ff.; Zila (1990), s. 284-288.

<sup>23</sup> Se Lundh (2016), s. 313-316; Orton (1983), s. 556.

I äldre doktrin verkar det råda en samstämmighet om att reglerna om ansvarsfrihet vid rättelse på eget initiativ är en så kallad Win-Win situation för statskassan och den enskilde.<sup>24</sup> Inställningen ändrades efter de olika läckorna om skatteparadis och även Uppdrag Granskningens program om självrättelser. Attityden mot reglerna blev mer kritisk och det inleddes en intensiv diskussion om den dåvarande lagstiftningen.<sup>25</sup>

Forskningen kommer med största sannolikhet att breddas i takt med att nya frågor väcks gällande, framför allt, domstolarnas avgöranden i enlighet med de nya bestämmelserna.

## 1.6 Disposition

Uppsatsen inleds med en översikt av tidigare bestämmelser och vad som lett fram till gällande rätt. Syftet är att öka läsarens förståelse för regelverket. Mycket tyngd läggs vidare på rekvisitet ”rättelse på eget initiativ”. Därefter följer en övergripande skildring av två av de stora skatteläckorna, Paradisläckan och Panamadokumentet, samt några av Sveriges internationella samarbeten.

Avslutningsvis följer en analysdel där det presenterade materialet jämförs, analyseras och diskuteras genom att argument för och emot regleringen framställs i enlighet med uppsatsens syfte och frågeställningar.

---

<sup>24</sup> Jfr Andersson (2012), s. 201.

<sup>25</sup> Se t.ex. Uppdrag Granskning (2016), *Springnotan*. [TV-program] Sveriges Television, SVT 16 mars 2016; Börje Leidhammar, ”Panamadokumentet och framtiden – kommer avslöjandet att omöjliggöra självrättelser”, publicerad 2016-04-11. <<http://www.dagensjuridik.se/2016/04/analys-debatt-borje-leidhammar-panamadokumentet>>, besökt 2018-11-28; Kristina Lagerström: ”Panamasvenskarna kommer undan straff”, Sveriges television, publicerad 2017-04-26. <<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/panamasvenskar-kommer-undan-straff>>, besökt 2018-11-29.

## 2 UNDERSÖKNING

### 2.1 Skattens syfte och skyddsvärde

Beskattningens primära syfte är att på bekostnad av den privata sektorn finansiera den offentliga sektorns verksamhet. Beslut om beskattning sker via lagstiftning och skatter är således tvångsbidrag från individer till den offentliga sektorn, vilket beror på att skatterna i första hand ska bekosta kollektiva nyttigheter.<sup>26</sup>

Skatterna kan även användas som ett instrument för en rad andra syften. I Sverige används en progressiv inkomstbeskattning, med syfte att utjämna inkomstskillnader mellan olika medborgare. Beskattningen kan därutöver användas i ett stabiliseringspolitiskt syfte för att påverka samhällsekonomin.<sup>27</sup>

När skatter används för att uppnå icke-fiskala mål stimulerar bestämmelserna till ett visst beteende. Icke-fiskala mål främjas ibland genom olika former av skatteförmåner, t.ex. extra avdrag.<sup>28</sup>

### 2.2 Allmänt om skatterättsliga- och straffrättsliga sanktioner

Fysiska och juridiska personer har i Sverige en plikt att deklarerera sina inkomster. Plikten fullgörs genom att årligen lämna allmänna eller särskilda självdeklarationer och eventuellt också skattedeklarationer under året. Det är en nödvändig förutsättning för att skattesystemet ska kunna fungera på avsett sätt.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup> Se Lodin m.fl. (2017) s. 1 ff.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> Se Forssén (2011) s. 31.

## 2.2.1 Skattetilläggsinstitutet

Om en skatteskyldig på annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat en oriktig uppgift kan Skatteverket ta ut ett skattetillägg.<sup>30</sup> Syftet med skattetillägg är att garantera att de enskilda lämnar korrekta uppgifter till grund för sin beskattning.<sup>31</sup>

En oriktig uppgift är en objektiv oriktighet i sak i lämnad självdeklaration. En uppgift anses oriktig om den klart framgår som felaktig eller om den skattskyldige har förtigit en omständighet av betydelse för att fatta ett riktigt beskattningsbeslut.<sup>32</sup> Beviskravet är strängare än vad som gäller i den vanliga beskattningsprocessen.<sup>33</sup>

Om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut ska den dock inte anses vara oriktig. Det innebär exempelvis att en uppgift inte ska anses vara oriktig om den skattskyldige gör ett riktigt avdrag, givet att övriga lämnade uppgifter är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt till följd av dessa.<sup>34</sup> En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om den uppenbart inte kan läggas till grund för beslut.<sup>35</sup>

## 2.2.2 Skattebrottsinstitutet

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan, döms för skattebrott.<sup>36</sup> Som huvudregel gäller att muntligen lämnade oriktiga uppgifter inte är

---

<sup>30</sup> Se 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

<sup>31</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 8; prop. 1971/72:10 s. 95; prop. 1991/92:43 s. 62.

<sup>32</sup> Se 49 kap. 5 § 1 st. skatteförfarandelagen (2011:1244).

<sup>33</sup> Se prop. 2002/03:106 s. 233.

<sup>34</sup> Ibid.

<sup>35</sup> Se 49 kap. 5 § 2 st. skatteförfarandelagen (2011:1244).

<sup>36</sup> Se 2 § skattebrottslagen (1971:69).

straffbara.<sup>37</sup>

Skattebrottet är konstruerat som ett farebrott, vilket innebär att det inte är nödvändigt att ett skatteundandragande faktiskt skett. Avgörande blir istället om förfarandet ger upphov till fara för att så sker.<sup>38</sup> Det är åklagaren som har bevisbördan för skatteundandragande. Åklagaren måste göra sannolikt att det förelegat en beaktansvärd risk för att skatt eller avgift skulle påföras med ett för lågt belopp.<sup>39</sup>

Rekvisiten för skattetillägg och skattebrott överlappar varandra till viss del vilket medför regelkonkurrens.<sup>40</sup> Tidigare har man kunnat bli dömd för både skattebrott och skattetillägg för oriktig uppgiftslämnande vid taxeringen, det vill säga både en administrativ sanktion och en straffrättslig påföljd. Det var omdiskuterat huruvida det skatterättsliga dubbelförfarandet är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.<sup>41</sup> Högsta domstolen har nu slagit fast att ”dubbla förfaranden” strider mot såväl Europakonventionen som EU:s rättighetsstadga och således är det inte längre möjligt att bli dömd till både skattetillägg och skattebrott.<sup>42</sup>

## 2.3 Rättelse på eget initiativ

### 2.3.1 Bakgrund till bestämmelserna

De skatterättsliga- och straffrättsliga sanktionerna kring deklARATIONSSKYLDIGHETEN är påföljder som utdöms för att framtvinga korrekta beskattningssuppgifter. Rättelse på eget initiativ har därför ansetts medföra både ansvarsfrihet från skattetillägg och från åtal för skattebrott.<sup>43</sup>

En rättelse på eget initiativ innebär att den enskilde på eget initiativ begär

---

<sup>37</sup> Se Karnov internet, skattebrottslagen (1971:69) 2 §, not 8, 2018-11-28.

<sup>38</sup> Se prop. 1995/96:170 s. 90 f.

<sup>39</sup> Se Karnov internet, skattebrottslagen (1971:69) 2 §, not 12, 2018-11-28.

<sup>40</sup> Se Asp, Ulväng och Jareborg (2013) s. 486 ff.

<sup>41</sup> Yeldham (2012), s. 871 ff.

<sup>42</sup> Se NJA 2013 s.502; Zolotukhin v. Russia, no. 13079, ECHR 2009-I, 10 februari 2009.

<sup>43</sup> Se prop. 1971:10 s. 269.



ändring av en tidigare lämnad uppgift till Skatteverket. En sådan rättelse omfattar alla typer av ändringar. Bestämmelsen bygger på en tanke att den uppgiftsskyldige ska ha en möjlighet att göra rätt för sig utan risk för sanktioner.<sup>44</sup> Möjligheten anses även öka förutsättningarna för att ett stort antal beslut kan rättas på ett enkelt sätt. Dessutom får Skatteverket i många fall kännedom om uppgifter som de troligtvis aldrig skulle få ta del av annars.<sup>45</sup> Det är Skatteverket som har bevisbördan för att rättelsen inte har skett på eget initiativ.<sup>46</sup> I brottmål ligger dock bevisbördan hos åklagaren.<sup>47</sup>

### 2.3.2 Gällande rätt

Tidigare har den skatteskyldige haft sex år på sig att rätta den oriktiga uppgiften, under förutsättning att Skatteverket ännu inte påbörjat en utredning av den enskilde. Många har utnyttjat systemet till själv rättelse genom att endast deklarerat verkliga tillgångar i de fall man misstänker att Skatteverket genomför en kontroll. På så sätt har de kunnat undvika skattetillägg.<sup>48</sup>

I oktober 2016 tillsatte regeringen en utredning vars uppdrag var att se över bestämmelserna om beräkning av skattetillägg. Syftet var att stärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt och göra systemet mer legitimt och rättvist. Regeringen gjorde bedömningen att om det är lämpligt bör skattetillägg kunna tas ut vid rättelser efter det att Skatteverket informerat om myndighetens generella kontrollaktioner.<sup>49</sup> Sambanden mellan de straffrättsliga och de administrativa sanktionssystemen gör att förutsättningarna för att riskera sanktion vid rättelse bör vara desamma i skattebrottslagen som i skatteförfarandelagen. Regeringen ansåg därför att reglerna om rättelse vid eget initiativ bör vara utformade på samma sätt i de

---

<sup>44</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 8.

<sup>45</sup> Se prop. 2010/11:165 s. 478 f.

<sup>46</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 8.

<sup>47</sup> Se NJA 2004 s. 692.

<sup>48</sup> Tom Perski: ”Skattetillägg även efter själv rättelse – regeringen vill komma åt dem som utnyttjar dagens regler”, Dagens Juridik, publicerad 2017-11-23.

<<http://www.dagensjuridik.se/2017/11/skattetillagg-aven-efter-sjalvrattelse-regeringen-vill-komma-dem-som-utnyttjar-dagens-regler>>, besökt 2017-11-18.

<sup>49</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 8.

båda lagarna. Utredningen resulterade i en lagändring som utökade möjligheterna till skattetillägg samt till åtal för skattebrott.<sup>50</sup> Lagändringen trädde i kraft den 1 augusti 2018.<sup>51</sup>

Lagändringen innebär att en rättelse inte anses vara på eget initiativ om Skatteverket har informerat om att verket ska genomföra en generell kontroll, åtgärden har en koppling till den generella kontrollen, och åtgärden vidtas först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om den generella kontrollen.<sup>52</sup> Tidsgränsen gäller endast i förhållande till offentliggjord kontroll. Det innebär att om Skatteverket under tidsfristen skickar frågor till den enskilde, vilka är kopplade till den generella kontrollen, anses därefter inte en rättelse lämnad på eget initiativ.<sup>53</sup>

Bedömningen om det finns en koppling mellan rättelsen och en generell kontroll måste göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet med hänsyn tagen till hur Skatteverket har formulerat innehållet i kontrollen och hur rättelsen är formulerad.<sup>54</sup> I propositionen tas det upp två exempel för att klargöra vad som avses med rekvisitet. Det första exemplet visar ett fall där det finns en tydlig koppling mellan rättelsen och informationen som Skatteverket gått ut med. Det andra exemplet handlar om när Skatteverket meddelat att de ska kontrollera uppgifter som kommit fram genom en så kallad läcka, om rättelsen ”har ett samband” med läckan.<sup>55</sup>

I regeringens bedömning framgår även att information om en sådan generell kontroll ska offentliggöras på Skatteverkets webbplats och innehålla

---

<sup>50</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 29.

<sup>51</sup> Se 49 kap. 10 § 2 st. skatteförfarandelagen (2011:1244); 12 § 3 st. skattebrottslagen (1971:69).

<sup>52</sup> Se 49 kap. 10 § 2 st. skatteförfarandelagen (2011:1261); 12 § 3 st. skattebrottslagen (1971:69).

<sup>53</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning: Vid rättelse på eget initiativ, ”Möjligheten att göra en rättelse på eget initiativ kan begränsas”, publicerad 2018-08-16. <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.12/340169.html#h-Mojligheten-att-gora-en-rattelse-pa-eget-initiativ-kan-begransas>>, besökt 2018-11-18.

<sup>54</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning: Vid rättelse på eget initiativ, ”Möjligheten att göra en rättelse på eget initiativ kan begränsas”, publicerad 2018-08-16. <<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.12/340169.html#h-Mojligheten-att-gora-en-rattelse-pa-eget-initiativ-kan-begransas>>, besökt 2018-11-18.

<sup>55</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 26 f.

uppgifter om innehållet i den generella kontrollen, vilket beskattningsår eller redovisningsperiod som omfattas, vilken dag den generella kontrollen offentliggörs, samt från och med vilken dag en rättelse som har en koppling till den generella kontrollen inte anses vara på eget initiativ.<sup>56</sup> Om den enskilde de facto har tagit del av Skatteverkets information, saknar betydelse för om förutsättningarna är uppfyllda.<sup>57</sup>

### 2.3.2.1 Konsekvenser av lagändringen

Det övergripande syftet med de mer generösa bestämmelserna om rättelse på eget initiativ som gällde innan den nya lagändringen var att underlätta och effektivisera Skatteverkets kontrollmöjligheter. Skatteverket skulle dessutom få kännedom om uppgifter som de troligtvis aldrig hade fått ta del av annars. Dessutom kunde flera oriktiga uppgifter rättas utan att Skatteverket behövde använda sina befintliga kontrollresurser. Behovet av sådana bestämmelser menar regeringen har minskat med hänsyn till olika internationella informationsutbyten.<sup>58</sup>

Syftet med den nya regleringen är istället att förstärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt, det vill säga att få de skatteskyldiga att vilja göra rätt från början och på så sätt minska skattefusk och skatteundandragande.<sup>59</sup> För att skattepolitiken ska fungera är det viktigt att medborgarna och företagen har ett högt förtroende för skattesystemet.<sup>60</sup> Bestämmelsen innebär även att om en oriktig uppgift lämnats så måste en rättelse lämnas in relativt omgående för att undvika sanktion. Det medför att Skatteverkets kontrollmöjligheter effektiviseras ytterligare samtidigt som den uppgiftsskyldige fortfarande får en chans att göra rätt för sig.<sup>61</sup> Några remissinstanser, bland annat *Svenskt Näringsliv* och *Sveriges advokatsamfund* ställer sig kritiska till om lagändringen verkligen kommer att medföra att skattefusk och skatteundandragande minskar. De menar att antalet rättelser på eget initiativ kan komma att minska. Svenskt Näringsliv

---

<sup>56</sup> Se 12 a kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

<sup>57</sup> Karnov internet, skatteförfarandelagen (2011:1261) 49 kap. 10 §, not 803, 2019-01-02.

<sup>58</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 31.

<sup>59</sup> Ibid, s. 21.

<sup>60</sup> Ibid, s. 7.

<sup>61</sup> Ibid, s. 21.

anser dessutom att ett betydande antal fel och misstag inte kan förväntas bli klarlagda genom ett ökat informationsutbyte.<sup>62</sup>

De individer och företag som missgynnas av lagändringen är de som gör en rättelse först två månader efter utgången av den månad då Skatteverket informerade om en generell kontroll.<sup>63</sup> Alla uppgiftsskyldiga behandlas lika av förslaget, vilket är något *Företagarförbundet Fria Företagare* ställer sig starkt emot. Företagarförbundet menar att de som kommer att missgynnas av lagändringen är småföretagaren som gjort misstag, och som saknar resurser och tid för att kontrollera och göra rättelser inom tidsramen. De stora företagen, som är de som det bör utkrävas ansvar från, har i de flesta fall de resurser och expertis i form av konsulter och revisorer som krävs, för att göra rättelserna inom den nykomna tidsramen och kommer således inte att missgynnas.<sup>64</sup>

### **2.3.2.2 Lagrådets yttrande**

Lagrådet instämmer i att det är av stor betydelse att uppgiftsskyldigheten fullgörs på ett korrekt sätt. Däremot anser Lagrådet att lösningen som valts är problematisk då begreppet ”generell kontroll” inte finns definierad i skatteförfarandelagen. Rekvisitet att rättelsen ska ha ”en koppling” till den generella kontrollen har inte heller en bestämd innebörd.<sup>65</sup>

Det är otillfredsställande att det inte finns någon legaldefinition av ”generell kontroll” eftersom att begreppet har en avgörande betydelse för om det ska utgå en straffsanktion eller inte menar Lagrådet. Uttrycket har etablerats i dagligt tal som ett samlingsbegrepp för Skatteverkets kontrollåtgärder som inte är riktade mot en viss person, men det finns inget enhetligt och entydigt begrepp. Det beror på att det inte finns någon formell beslutsordning gällande vilka kontroller som ska offentliggöras och inte, utan det är något som processas fram mellan olika avdelningar.<sup>66</sup>

---

<sup>62</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 13 f.

<sup>63</sup> Ibid, s. 33.

<sup>64</sup> Ibid, s. 14.

<sup>65</sup> Ibid, s. 44 ff.

<sup>66</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 44 ff.

Rekvisitet ”koppling” har enligt Lagrådet en obestämd innebörd. Av de upptagna exemplen i propositionen får slutsatsen dras att kopplingen ska föreligga mellan innehållet i informationen om den generella kontrollen och de uppgifter som rättelsen avser. Lagrådet anser inte att det står klart om vilket som helst samband mellan de rättade uppgifterna och en läcka är tillräckligt för uppfylla rekvisitet, eller om lagstiftaren menar att sambandet måste uppnå visst krav på tydlighet.<sup>67</sup>

## **2.4 Oredovisade tillgångar i utlandet**

Rättelse på eget initiativ avseende en viss grupp har ökat markant de senaste åren. Ökningen avser de som rättat oredovisade tillgångar som finns eller har funnits i utlandet. Gruppen består främst av fysiska personer.<sup>68</sup> Flertalet rättelser har inkommit till Skatteverket efter att uppgifter om dolda tillgångar utomlands har offentliggjorts genom olika läckor såsom till exempel Panamadokumentet (2016) och Paradisläckan (2017).<sup>69</sup>

### **2.4.1 Internationella skatteläckor**

#### **2.4.1.1 Panamadokumentet**

I april 2016 offentliggjordes 11,5 miljoner dokument som visar hur personer, företag och banker använt sig av så kallade brevlådeföretag för att dölja tillgångar i skatteparadis. Detta är den näst största läckan någonsin, efter Paradisläckan, med information om offshoreföretag och människorna bakom dem. Dokumenten kallas för Panamadokumentet. I samband med avslöjandet skapade journalistnätverket bakom läckan en databas med personer och bolag världen över som gömt pengar undan skatt.<sup>70</sup>

Efter att Panamaläckan avslöjades inledde Skatteverket 200 utredningar kring svenskar vars uppgifter hade framkommit i läckan. Många undkom

---

<sup>67</sup> Se prop. 2017/18:144 s. 46.

<sup>68</sup> Ibid, s. 20.

<sup>69</sup> Ibid, s. 14.

<sup>70</sup> Marina Walker Guevara: ”ICIJ Releases Panama Papers Offshore Company Data”, publicerad 2016-05-09. <<https://www.icij.org/blog/2016/05/icij-releases-panama-papers-offshore-company-data/>>, besökt 2018-12-03.

straffavgift eller brottsanmälan genom att självkräva sina deklARATIONER efter avslöjandet. Den som läste om Panamaläckan och var medveten om att hen hade ett bolag med i läckan, men ännu ej hade blivit omnämnd i media eller kontaktad av Skatteverket, kunde skicka in en självkrävtelse och därmed slippa påföljd.<sup>71</sup> Materialet från läckan är enormt och det kan ta flera år för Skatteverket att komma i mål med granskningarna. De uppgifter som hittills granskats har lett till varierat resultat. En del oredovisade transaktioner har varit skattepliktiga i Sverige, medan andra inte varit det. En del transaktioner har även varit preskriberade. I vissa fall är de avancerade skattetilläggen fullt godtagbara och i andra fall har personen redan hunnit lämna in en självkrävtelse.<sup>72</sup>

#### **2.4.1.2 Paradisläckan**

Den 5 november 2017 offentliggjordes en ny läcka av konfidentiella uppgifter som avslöjar offshore-aktiviteter och skatteplanering hos några av världens mest inflytelserika personer och företag. Dokumenten kom att kallas för Paradisläckan och innehåller över 13 miljoner dokument som avslöjar hur rika personer fått hjälp att undvika skatt. Åtskilliga politiska ledare, kungligheter, kändisar och miljardärer avslöjas i läckan. Merparten av dokumenten kommer från juristbyrån Appleby, som specialiserar sig på att tillhandahålla så kallade brevlådeföretag i skatteparadis och slutna territorier.<sup>73</sup>

Utredningen som möjliggjorde Paradisläckan bestod av ett internationellt samarbete mellan 382 journalister från 67 olika länder. Tre svenska redaktioner är en del av samarbetet – Uppdrag granskning, SVT Nyheter och nyhetsbyrån TT. Bara i Sverige beräknas skatteflykten kosta 43 miljarder kronor varje år. Paradisläckan avslöjar avancerade

---

<sup>71</sup> Kristina Lagerström: ”Panamasvenskarna kommer undan straff”, Sveriges television, publicerad 2017-04-26. <<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/panamasvenskar-kommer-undan-straft>>, besökt 2018-11-29.

<sup>72</sup> Anna Wetterqvist: ”Ett digert detektivarbete’ – så går Skatteverket till botten med Panamadokumentet”, Dagens Juridik, publicerad 2016-05-13. <<http://www.dagensjuridik.se/2016/05/ett-digertdetektivarbete-sa-gar-skatteverket-till-botten-med-panamadokumentet>>, besökt 2018-11-25.

<sup>73</sup> ICIJ: About the Paradise Papers Investigation, publicerad 2017-11-05. <<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/about/>>, besökt 2019-01-02.

företagsstrukturer och aggressiv skatteplanering, till skillnad från Panamadokumenterna rör det sig dock i de flesta fall inte om olagliga sådana.<sup>74</sup>

## 2.4.2 Internationella samarbeten och informationsutbyten

Under de senaste decennierna har globaliseringen i vårt samhälle tagit fart, vilket haft både positiv och negativ inverkan. Sveriges medlemskap i EU har lett till en ökad rörlighet för bland annat kapital, varor och tjänster till företag och privatpersoner. I takt med det har den skadliga skattekonkurrensen och det internationella skatteundandragandet ökat. Detta är ett globalt problem som berör största delen av världssamfundets stater.<sup>75</sup>

EU-kommissionen bedömer att EU-länderna förlorar 50 miljarder euro årligen på organiserade momsbedrägerier. Bedömningar från OECD talar om ett globalt skatteundandragande inom företagsbeskattningen på minst 100-240 miljarder dollar om året.<sup>76</sup> Det finns en internationell beslutsamhet att utveckla och effektivisera det internationella samarbetet emot skatteundandragande. Under de senaste åren har det i olika internationella sammanhang diskuterats frågor om utformningen av nationella skattesystem, hur de samverkar och vilka möjligheter det finns för företag att utnyttja systemens olikheter för att minimera sitt skattebetalande.<sup>77</sup>

Inom ramen för G20/OECDs projekt mot skattebaserosion och vinstflyttning och genom det globala forumet för transparens och informationsutbyte på skatteområdet bedrivs det redan ett internationellt

---

<sup>74</sup> Uppdrag Granskning (2017), *Paradisläckan*. [TV-program] Sveriges Television, SVT 8 november 2017.

<sup>75</sup> Se Gjesti, Rosén och Hensby (2008), s. 270 ff.

<sup>76</sup> Regeringskansliet: Regeringens 10 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt, uppdaterad 2017-12-12. <<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/>>, besökt 2018-12-06.

<sup>77</sup> Regeringskansliet: Regeringens arbete för att motverka internationellt skatteundandragande, publicerad 2016-04-06. <https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-arbete-for-att-motverka-skatteundandragande/>, besökt 2018-12-08.

arbete i frågorna.<sup>78</sup> Att försvåra aggressiv skatteplanering, fusk och skatteflykt är även ett prioriterat arbete för den svenska regeringen.<sup>79</sup>

Sverige har idag 45 särskilda informationsutbytesavtal, vilket utgör ett av världens största nätverk av sådana avtal.<sup>80</sup> Dessutom har OECD tagit fram en ny standard för utbyte av information mellan länder, BEPS. BEPS avser skattestrategier som utnyttjar luckor och skillnader i olika skattesystem för att artificiellt flytta vinster till lågskatteländer och därmed undkomma skatt. Under detta ramverk samarbetar över 100 länder och jurisdiktioner för att implementera BEPS-åtgärderna och ta sig an BEPS.<sup>81</sup>

### **2.4.3 Regeringens 12-punktsprogram mot skatteflykt**

Att försvåra aggressiv skatteplanering, fusk och skatteflykt är en prioriterad fråga för regeringen. Sammanfattat i ett program har regeringen arbetat fram åsikter som anses vara centrala för arbetet.<sup>82</sup> Regeringen prioriterar följande 12 åtgärder i arbetet mot skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt:

1. Inkludera fler länder i globala standarder för transparens och informationsutbyte.
2. Införa automatiskt informationsutbyte om verkliga ägare.
3. Införa informationsplikt för skatterådgivare.

---

<sup>78</sup> Regeringskansliet: Regeringens 10 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt, uppdaterad 2017-12-12. <<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/>>, besökt 2018-12-06.

<sup>79</sup> Regeringskansliet: Regeringens 10-punktsprogram på skatteområdet utökas till 12 punkter, publicerad 2017-12-12. <<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2017/12/regeringens-10-punktsprogram-pa-skatteområdet-utokas-till-12-punkter/>>, besökt 2018-12-06.

<sup>80</sup> Regeringskansliet: Regeringens arbete för att motverka internationellt skatteundandragande, publicerad 2016-04-06. <<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-arbete-for-att-motverka-skatteundandragande/>>, besökt 2018-12-08.

<sup>81</sup> OECD: Base erosion and profit shifting, <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>, besökt 2018-12-12.

<sup>82</sup> Regeringskansliet: Regeringens 10-punktsprogram på skatteområdet utökas till 12 punkter, publicerad 2017-12-12. <<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2017/12/regeringens-10-punktsprogram-pa-skatteområdet-utokas-till-12-punkter/>>, besökt 2018-12-06.



4. Skapa en global svart lista över icke samarbetsvilliga länder och införa skarpa motåtgärder.
5. Stärka arbetet mot momsbedrägerier.
6. Förstärka skattetilläggets avskräckande effekt.
7. Förstärka Skatteverkets resurser.
8. Föra upp skattefrågor på styrelsenivå i företagen.
9. Stötta kapacitetsbyggnad i utvecklingsländer.
10. Vidta ytterligare åtgärder mot inhemskt skattefusk och svartarbete.
11. Utflyttningsbeskattning för fysiska personer.
12. Utöka Skatteverkets möjligheter att arbeta brottsbekämpande.<sup>83</sup>

12-punktsprogrammet är ett sätt för regeringen att betona vikten den lägger på frågorna kring skatteflykt. Sverige arbetar aktivt för att stärka och utvidga de internationella samarbetena samt inrätta motåtgärder för icke samarbetsvilliga länder.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup> Regeringskansliet: Regeringens 10 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt, uppdaterad 2017-12-12.  
<<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/>>, besökt 2018-12-06.

<sup>84</sup> Ibid.

## **3 Analys**

### **3.1 Inledning**

Skatten, och därmed inbegripet skattesystemet, utgör utan tvekan ett för vår rättsordning högt prioriterat område som är värt att skydda, något som styrks av regeringens 12-punktsprogram mot skatteflykt. Det pågår ständigt nya diskussioner och utredningar kring hur skattesystemet ska utformas och hur skatteundandragandet ska motverkas. Ett viktigt led i utvecklingen är att rättsreglerna utformas på ett så effektivt och rättssäkert sätt som möjligt.

Rättssäkerhet och effektivitet står i många fall i konflikt med varandra och det krävs en viss avvägning för att hitta den perfekta balansen. Ofta landar avvägningen i vad som ska prioriteras, enskilda skattebetalare eller samhället i stort. Enskilda skattskyldiga har ett intresse av så hög rättssäkerhet som möjligt, medan samhället i stort vill prioritera hög effektivitet för att öka skatteintäkterna. Kraven står däremot inte alltid i konflikt med varandra. Ett gemensamt mål för de båda kraven är att uppnå kvalitet i rättstillämpningen.

En ytterligare grundläggande aspekt är vikten av medborgarnas förtroende för skattesystemets legitimitet. För att medborgarna ska respektera skattesystemet är det av stor vikt att rättsreglerna är rättvisa och tydliga. Förhoppningen är att skatteundandragandet ska minska om skattesystemet upplevs som rättvist och legitimt, vilket är ett av målen med de nya reglerna.

### **3.2 Rättssäkerhet**

En förutsättning för att en rättsregel ska anses rättssäker är att kravet på förutsebarhet är uppfyllt. Bestämmelserna ska alltså vara utformade så att skattebetalaren i förväg kan ana utfallet. Dessutom måste hänsyn tas till andra etiska värden.

### 3.2.1 Generell kontroll

Rekvisitet ”generell kontroll” har som tidigare nämnt ingen legaldefinition, något som Lagrådet ansett vara var särskilt problematiskt. Rekvisitet har ansetts åsyfta ”Skatteverkets kontrollåtgärder som inte är riktade mot en viss person” vilket framgår av propositionen samt Skatteverkets hemsida. Jag delar Lagrådets åsikt att det är av stor vikt att det finns en tydlig och enhetlig definition av begreppet då det har en avgörande betydelse för om det ska utgå en straffsanktion eller inte. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det självklart önskvärt att ha en legaldefinition, särskilt med tanke på att det inte finns någon formell beslutsordning på Skatteverket gällande vilka kontroller som ska offentliggöras och inte. Jag anser däremot inte att bristen på en legaldefinition i detta fall kommer ha någon större påverkan på rättssäkerheten.

Varje kontrollåtgärd som inte är riktad mot viss person är följaktligen en generell kontroll och ska offentliggöras på Skatteverkets hemsida. Av skatteförfarandeförordningen framgår vilken information offentliggörandet ska innehålla. Det finns däremot inga riktlinjer för tillgängligheten av informationen. Hur tydlig och lättillgänglig informationen kommer att vara spelar en avgörande roll med tanke på att det vid bedömningen av om en rättelse anses vara på eget initiativ eller inte saknar betydelse om den skatteskyldige faktiskt tagit del av informationen. Bestämmelserna ger en tydlig rättsföljd och således är det viktigt att informationen inte är svårtillgänglig. Ligger informationen under särskilda rubriker eller under en särskild flik på hemsidan stärker det rättssäkerheten.

Det framgår inte heller inom vilken tidsram Skatteverket måste offentliggöra informationen. Kommer Skatteverket kunna påbörja kontroller innan de offentliggjort information om det? Det är antagligen inte syftet med bestämmelserna, men det verkar inte finnas något hinder för det vilket inskränker rättssäkerheten.

### **3.2.2 Koppling till kontrollen**

Självrättelsen anses inte vara på eget initiativ om åtgärden har en ”koppling till kontrollen”. Bedömningen görs utifrån omständigheter i det enskilda fallet. Jag delar Lagrådets åsikt att rekvisitet har en obestämd innebörd. Det framgår inte hur stark kopplingen till den generella kontrollen måste vara vilket kan kritiseras. I propositionen exemplifieras rekvisitet med en åtgärd som har ett samband med en läcka, likt Panamadokumentet. Det står dock inte klart om det kan röra sig om vilket slags samband som helst. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det önskvärt med en tydligare definition av rekvisitet. Enligt min mening är det dock nästintill omöjligt att på ett tillfredsställande sätt definiera vad en ”koppling” är för något. Förhoppningsvis kommer praxis istället kunna tydliggöra innebörden.

## **3.3 Effektivitet**

För att en rättsregel ska anses effektiv ska både antalet avverkade mål i sig och kvaliteten på avgörandena vara hög.

Möjligheten till självrättelse minskar de resurser som Skatteverkets annars hade fått lägga ned för att upptäcka de oriktiga uppgifterna. Dessutom får Skatteverket kännedom om uppgifter som de troligtvis aldrig skulle få ta del av annars. Myndighetens handläggning av självrättelser är relativt enkel, det finns till exempel inget behov av att bevisa oriktig uppgift. Handläggningen är därmed inte heller särskilt kostsam. Sammantaget kan sägas att bestämmelserna om självrättelse generellt sett är fördelaktiga ur ett effektivitetsperspektiv.

### **3.3.1 Generell kontroll**

Med begreppet ”generell kontroll” menas alltså ”Skatteverkets kontrollåtgärder som inte är riktade mot en viss person”. Att det inte finns någon legaldefinition av begreppet påverkar inte effektiviteten. Det är min uppfattning att begreppet är tillräckligt tydligt för att uppnå effektivitet och kvalitet i avgörandena.

### **3.3.2 Koppling till kontrollen**

Att åtgärden ska ha en koppling till den generella kontrollen verkar enligt propositionen ha ett generöst tolkningsutrymme. Om vilket samband som helst med en läcka är tillräckligt för att rättelsen inte ska anses vara på eget initiativ så underlättas arbetet för Skatteverket då de slipper bevisa en tydlig koppling.

### **3.3.3 Tidsfrist**

En stor förändring i och med den nya lagstiftningen är tidsfristen på två månader. Syftet är att stärka skattetilläggets allmänpreventiva effekt, men även att sätta press på skattebetalarna att omgående rätta sina oriktiga uppgifter. En potentiell konsekvens är att offentliggörandet av de generella kontrollerna sätter fart på självrättelserna och att det blir en slags ”gratis effekt” att rättelserna kommer in snabbare. Ur ett effektivitetsperspektiv är det en klar fördel. Emellertid skulle konsekvensen av tidsfristen också kunna leda till att färre självrättelser kommer in. Om skattebetalare som lämnat oriktiga uppgifter inte skickar in en självrättelse inom tidsfristen tjänar de mer på att tuga och hoppas att Skatteverket inte får kännedom om uppgifterna.

De som rättar inom två månader är troligen de som vetat med sig sedan tidigare att de gjort fel. Det går att kritisera varför man över huvud taget ska få två månader på sig att komma undan med skattefusk som man vet kommer att uppdagas. Det stärker knappast allmänhetens tilltro till skattesystemet. Vid andra typer av brott skulle det aldrig vara tolererat att undkomma påföljd genom att erkänna handlingen, i synnerhet inte efter det att polisen informerat om att de undersöker brottet. Anledningen till att reglerna om ansvarsbefrielse vid självrättelser finns är att de underlättar Skatteverkets arbete så pass mycket samt leder till större skatteintäkter. Här blir det tydligt att det fiskala syftet sätts i första hand.

Risken att hamna utanför tidsfristen är antagligen högre för de som lämnat oriktiga uppgifter av misstag, då de inte har lika stor anledning att vara uppmärksam på information som Skatteverket offentliggör. Oavsett om Skatteverket får utökade resurser att utreda eventuellt skatteundandragande med är det omöjligt för myndigheten att få kännedom om alla uppgifter. Därmed riskerar Skatteverket att på grund av den korta tidsfristen gå miste om skatteintäkter, vilket enligt min mening inte är önskvärt ur något perspektiv.

Det är min uppfattning att det hade gynnat både ändamålet och effektiviteten om det funnits ett incitament för skattebetalarna att självrätta även en tid efter tidsfristen. Om skattetillägget successivt trappas upp efter tidsfristen skulle det till exempel fånga upp en del av de skattebetalare som av misstag inte hunnit självrätta. Det underlättar Skatteverkets arbete samtidigt som det ökar skatteintäkterna. Sammanfattningsvis anser jag att den korta tidsfristen inte nödvändigtvis kommer att leda till önskvärt resultat. Att självrättelserna kommer in snabbare och att medborgarna förhoppningsvis känner större respekt för skattesystemet talar för den korta tidsfristen, medan risken att antalet självrättelser minskar talar för en längre tidsfrist. Eftersträvansvärt vore att hitta en slags balans.

Något jag tycker är särskilt intressant är huruvida det någonsin blir acceptabelt att självrätta igen utan påföljd efter offentliggörandet av den generella kontrollen eller om intentionen är att restriktionerna ska råda för evigt? Om det har gått flera år sedan offentliggörandet av den generella kontrollen borde rättelsen knappast kunna anses ha en koppling till kontrollen.

### **3.4 Ändamålsenlighet**

Syftet med bestämmelserna om rättelse på eget initiativ är att stärka den allmänpreventiva effekten samt göra systemet med legitimt och rättvist. Man vill garantera att de enskilda från början lämnar korrekta uppgifter till grund för sin beskattning. Bestämmelserna kan ses från två olika perspektiv,

det statliga, fiskala intresset respektive det enskilda intresset. Beroende på vilket perspektiv man intar varierar graden av ändamålsenlighet.

### **3.4.1 Skattens primära syfte**

Skattens primära syfte är att finansiera den offentliga sektorn. Det är svårt att avgöra om bestämmelserna uppfyller detta syfte då det är för tidigt att avgöra de ekonomiska konsekvenserna. Risken finns att antalet självrättelser kommer att sjunka, men så måste inte vara fallet. Regeringen menar dessutom att Skatteverket, utan att använda större kontrollresurser, lättare kommer kunna utreda eventuella skatteundandraganden tack vare internationella informationsutbyten. Om så är fallet är det fullt möjligt att bestämmelserna är i linje med det fiskala syftet.

### **3.4.2 Rättsreglernas likabehandling**

Bestämmelserna gör inga undantag utan behandlar alla lika. Företagarförbundet Fria Företagare ställer sig kritiska till det och menar att det är de stora företagen som det bör utkrävas ansvar från. De menar även att de större företagen i de flesta fall har de resurser och expertis i form av konsulter och revisorer som krävs, för att göra rättelserna inom den nykomna tidsramen och således inte kommer att missgynnas av bestämmelserna. Företagarförbundet har rätt i det de säger, men att komma åt de multinationella företagen är enligt min uppfattning inte syftet med bestämmelserna om rättelse på eget initiativ.

Ökningen av självrättelser de senaste åren består till största delen av fysiska personer som rättat oredovisade tillgångar i utlandet. Det är inte vanligt att stora företag skickar in självrättelser. De använder sig av aggressiv skatteplanering och avancerade företagsstrukturer för att vid varje tillfälle ligga precis på rätt sida av gränsen, vilket framgår av Paradisläckan. Självklart ligger det i statens intresse att de större företagen tar sitt ansvar i skattefrågan, möjligtvis kan det uppnås genom ett utökat nät av informationsutbytesavtal och en mer harmoniserad lagstiftning, men det är frågor som hamnar utanför denna uppsats syfte och frågeställning.

Som nämnts ovan (avsnitt 3.3.3) finns det en risk att bestämmelserna särskilt missgynnar de som gjort ärliga misstag. Kanske borde det finnas regler som gör skillnad på de olika svårighetsgraderna av skatteundandragande så att de omedvetna hamnar i ett mer gynnsamt läge. Är det rimligt att de som på eget initiativ gör rätt för sig hålls ansvariga på samma sätt som de som rättat först efter att media börjat ställa frågor, men innan Skatteverket agerat? De som gör frivilliga, äkta självrättelser borde enligt min åsikt behandlas mer gynnsamt än de som gjort så kallade självrättelser ”under the gun”.

Det blir dock problematiskt att på ett effektivt och rättssäkert sätt göra en sådan gränsdragning. Skattebetalarens egentliga vilja samt om hen tagit del av Skatteverkets kungörelse eller inte blir en svår bevisfråga som drabbar såväl rättssäkerheten som effektiviteten, utan att högre ändamålsenlighet garanteras. En potentiell konsekvens av den allmänpreventiva effekten skulle kunna vara större noggrannhet vid deklarationen, i sådana fall slår reglerna inte nödvändigtvis fel ändamålmässigt. Det är min slutliga uppfattning att den nuvarande rättsregeln är det bästa alternativet för att bevara kvalitet i avgörandena, alltså att avgöra frivilligheten utifrån en hypotetisk vilja.

### **3.4.3 Övriga ändamål**

Som tidigare nämnt (avsnitt 2.1) kan skatten användas som ett instrument för en rad olika syften. Bestämmelserna om rättelse på eget initiativ skulle till exempel kunna uppfylla det fördelningspolitiska syftet. Det framkommer inte tydligt om ett syfte med bestämmelserna är att balansera upp skattebördan, även om så kan antas vara fallet. Många ändamål är politiska vilket inte ska utredas i denna uppsats. Slutligen kan sägas att den nya lagstiftningen är ett tydlig ställningstagande att det måste visas mer respekt för det svenska skattesystemet.



### 3.5 Slutsats

Sammanfattningsvis har jag dragit slutsatsen att en tydligare definition gällande rekvisitet att åtgärden ska ha en ”koppling till kontrollen” är att föredra ur ett rättssäkerhetsperspektiv, även om det kan vara svårt att uppnå. Jag bedömer att det bör klargöras huruvida en självrättelse kan ske utan påföljd en viss tid efter kungörelsen av den generella kontrollen då rättelsen inte längre borde anses ha en koppling till kontrollen, och i sådana fall efter hur lång tid.

Det krävs även tydliga riktlinjer för hur Skatteverket ska kungöra information om generella kontroller på ett så lättillgängligt sätt som möjligt, för att säkerställa rättssäkerheten.

Tidsfristen på två månader är enligt min uppfattning på gränsen till att vara för kort och riskerar därmed att drabba både effektiviteten och ändamålsenligheten. Det är dock omöjligt att i förväg förutspå de ekonomiska konsekvenserna av bestämmelserna vilket gör det svårt att avgöra hur bra kraven uppfylls. Det är därmed också svårt att säga vilket av de två motstridiga kraven, rättssäkerheten eller effektiviteten, som går segrande ur striden. Min uppfattning är att effektiviteten, och därmed det fiskala syftet, är det som främjas i dessa bestämmelser. Förhoppningsvis kommer framtida domstolsavgöranden att klargöra det.

# Käll- och litteraturförteckning

## Offentligt tryck

SOU 1969:42 Skattebrotten.

Prop. 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.

Prop. 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt, m.m.

Prop. 1995/96:170 Översyn över skattebrottslagen.

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet.

Prop. 2017/18:144 Skattetillägg vid rättelse på eget initiativ.

Riksdagens protokoll 2017/18:112.

## Litteratur

Asp, Petter – Ulväng, Magnus och Jareborg, Nils: *Kriminalrättens grunder*. Uppl. 2:3. Uppsala 2013.

Forssén, Björn: *Handbok om taxering: och skatteprocess*. Stockholm 2011.

Kleineman, Jan: *Rättsdogmatisk metod*, i Korling, Fredric och Zamboni, Mauro (Red.). *Juridisk metodlära*. Lund 2013.

Lodin, Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silfverberg, Christer och Simon-Almedal, Teresa: *Inkomstskatt del 1: en läro- och handbok i skatterätt*. Uppl. 16:1. Lund 2017.

Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm, 1995.

Sandgren, Claes: *Vad är rättsvetenskap?* Stockholm 2009.

## Tidskrifter

Alm Bloom, Eva: ”Skatteverkets handläggning av rättelser avseende oredovisade tillgångar och inkomster i utlandet”, *SvSkT* 2011:8.

Andersson, Staffan: ”Frivilliga rättelser – erfarenheter”, *Skattenytt* 2012.

Gjesti, Per-Olav, Rosén, Christina och Fensby, Torsten: ”OECD:s och Nordens arbete för att motverka internationell skatteflykt och skadlig skattekonkurrens”, *SvSkT* 2008:4.

Lundh, Petra: ”Kvalitetssäkrade domstolsavgöranden – några tankar om effektivitet och kvalitet i våra domstolar”, *SvJT* 3016.

Orton, Frank: ”Rättssäkerhet och effektivitet”, *SvJT* 1983.

Yeldham, Casey: ”Dubbelbestraffningsförbudens tillämplighet på skattetillägg och skattebrott – uppfylls rättssäkerhetens krav på en fastställd rättskällehierarki avseende förhållandet mellan nationell rätt, unionsrätt och konventionsrätt?”, *Skattenytt* 2012.

Zila, Josef: ”Om rättssäkerhet”, *SvJT* 1990.

## TV-program

Uppdrag Granskning (2017), Paradisläckan. [TV-program]. Ansvarig utgivare: Ulf Johansson. Sveriges Television, SVT 8 november 2017.

Uppdrag Granskning (2016), Springnotan. [TV-program] Ansvarig utgivare: Nils Hansson. Sveriges Television, SVT 16 mars 2016.

## Elektroniska källor

Anna Wetterqvist, ”’Ett digert detektivarbete’ – så går Skatteverket till botten med Panamadokumenten”, *Dagens Juridik*, publicerad 2016-05-13. <<http://www.dagensjuridik.se/2016/05/ett-digertdetektivarbete-sa-gar-skatteverket-till-botten-med-panamadokumenten>>, besökt 2018-11-25.

Axén Linderl, Annika, Skatteförfarandelagen (2011:1244) 49 kap. 10 §, Karnov 2018-10-01. Besökt 2018-11-30.

Börje Leidhammar, ”Panamadokumenten och framtiden – kommer avslöjandet att omöjliggöra självrättelser”, publicerad 2016-04-11.

<<http://www.dagensjuridik.se/2016/04/analys-debatt-borje-leidhammar-panamadokumenten/>>, besökt 2018-11-28.

Emilia Díaz-Struck: ”ICIJ Releases Paradise Papers Data From Appleby”, publicerad 2017-11-17. <<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/icij-releases-paradise-papers-data-appleby/>>, besökt 2018-12-31.

ICIJ: About the Paradise Papers Investigation, publicerad 2017-11-05. <<https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/about/>>, besökt 2019-01-02.

Kristina Lagerström: ”Panamasvenskarna kommer undan straff”, Sveriges television, publicerad 2017-04-26. <<https://www.svt.se/nyheter/ekonomi/panamasvenskar-kommer-undan-straff/>>, besökt 2018-11-29.

Marina Walker Guevara: ”ICIJ Releases Panama Papers Offshore Company Data”, publicerad 2016-05-09. <<https://www.icij.org/blog/2016/05/icij-releases-panama-papers-offshore-company-data/>>, besökt 2018-12-03.

OECD: Base erosion and profit shifting, <<http://www.oecd.org/tax/beps/>>, besökt 2018-12-12.

Regeringskansliet: Regeringens 10-punktsprogram på skatteområdet utökas till 12 punkter, publicerad 2017-12-12. <<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2017/12/regeringens-10-punktsprogram-pa-skatteområdet-utokas-till-12-punkter/>>, besökt 2018-12-06.

Regeringskansliet: Regeringens 10 åtgärder för att motverka skatteflykt, skatteundandragande och penningtvätt, uppdaterad 2017-12-12. <<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-10-atgarder-for-att-motverka-skatteflykt-skatteundandragande-och-penningtvatt/>>, besökt 2018-12-06.

Regeringskansliet: Regeringens arbete för att motverka internationellt skatteundandragande, publicerad 2016-04-06. <<https://www.regeringen.se/artiklar/2016/04/regeringens-arbete-for-att-motverka-skatteundandragande/>>, besökt 2018-12-08.

Skatteverkets pressmeddelande, Allt fler redovisar inkomster från skatteparadis, publicerad 2011-10-03. <<https://www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/riks/2011/2011/alltflerredovisarinkomsterfranskatteparadis.55fc8c94513259a4ba1d800011225.html>>, besökt 2018-12-24.

Skatteverkets pressmeddelande: Skärpta åtgärder mot skatteundandragande, skatteflykt och ekonomisk brottslighet, publicerad 2018-09-04. <<https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2018/09/skarpta-atgarder->

mot-skatteundragande-skatteflykt-och-ekonomisk-brottslighet/>, besökt 2018-12-01.

Skatteverkets rättsliga vägledning: Vid rättelse på eget initiativ, ”Möjligheten att göra en rättelse på eget initiativ kan begränsas”, publicerad 2018-08-16.

<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.12/340169.html#h-Mojligheten-att-gora-en-rattelse-pa-eget-initiativ-kan-begransas>>, besökt 2018-11-18.

Tom Perski: ”Skattetillägg även efter självrättelse – regeringen vill komma åt dem som utnyttjar dagens regler”, Dagens Juridik, publicerad 2017-11-23. <<http://www.dagensjuridik.se/2017/11/skattetillagg-aven-efter-sjalvrattelse-regeringen-vill-komma-dem-som-utnyttjar-dagens-regler>>, besökt 2017-11-18.

Åberg, Kazimir, Skattebrottslag (1971:69) 2 §, Karnov 2018-07-01. Besökt 2019-01-03.

# Rättsfallsförteckning

## Högsta Domstolen

NJA 2004 s. 692.

NJA 2013 s.502.

## Europadomstolen

Zolotukhin v. Russia, no. 13079, ECHR 2009-I, 10 februari 2009.