

UMEÅ UNIVERSITET

2009-01-16

Juridiska Institutionen

Juristprogrammet

Examensarbete i skatterätt, 30 p.

Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet

– ett juridiskt ”institut” eller ett pedagogiskt arbetsredskap?

Författare: Josefin Boström

Handledare: Lars Hansson

Sammanfattning

Skatteverket (SKV) ansvarar för att myndighetens ärenden blir tillräckligt utredda enligt den s.k. officialprincipen, vilket regleras i 3:1 Taxeringslagen (1990:324) (TL). Utredningsskyldigheten kan aktualiseras av uppgifter på deklARATIONEN som är motstridiga, orimliga eller ofullständiga. Hur pass motstridiga eller ofullständiga uppgifterna ska vara för att initiera utredningsansvaret varierar från fall till fall. Utredningsskyldigheten har en betydelsefull roll i avgörandet om oriktig uppgift har lämnats på deklARATIONEN, vilket i sin tur påverkar om skattetillägg ska påföras eller inte. I SKV:s arbetsuppgifter ingår nämligen att ta ut skattetillägg när *oriktig uppgift* påträffas i inkomstdeklARATIONEN, 5:1 TL. Skattetillägg tas däremot aldrig ut när deklARANTEN har gjort ett s.k. *oriktigt yrkande*. Uppgifter som utlöser SKV:s utredningsskyldighet p.g.a. att de är *motstridiga* eller *ofullständiga* ska alltid bedömas som ett oriktigt yrkande och inte oriktig uppgift.

I SKV:s handledning ”Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen” från 2008 dras en skiljelinje mellan det allmänna utredningsansvaret och det utredningsansvar som har betydelse för om skattetillägg ska tas ut eller inte. SKV kallar det senare för *särskilt* utredningsansvar. SKV menar att enligt den allmänna utredningsskyldigheten, som lagstadsats i 3:1 TL, ska myndigheten se till att ärendena blir tillräckligt utredda (den s.k. officialprincipen). I de fall som en deklARANT har lämnat ofullständiga eller motstridiga uppgifter tar den särskilda utredningsskyldigheten vid, som har en mer inskränkt innebörd än den utredningsskyldighet som vilar på officialprincipen.

Frågan är om den särskilda utredningsskyldigheten ska betraktas som ett ”*juridiskt institut*” eller som ett *pedagogiskt arbetsredskap* vid bedömningen av om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte. I min mening tjänar begreppet särskild utredningsskyldighet förvisso rollen som arbetsredskap men det är också tydligt att SKV i handledningen vill tillföra begreppet ytterligare juridisk innebörd genom att påvisa den särskilda utredningsskyldighetens närvaro i diverse rättsfall. Det är emellertid svårt att erkänna den särskilda utredningsskyldigheten som något mer än ett hjälpmedel vid granskningen av inkomstdeklARATIONER. Det beror främst på att begreppet inte uttryckligen bekräftas, varken i lagstiftning, förarbeten eller i rättspraxis. Den särskilda utredningsskyldigheten torde dock inte ha någon praktisk betydelse i prövningen av om en oriktig uppgift har lämnats, d.v.s. påverka huruvida skattetillägg påförs eller inte.

Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGAR	4
1. INLEDNING	5
1.1 SYFTE.....	6
1.2 FRÅGESTÄLLNINGAR	7
1.3 AVGRÄNSNINGAR.....	7
1.4 DISPOSITION.....	7
1.5 METOD OCH MATERIAL	8
1.6 TEORI	10
2. BAKGRUND OCH HISTORIK	12
2.1 ALLMÄNT OM SKATTEVERKETS HANDLEDNINGSMATERIAL	12
2.2 HISTORIK – TAXERINGSNÄMND BLIR SKATTENÄMND	13
2.3 HISTORIK – SKATTEMYNDIGHETEN OCH RIKSSKATTEVERKET BLIR SKATTEVERKET	15
2.4 ALLMÄNT OMBUD OCH DESS FUNKTION	16
2.5 HISTORIK – UTREDNINGSSKYLDIGHET.....	17
3. SKATTETILLÄGG OCH ANGRÄNSANDE BEGREPP	19
3.1 SKATTETILLÄGGSBESTÄMMELSERNA – TAXERINGSLAGEN OCH SKATTEBETALNINGSLAGEN	19
3.2 BEFRIELSEGRUNDER	20
3.3 DEKLARANTS UPPGIFTSSKYLDIGHET.....	22
3.4 SKATTEVERKETS KOMMUNIKATIONSPLIKT.....	23
3.5 ORIKTIG UPPGIFT – EN INTRODUKTION.....	24
3.5.1 Oriktig uppgift	24
3.6 ORIMLIG UPPGIFT	26
3.7 ORIKTIGT YRKANDE.....	27
3.7.1 Öppet oriktigt yrkande.....	27
4. SKATTETILLÄGGETS FÖRENLIGHET MED FÖRBUDET MOT DUBBELBESTRAFFNING I EUROPAKONVENTIONEN.....	29
4.1 FÖRBUD MOT DUBBELBESTRAFFNING.....	29
4.2 RÄTTSPRAXIS I SVERIGE.....	30
4.3 EUROPADOMSTOLENS AVGÖRANDE.....	31
4.4 SVENSK LAGSTIFTNINGS ANPASSNING.....	32
5. UTREDNINGSSKYLDIGHETEN.....	34
5.1 SKATTEVERKETS UTREDNINGSSKYLDIGHET	34
5.1.2 Skatteverkets utredningsskyldighet p.g.a. motstridiga och ofullständiga uppgifter.....	35
5.1.3 Några slutsatser om utredningsskyldigheten.....	38
5.2 ALLMÄN OCH SÄRSKILD UTREDNINGSSKYLDIGHET I ENLIGHET MED SKATTEVERKETS HANDLEDNING	39

5.2.1 Allmän utredningsskyldighet	39
5.2.2 Särskild utredningsskyldighet.....	39
5.2.3 Några slutsatser om allmän och särskild utredningsskyldighet	43
5.3 RÖSTER OM SÄRSKILD UTREDNINGSSKYLDIGHET	44
6. ANALYS OCH DISKUSSION.....	46
6.1 SÄRSKILD UTREDNINGSSKYLDIGHET – FAKTA ELLER FABULERING?	46
KÄLLFÖRTECKNING	50

Förkortningar

FL	Förvaltningslagen (1986:223)
GTL	Gamla taxeringslagen (1956:623)
HD	Högsta Domstolen
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RF	Regeringsformen
SBL	Skattebrottslagen (1971:69)
SkbL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SKM	Skattemyndigheten
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1. Inledning

I SKV:s myndighetsutövning ingår att ta ut skattetillägg när oriktig uppgift påträffas i inkomstdeklarationen. Sanktionsavgiften infördes 1972 med syftet att överföra en del av den arbetsbörda som tidigare låg på polis- och åklagarmyndigheten till SKV avseende lindrigare skattebrott. SKV:s beslutsföret om sanktionsavgifter skulle effektivisera handläggningen, eftersom polis- och åklagarmyndigheten fick möjlighet att fokusera på medelstora och stora skattebrott.¹ År 2006 fattade SKV 189 000 skattetilläggsbeslut, varav nettosumman av alla skattetillägg utgjordes av 2,6 miljarder kr. Antalet personer som berörs av skattetilläggsbeslut är emellertid långt färre, dels på grund av att samma person kan vara föremål för flera beslut, dels för att många beslut blir föremål för omprövning.²

Reglerna om skattetillägg finns bl.a. i kapitel fem i Taxeringslagen (1990:324) (TL). Har en person lämnat en oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration ska som regel skattetillägg tas ut, 5:1 TL. Skattetillägg tas däremot aldrig ut när deklaranter har gjort ett s.k. oriktigt yrkande. Gränsdragningen mellan vad som är oriktig uppgift och oriktigt yrkande kan ibland vara svår. En uttrycklig bestämmelse om vad som inte ska anses vara oriktig uppgift har utformats i 5:1 st. 2 TL. Här anges att en uppgift inte ska anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Vidare har rättspraxis utformats på området där ofullständiga och motstridiga uppgifter på deklarationen inte heller ska bedömas som oriktiga.

Är uppgifterna på deklarationen motstridiga, orimliga eller ofullständiga väcks nämligen SKV:s utredningsansvar. Det kan även benämnas som det allmännas utredningsansvar, vilket framgår av 3:1 TL. Om utredningsansvaret initieras p.g.a. motstridiga eller ofullständiga uppgifter ska skattetillägg inte påföras deklaranter. Hur pass motstridiga eller ofullständiga uppgifterna ska vara för att aktualisera utredningsansvaret måste avgöras från fall till fall. Det är endast uppgifter som lämnats på deklarationen eller på bilaga till deklarationen som väcker den utredningsskyldighet som har betydelse för påförande av skattetillägg. En rad

¹ Almgren & Leidhammar, 2006, s. 15–16 och prop. 2002/03:106, s. 50.

² SKV:s årsbok 2007, s. 11 och 264

regeringsrättsavgöranden har fällts på området och en slutsats som kan dras är att ju större risk för vilseledande av SKV, desto mindre krav på det allmännas utredningsansvar.³

I SKV:s handledning ”Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen” från 2008 dras en skiljelinje mellan det allmänna utredningsansvaret och det utredningsansvar som har betydelse för om skattetillägg ska tas ut eller inte. SKV kallar det senare för *särskilt* utredningsansvar. SKV menar att enligt den allmänna utredningsskyldigheten, som lagstads gats i 3:1 TL, ska myndigheten se till att ärendena blir tillräckligt utredda (den s.k. officialprincipen). I de fall som en deklaratant har lämnat ofullständiga eller motstridiga uppgifter tar den särskilda utredningsskyldigheten vid, som har en mer inskränkt innebörd än den utredningsskyldighet som vilar på officialprincipen.

Begreppet är relativt nytt och bekräftas inte explicit i rättspraxis, varför jag frågar mig huruvida begreppet särskild utredningsskyldighet överensstämmer med gällande rätt. Är det riktigt att dela upp utredningsskyldigheten i en allmän och en särskild del, såsom gjorts i SKV:s handledningsmaterial, eller innebär begreppet en avvikelse från utredningsskyldigheten som den uttrycks i rättspraxis och doktrin? Att SKV myntar egna begrepp av pedagogiska skäl är förståeligt, särskilt med tanke på att SKV är en myndighet som ofta tillämpar reglerna om skattetillägg. Vad som är av intresse är emellertid att undersöka hur stor inverkan begreppsindelningen har för den enskilde deklaratanten – om den får någon praktisk betydelse för påförande av skattetillägg.

1.1 Syfte

Mitt syfte är att beskriva SKV:s utredningsskyldighet som har betydelse i skattetilläggsammanhang. Jag avser att jämföra utredningsskyldigheten, dels som den uttrycks i lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin, dels som den uttrycks i SKV:s handledning ”Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen”. Vidare ämnar jag diskutera om SKV:s särskilda utredningsskyldighet får någon praktisk betydelse för påförande av skattetillägg.

³ Simon Almendal, 2005, s. 130–132.

1.2 Frågeställningar

I uppsatsen avser jag besvara följande frågeställningar;

- Hur välgrundad är SKV:s särskilda utredningsskyldighet? D.v.s. hur väl överensstämmer begreppet med rättspraxis och doktrin?
- Har begreppsindelningen överhuvudtaget någon praktisk betydelse för den enskilde vid taxeringen, eller är uppdelningen enbart gjord av pedagogiska skäl?
- Vilka slags uppgifter aktualiserar SKV:s utredningsskyldighet?
- Är skattetillägget förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen?
- Vilken status har SKV:s handledningsmaterial som rättskälla?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen är avgränsad till att utreda SKV:s utredningsskyldighet som har betydelse i skattetilläggsammanhang, med utgångspunkt från den traditionella rättskälleläran respektive SKV:s handledningsmaterial. Det måste tydliggöras att utredningsskyldigheten som den återges i avsnitten nedan är beskriven så övergripande som möjligt, vilket innebär att skyldigheten inte kommer att skildras med utgångspunkt från specifika inkomstslag eller sammanhang.

Om den skattskyldige lämnar oriktig uppgift kan ansvar komma att utkrävas, dels genom taxeringslagen (1990:324) (TL) och skattebetalningslagen (1997:483) (SkbL), dels genom skattebrottslagen (1971:69) (SBL). I uppsatsen har jag valt att avgränsa utrymmet för SBL i så måtto att den endast överskådligt skildras i samband med framställningen om förbudet mot dubbelbestraffning i kapitel fyra.

1.4 Disposition

Uppsatsen är uppdelad i sammanlagt sex kapitel. Uppsatsens empiriska del består av fyra kapitel; kapitlen två t.o.m. fem. I kapitel sex återfinns analys och diskussion.

Första delen av kapitel två belyser handledningsmaterialets ställning i SKV:s regelverk samt dess ändamål. De senare delarna av kapitlet är ägnat att ge läsaren en överblick av SKV:s organisatoriska utveckling.

I kapitel tre beskrivs grundläggande delar av skattetillägsbestämmelserna. Jag redogör för angelägna begrepp som oriktig uppgift och oriktigt yrkande, såväl som befrielsegrunderna för sanktionen. Ett angränsande rättsområde, Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning, behandlas i kapitel fyra.

I kapitel fem är min avsikt att definiera utredningsskyldigheten som har betydelse för om skattetillägg ska tas ut eller inte, *dels* såsom den uttrycks i lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin, *dels* med utgångspunkt från SKV:s handledningsmaterial där *allmän* respektive *särskild* utredningsskyldighet finns framställd. Det innebär att utredningsskyldigheten behandlas i två separata avsnitt; det första avsnittet beskriver utredningsskyldigheten med utgångspunkt från den normativa rättskälleläran. Det andra avsnittet beskriver både den allmänna och den särskilda utredningsskyldigheten, med utgångspunkt från handlednings- och undervisningsmaterial som SKV har publicerat 2007 respektive 2008. I denna framställning presenteras även vissa rättsfall som SKV använder för att belysa den särskilda utredningsskyldigheten. I anslutning till avsnittet om den särskilda utredningsskyldigheten presenteras även tre olika juristers synpunkter om begreppet, en framställning som jag kallar ”Röster om särskild utredningsskyldighet”, avsnitt 5.3.

I uppsatsen sista kapitel, kapitel sex, diskuterar jag begreppet särskild utredningsskyldighet och min teoretiska utgångspunkt.

1.5 Metod och material

För att utreda handledningsmaterialets ställning som rättskälla har jag främst använt Robert Pålssons doktorsavhandling⁴ eftersom det finns få lika omfattande och bra källor att välja bland i området. Avseende kapitlets senare del där jag beskriver SKV:s historik och bakgrund är mina främsta källor prop. 2002/03:99 och prop. 1989/90:74. Mitt tillvägagångssätt är närmast rättsvetenskapligt, med syftet att ge en bild av SKV:s omorganisation och utveckling,

⁴ ”Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden”, 1995.

snarare än att systematisera gällande rätt. Rättsdogmatiken är emellertid till viss del närvarande eftersom offentliga utredningar och förarbeten används som källor.

I kapitlen tre, fyra och första delen av kapitel fem är min metod genomgående rättsdogmatisk. I kapitel tre är syftet att systematisera och fastställa gällande rätt för begrepp som oriktig uppgift, oriktigt yrkande och skattetillägg. Kapitel fyra behandlar problematiken med dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen. Prop. 2002/2003:106 är särskilt framträdande som rättskälla avseende båda kapitlen. I femte kapitlets första avsnitt är intentionen att återge SKV:s utredningsskyldighet i enlighet med gällande rätt, d.v.s. med utgångspunkt från TL, aktuella propositioner samt rättsfall mellan år 2002–2008. Urvalet av rättsfallen är baserade dels på rättsfall som SKV:s handledningsmaterial innehåller, dels på en strävan att ha färsk rättspraxis.

Det andra avsnittet beskriver både den allmänna och den särskilda utredningsskyldigheten med utgångspunkt från handlednings- och undervisningsmaterial som SKV har publicerat 2007 respektive 2008. Jag kallar arbetssättet *refererande av SKV:s handledningsmaterial*, där avsikten är att återge den allmänna och särskilda utredningsskyldigheten i enlighet med materialet. Det handledningsmaterial som jag har tagit del av är publicerat av SKV, för SKV:s medarbetare. Den ena handledningen kallas ”undervisningsmaterial” och används för att utbilda tjänstemän internt på SKV. Den andra handledningen riktar sig direkt till tjänstemän på SKV och kan sägas ha funktionen som arbetsmanual innehållande kommentarer om rättsfall och gällande rätt. Handledningsmaterialet utgör *allmänna råd* och är därför inte bindande för mottagaren av dessa. Begreppet *allmänna råd* förklaras mer utförligt i avsnitt 2.1.

För att ge en mer nyanserad bild av begreppet särskild utredningsskyldighet har jag valt ut två artiklar som representerar skilda åsikter om begreppet. Artiklarna är hämtade från Svensk Skattetidning respektive Skattenytt och är författade av Gunilla Thorslund⁵ respektive Leif Gäverth⁶. Även Björn Forsséns synpunkter på hur den särskilda utredningsskyldigheten bör betraktas finns med i avsnittet. Björn Forssén är advokat, verksam inom skatte- och affärsrättens område. Efter att jag har varit i kontakt med honom har han förmedlat sin syn på

⁵ Verksam som konsult på Ernst & Young.

⁶ Kammarråtsråd tillika vice ordförande på avdelning vid kammarrätten i Stockholm när artikeln skrevs 2005.

den särskilda utredningsskyldigheten via E-postkorrespondens. Jag vill här inflika ett stort tack till Björn Forssén, som så generöst har delat med sig av sina åsikter.

I en tidig fas av uppsatsskrivandet hade jag för avsikt att låta tjänstemän på SKV delta i en enkätundersökning med ändamålet att klargöra hur tjänstemän uppfattar den särskilda utredningsskyldigheten. SKV:s ledningsgrupp beslutade tyvärr att inte låta myndighetens handläggare delta i enkätundersökningen.

1.6 Teori

Min teori är att polycentri, d.v.s. att rätten skapas från flera håll, kan komma att skapas i de fall SKV:s handledningsmaterial frångår rättspraxis och lagstiftning.

Min utgångspunkt i uppsatsen är att SKV:s handledningsmaterial utgör en del av SKV:s rättskällor och regelverk. I de fall SKV:s handledning avviker från gällande rätt, d.v.s. jämfört med hur den uttrycks i lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin, avviker SKV från den normativa (traditionella) rättskällevärdet. Myndighetens tjänstemän skapar och tillämpar de anvisningar som handledningsmaterialet innehåller. Polycentri kan komma att skapas i de fall handledningsmaterialets slutsatser kan ifrågasättas eller åtminstone förmodas frångå den normativa rättskällevärdet.

Med den normativa rättskällevärdet menas här de vedertagna tolkningsprinciper som används av jurister för att belysa en (skatte-) regels innebörd. Rangordningen här har vanligtvis ordningsföljden; lagtext, förarbeten, rättspraxis (vars inbördes rangordning kan jämföras) och doktrin.⁷

Med polycentri menas att rätten skapas från flera håll. Det åsyftar det tillstånd då det i ett land finns konkurrerande rättsordningar som påverkar varandra ömsesidigt och både kan konkurrera och komplettera varandra.⁸ Polycentri kan ställas i motsats till monocentri – det senare begreppet har utgångspunkten att det är statsmakten som har makten att genom lagar främja och reglera utvecklingen i samhället. Är uppfattningen istället att makten har

⁷ Bergström, SvSkT nr. 9/98, s. 824.

⁸ Sandgren, *Vad är rättsvetenskap?**, s. 530.

förskjutits, både vad gäller maktcentra, rättskälalära och auktoritet, är utgångspunkten polycentrisk.⁹

⁹ Wennström, 2005, s. 181.

2. Bakgrund och historik

Kapitlet nedan åsyftar att ge en insyn i vilken status SKV:s allmänna råd har, d.v.s. att klarlägga vilken roll de har att fylla och huruvida handledningsmaterialet förbinder tjänstemän och domstolar att tillämpa rekommendationerna. Att definiera handledningsmaterialets status som rättskälla är av betydelse för att kunna bedöma om rättslig polycentri skapas eller inte. I kapitlet återges även en översiktlig historik avseende vissa organisatoriska förändringar som ägt rum i SKV:s verksamhet.

2.1 Allmänt om Skatteverkets handledningsmaterial

I SKV:s arbetsuppgifter ingår att med råd, rekommendationer och tolkningsförslag fylla ut skatterättslig lagstiftning. Avsikten är här att fylla i eventuella luckor och otydliga områden inom skatterätten d.v.s. att säkerställa en enhetlig tillämpning av lagen och gynna rättssäkerheten. SKV:s tolkningsförslag och synpunkter styrs oftast in i epitetet ”allmänna råd”, som definieras i författningssamlingsförordningen (1976:725). Här beskrivs allmänna råd på följande vis i 1 §;

”allmänna råd: sådana generella rekommendationer om tillämpningen av en författning som anger hur någon kan eller bör handla i ett visst hänseende.”

Allmänna råd är följaktligen inte bindande för mottagaren av dessa utan ska tjänstgöra som vägledning i tillämpningen av rättsreglerna. Allmänna råd är inte ens bindande för den myndighet som meddelat dem. Det kan noteras att en myndighet inte bara kan publicera allmänna råd, den har också en viss skyldighet att göra detta, utan specifik tillåtelse i bemyndigande.¹⁰

SKV:s handledning ”Särskilda avgifter enligt taxeringslagen” tillhör kategorin allmänt råd, och har således ingen bindande effekt. Syftet med vissa allmänna råd är att främja en enhetlig rättstillämpning eller utveckling av rättspraxis i en viss riktning.¹¹ SKV:s uttalanden

¹⁰ Pahlsson, SN 2006, s. 402–403.

¹¹ Prop. 1983/84:119 s. 29 och Pahlsson, 1995, s. 100–102.

definieras närmare i kap. 2:2 förordning för SKV.¹² Här anges att de ska verka för ”lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet”.

Som påpekats tidigare är allmänna råd inte bindande till skillnad från lagar och andra föreskrifter. Även om den traditionella rättskälleläran föreskriver att det förhåller sig på så vis, är detta inte en garant att de inte behandlas som om de vore just bindande. En stor anpassbarhet till oförbindande råd kan indikera att de är ”kvasibindande”.¹³ Kvasibindande är inte i förening med det normgivningssystem som det formuleras i RF. Om SKV:s rekommendationer och råd utan undantag tillämpas, utgör också dessa råd normgivande rättskälla.

Strävan efter enhetlighet och likformighet i beskattningen tillsammans med presumtionen att SKV tillämpar sina egna rekommendationer talar för att både myndigheten och domstolar bör följa SKV:s rekommendationer, såvida det inte finns goda skäl att avvika från dessa. Därför kan den traditionella skatterättskälleläran behöva synas mer noggrant i sömmarna. Det kan ifrågasättas om den verkligen är tillräcklig eller om den rentav är missvisande.¹⁴ Som jag tidigare har redogjort för ska SKV:s allmänna råd följa devisen lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet. Vid utfärdande av råd och rekommendationer måste SKV sträva efter att använda förarbeten och andra rättskällor på samma sätt som RegR gör nu. Det leder till slutsatsen att det SKV rekommenderar och redogör för, ska antas ha samma slutsatser som om RegR hade prövat saken.¹⁵

2.2 Historik – taxeringsnämnd blir skattenämnd

En organisatorisk förändring ägde rum på 90-talet då de s.k. taxeringsnämnderna slopades för att ersättas av skattenämnderna. För varje taxeringsdistrikt, som normalt utgjordes av en kommun eller del av kommun, fanns en lokal taxeringsnämnd.¹⁶ Taxeringsnämnderna uppgick till ca 3 300 år 1985.¹⁷ Det var taxeringsnämnderna som fattade alla taxeringsbeslut

¹² Förordning (2007:780) med instruktion för SKV

¹³ Pahlsson, 1995, s. 117 och s. 120.

¹⁴ Pahlsson, 1995, s. 121–123.

¹⁵ Pahlsson, 1995, s. 129.

¹⁶ Prop. 1974:188 s. 6.

¹⁷ Prop. 1985/86:55 s. 84.

under taxeringsperioden som löpte fram till sista dagen i oktober månad. Nämnderna var således inte verksamma året runt, utan kunde bara fatta omprövningsbeslut under taxeringsperioden. De lokala skattemyndigheterna hade förvisso vissa begränsade rättelsemöjligheter, men merparten av omprövningsbesluten var hänvisade till förvaltningsdomstolen, vilket medförde onödigt stor belastning på domstolarna.¹⁸

Före organisationen omstrukturerades fanns totalt 120 lokala skattemyndigheter, varav de flesta var uppdelade i en gransknings- respektive serviceenhet. De elva största myndigheterna var uppdelade i en administrativ enhet, en eller två skatteenheter och en arbetsgivarenhet. Gransknings- respektive skatteenheterna bistod taxeringsnämnderna med granskning m.m. avseende deklARATIONERNA som handlades på lokal nivå.

Länsskattemyndigheterna var styrande över de lokala skattemyndigheterna och bestod normalt av en taxeringsenhet, en besvärsevenhet, en mervärdesskattenhet, en uppbördsenhet, en dataenhet och en administrativ enhet.¹⁹ Länsskattemyndigheten beslutade, i egenskap av chefsmyndighet över de lokala skattemyndigheterna, över områden som bl.a. rörde personalfrågor (tjänstetillsättning), resursfördelning och planeringen för verksamheten hos de lokala skattemyndigheterna.²⁰ Överst i hierarkin stod Riksskatteverket, som hade den övergripande ledningen av verksamheten. Riksskatteverket styrde frågor såsom generell personalpolitik, resursfördelning till länsskattemyndigheterna och utbildningsfrågor.²¹

Den nya organisationen innebar att länsskattemyndigheterna och de lokala skattemyndigheterna ersattes av en ny gemensam skattemyndighet (SKM), en för varje län. Lokala skattekontor utplacerades i varje ort där det tidigare hade funnits en lokal skattemyndighet. Varje skattekontor utrustades med en skattenämnd och taxeringsnämnderna avskaffades helt.²² Det viktigaste inslaget i den nya arbetsordningen var att tjänstemän i myndigheten bemyndigades att fatta taxeringsbeslut, med grundbesluten som utgångspunkt. Tidigare var det taxeringsnämnderna som fattade besluten om taxering. Från regeln fanns två

¹⁸ Prop. 1989/90:74 s. 255–257. SOU 1988:21 s. 66.

¹⁹ Prop. 1989/90:74 s. 260.

²⁰ Prop. 1985/86:55 s. 128.

²¹ Prop. 1985/86:55 s. 129–134.

²² Prop. 1989/90:74 s. 3.

undantag; rörde ett beslut en skälighetsbedömning eller en fråga av väsentlig ekonomisk betydelse skulle beslutet fattas av skattenämnd. Omprövningsbesluten skulle i princip fattas av skattenämnd såtillvida saken inte var otvistig eller till deklaratens fördel.²³ SKM gavs utökade möjligheter att ompröva sina taxeringsbeslut upp till fem år efter taxeringsårets utgång. Den nya möjligheten innebar att beslut som tidigare varit hänvisade till länsrätt för omprövning, nu nästan alltid kunde skötas inom myndigheten.²⁴

Den viktigaste förändringen i omstruktureringen var således att ge de lokala skattekontorens tjänstemän behörighet att fatta taxeringsbeslut, att utrusta myndigheterna med en skattenämnd och förbättra möjligheterna till ett omprövningsförfarande.²⁵ Detta gjordes bl.a. genom att förbättra myndighetens kapacitet att ompröva beslut, men även genom att utöka taxeringsperioden så att arbetet med ett visst års taxering kan fortlöpa t.o.m. sista dagen i november månad.²⁶

De krav som ställdes på suppleant och ledamot i taxeringsnämnden var svenskt medborgarskap, att hon/han inte var underårig eller hade fyllt 70 år. I den nya ordningen slopades krav på medborgarskap och åldersgräns på 70 år. För att bli vald som ledamot i skattenämnd skulle denne ha rösträtt vid val av kommunfullmäktige, vara kyrkobokförd i en kommun som ingår i länet och inte ha förvaltare enligt 11:7 föräldrabalken.²⁷ Numera är kravet på att vara kyrkobokförd borttaget.²⁸

2.3 Historik – Skattemyndigheten och Riksskatteverket blir Skatteverket

Den senaste stora omstruktureringen infördes år 2004. De dåvarande tio Skattemyndigheterna och Riksskatteverket avvecklades och en ny myndighet inrättades; Skatteverket. Syftet med omorganisationen var att förbättra möjligheterna att utöva enhetlig och likformig rättstillämpning, samt att effektivisera utnyttjandet av resurserna. SKV blev i och med reformen myndighet för skatteförvaltningens hela område. Utgångspunkten var att behålla

²³ SOU 1988:21 s. 50.

²⁴ Prop. 2002/03:99 s. 252.

²⁵ SOU 1988:21 s. 43.

²⁶ Prop. 1989/90:74 s. 294.

²⁷ Prop. 1989/90:74 s. 269.

²⁸ 7:6 st. 1 TL.

antalet regionala skattekontor och enheter som fanns i landet, men att de dåvarande myndighetsgränserna skulle slopas.²⁹

Anledningen till omorganisationen var bl.a. att ledning och styrning av skatteförvaltningen komplicerades av myndighetsgränserna. Gränsdragningen mellan Skattemyndigheternas operativa system och Riksskatteverkets ledningsuppdrag var ett bekymmer, då det försämrade samarbetet på det administrativa planet. Arbetsbördan och kompetensbehovet skilde mellan skattemyndigheterna och även här fungerade myndighetsgränserna som en försvårande omständighet för utjämning av resurser och arbetsuppgifter. Tidigare hade myndighetsgränserna haft en funktion vad gällde ansvarsfördelningen, men nu betraktades dessa som hinder för en effektiv verksamhet. Det fanns potential för verksamheten att utvecklas exempelvis genom att låta verksamheten anpassas efter de processer de består av, istället för geografiska anvisningar. Att införa en enda stor myndighet utan gränser ökar möjligheterna att flytta arbetsuppgifter och material istället för personal, d.v.s. flexibiliteten och effektiviteten ökar.³⁰

En del remissinstanser hade vissa betänkligheter med sammanslagningen av myndigheterna. Taxeringsbeslut kunde nu exempelvis fattas på annan ort än där deklareranden befann sig, vilket kunde göra personliga möten mellan deklarerand och handläggare praktiskt omöjliga. Svårigheten att infinna sig vid skattenämndsbeslut blev tydlig om de geografiska avstånden var för stora. Nackdelarna upplevdes emellertid som ringa jämfört med vinster som flexibilitet och det faktum att arbetsbördan nu faktiskt kunde utjämnas mellan regionerna.³¹

2.4 Allmänt ombud och dess funktion

I och med reformen 1991, då utökade omprövningsmöjligheter för SKM infördes, förändrades förutsättningarna för det allmänna att överklaga till länsrätt. Innan reformen hade fristående taxeringsintendenter företrätt det allmänna i taxeringsprocessen. Intendenterna kunde överklaga taxeringsnämndernas beslut till länsrätt, oaktat om talan var till fördel eller till

²⁹ Prop. 2002/03:99 s. 1–2 och 229.

³⁰ Prop. 2002/03:99 s. 211–213.

³¹ Prop. 2002/03:99 s. 216–219.

nackdel för deklaranter. Med reformen utmönstrades taxeringsintendenternas funktion och det allmännas överklaganderätt till länsrätt flyttades till Riksskatteverkets regi. Funktionen allmänt ombud infördes i och med den organisatoriska förändringen år 2004. Innan fusionen av de två myndigheterna Riksskatteverket och Skattemyndigheten var det Riksskatteverket som hade möjligheten att överklaga taxeringsbeslut som fattats i första instans. I och med att Riksskatteverket avskaffades försvann den möjligheten, vilket var anledningen till att funktionen allmänt ombud introducerades i den nya organisationen, med möjlighet att överklaga SKV:s beslut.

Möjligheten till överklagande ansågs angelägen främst i två situationer, dels då ordföranden i skattenämnden blivit överröstad och där oenighet i beslutsfattandet var tydligt, dels i de lägen då överklagande var nödvändigt för att utjämna oenhetlig rättstillämpning och vägledande prejudikat var nödvändigt. Reformen 2004 krävde således en fortsättning på det allmännas överklaganderätt, varför institutet allmänt ombud inrättades.³² En särskild lag om allmänt ombud antogs genom lag (2003:643) om särskilt ombud hos Skatteverket. Av den framgår att det allmänna ombudet utses av regeringen samt att det finns möjlighet att delegera ärenden till tjänsteman på SKV.³³

2.5 Historik – utredningsskyldighet

Enligt 65 § st. 1 gamla TL³⁴ (GTL) skulle taxeringsnämnderna *”tillse att utredning görs och att tillfälle bereds den skattskyldige att yttra sig när det behövs för nämndens beslut”*. Paragrafen reglerade således både krav om utredning i och med att officialprincipen konstaterades, och slog fast kommunikationsplikten i taxeringsärendena.³⁵ Bestämmelsen infördes 1978. Dessförinnan var utredningsskyldigheten inte särskilt reglerad i TL.

Tanken med stadgandet var att taxeringsnämnderna skulle se till att frågor som uppstod vid deklarationsgranskningen blev utredda i den uträkning som behövdes och som var möjlig att åstadkomma. När utredningen fordrade deklarantens synpunkter och förklaringar skulle

³² Prop. 2002/03:99 s. 251–254.

³³ 1 och 3 §§ lag (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket.

³⁴ SFS (1956:623).

³⁵ Prop. 1989/90:74 s. 283.

myndigheten tillse att dessa inhämtades. Deklarantens möjlighet att uttrycka sina synpunkter ingick som ett led i att belysa frågan och få den tillräckligt utredd, därav utformningen av paragrafen.³⁶

Avseende granskningsarbetets ambitionsnivå var intentionen att taxeringsnämnden skulle inrikta arbetet på att utreda de väsentliga frågorna vid taxeringen. Granskningsresurserna fick inte ägnas åt detaljfrågor på bekostnad av de stora skatteundandragandena, varför kravet på millimeterrättvisa fick ge vika för en enhetlig och korrekt taxering. Vissa granskningsrutiner rekommenderades, med syftet att tydligt göra skillnad mellan granskningar som krävde särskild utredning och sådant som genast kunde åtgärdas såsom felskrivningar och felräkningar. Till utredningsfallen sållades i princip alla granskningar som krävde utredning av något slag innan beslut kunde fattas.³⁷ I själva granskningsförfarandet ingick att stämma av kontrollmaterial mot inkomna deklARATIONER, bedöma avdragsyrkanden, jämföra deklARATIONEN mot tidigare års deklARATIONER samt kontrollsummering.³⁸

³⁶ Prop. 1977/78:181 s. 218–219.

³⁷ Prop. 1977/78:181 s. 246–247.

³⁸ Prop. 1977/78:181 s. 242.

3. Skattetillägg och angränsande begrepp

SKV:s utredningsskyldighet har en viktig roll i avgörandet om oriktig uppgift har lämnats eller inte, vilket i sin tur påverkar om skattetillägg ska påföras. I kapitlet nedan följer därför en kortfattad redogörelse för de väsentliga lagrum som reglerar skattetilläggsbestämmelserna. Avsnitt 3.3 är ägnat att ge en förståelse för deklarerans uppgiftsskyldighet. En inblick i uppgiftsskyldigheten är relevant då den är tätt sammanlänkad med SKV:s utredningsskyldighet. I avsnitt 3.4–3.6 beskrivs begreppen oriktig uppgift, orimlig uppgift samt oriktigt yrkande.

3.1 Skattetilläggsbestämmelserna – taxeringslagen och skattebetalningslagen

Reglerna om påförande av skattetillägg finns att hämta främst i taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483) (SkbL). Bestämmelsen uttrycks på näst intill identiskt sätt i båda lagarna, med enda skillnaden att ordet ”beskattning” i SkbL har bytts ut till ”taxering” i TL.

”Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.” 15:1 st. 1, SkbL.

Skattetilläggsbestämmelserna i SkbL aktualiseras när det gäller oriktigt redovisade arbetsgivaravgifter, punktskatt och skatteavdrag. Reglerna om skattetillägget är konstruerade på samma sätt i båda lagarna, d.v.s. ett grundläggande rekvisit är att oriktig uppgift föreligger. Uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen och ska ha skett till ledning för beskattningen, 15:1 SkbL.³⁹ Före den nuvarande lydelsen fanns ett krav på att uppgiften skulle ha inkommit skriftligen till SKV. Numera gäller emellertid att uppgiften ska ha inkommit på annat sätt än muntligen, med syftet att även elektroniska dokument som inkommer till SKV ska inkluderas.⁴⁰

³⁹ Prop. 2002/2003:106 s. 58.

⁴⁰ Prop. 2002/2003:106 s. 50.

Enligt 15:4–5 SkbL är högsta uttaget för skattetillägg 20 % av den undandragna skatten eller 5 % om SKV har kunnat rätta den oriktiga uppgiften med normalt tillgängligt kontrollmaterial. Befrielsegrunderna från skattetillägg är likadana som de i TL.⁴¹ I TL är maximala uttaget på skattetillägg 40 % av den undandragna skatten och för mervärdesskatt är beloppsgränsen 20 %. Har den oriktiga uppgiften rättats eller kunnat ha rättats med hjälp av tillgängligt kontrollmaterial sänks sanktionsavgiften till 10 % för övrig skatt och till 5 % för undandragen mervärdesskatt.⁴²

3.2 Befrielsegrunder

Även om det kan konstateras att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift kan påförande av skattetillägg undvikas med hjälp av vissa befrielsegrunder, 5:14 TL. Förevarande paragraf innehåller befrielsegrunder som baseras dels på ursäktlighetskriterier, dels på oskälighetsgrunder. Är någon av befrielsegrunderna tillämpliga kan skattetillägget komma att efterges helt eller delvis. Efterges avgiften delvis ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. Delvis befrielse ska dock normalt ske till hälften.⁴³ Bestämmelsen 5:14 i TL reglerar vissa situationer där felaktigheten/underlåtenheten antingen ska betraktas som ursäktlig eller där det vore oskäligt att ta ut skattetillägg. Regleringen ska inte betraktas som uttömmande på något sätt, då det finns situationer utöver de som regleras i lagrummet där befrielsegrund kan föreligga.⁴⁴ Vid prövningen om underlåtenheten eller felaktigheten ska anses som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha;

1) *”berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande”*. Med ålder menas här såväl hög som låg ålder. Hög ålder inträder när deklarerant under inkomståret fyllt 65 år. Med låg ålder räknas den ålder som kan medföra okunnighet i deklarationsförfarandet utan att särskilt födelsetal preciseras.⁴⁵ I uttrycket hälsa inryms både sjukdom (somatisk som psykisk) som psykosociala faktorer som försämrat deklarerantens förmåga att fullgöra deklarationsskyldigheten.

⁴¹ Prop. 2002/2003:106 s. 58.

⁴² 5:4 TL.

⁴³ Prop. 2002/03:106 s. 148.

⁴⁴ Prop. 2002/03:106 s. 143.

⁴⁵ Prop. 2002/03:106 s. 56.

2) ”berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena”. En felbedömning som kan utgöra skäl för befrielse måste primärt vara ursäktlig. En skatteregel måste innebära betydande svårigheter; påstår deklaranter att hon/han funnit det krävande att deklarerat utgör det i sig inte tillräckligt skäl för befrielse. Finns SKV:s publikationer tillgängliga som ger information om det aktuella spørsmålet, torde deklaranter ha en skyldighet att ta del av dessa. Som exempel på ursäktlig felbedömning kan anges invecklade regler inom företagsbeskattning, där det kan vara förenat med svårigheter att förstå en skatteregels innebörd och tillämpning.⁴⁶

3) ”föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter”. Den situation som avses i punkt 3) hade tidigare utformningen ”om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktligt med hänsyn till någon annan särskild omständighet”. Genom att regeln har preciserats till att gälla vid missvisande eller vilseledande kontrolluppgifter, har den nya utformningen en bredare räckvidd än tidigare. Den avser situationen när en deklarerat mottar flera kontrolluppgifter för samma period eller då felaktiga kontrolluppgifter lämnas till SKV, vilket inte ska innebära bestraffning för den enskilde deklaranter. En förutsättning för befrielse är givetvis att det framstår som ursäktligt att deklaranter följt den felaktiga kontrolluppgiften.⁴⁷

Befrielse från skattetillägg, helt eller delvis, kan även uppstå när det framstår som oskäligt att ta ut avgiften. Vid bedömningen av om så är fallet, ska det särskilt beaktas om;

1) ”avgiften inte står i proportion till felaktigheten eller underlåtenheten”. Bestämmelsen är tänkt att kunna användas i varierande oskälighetssituationer där sanktionen inte står i rimlig proportion till den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten.⁴⁸ Befrielseregeln kan exempelvis aktualiseras när deklarerationen avgetts av förmyndare, förvaltare eller av annan företrädare som deklaranter inte själv har valt. Har annan än deklaranter begått felaktigheter bör det anses som oskäligt att påföra deklaranter skattetillägg. Avsikten med stadgandet är att befrielse måste kunna ske oftare än tidigare.⁴⁹

⁴⁶ Prop. 2002/03:106 s. 241–242.

⁴⁷ Prop. 2002/03:106 s. 242.

⁴⁸ Prop. 2002/03:106 s. 145.

⁴⁹ Prop. 2002/03:106 s. 242–243.

2) *”en oskäligt lång tid har förflutit efter det att SKV har funnit anledning att anta att den skattskyldige kan påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet”*. Bestämmelsen är ny och tillkom för att säkerställa att det svenska regelverket tillfredsställer Europakonventionens krav och motsvarar behoven inom det straffrättsliga området. Regeln syftar till att möta de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i art. 6 i konventionen, varför befrielse aktualiseras om det har gått oskäligt lång tid från anklagelsen om att oriktig uppgift har lämnats till dess att skattetillägget ska påföras.⁵⁰

3) *”felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen”*. Även denna befrielsegrund är ny och har tagits in för att anpassa det svenska regelverket till Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. Innebörden av bestämmelsen är att SKV och förvaltningsdomstolarna vid utdömande av skattetillägg ska uppmärksamma att den underlåtenhet eller felaktighet som medfört skattetillägg även inneburit att deklaranter fällts för brott enligt skattebrottslagen (1971:69), och undanröja påförande av skattetillägg med hänsyn till detta.⁵¹ Jag återkommer till regelns innebörd i avsnitt 4.4.

3.3 Deklarants uppgiftsskyldighet

Deklarantens uppgiftsskyldighet är vägledande för om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte. Uppgiftsskyldigheten kan uttryckas så att samtliga intäkter ska tas upp till rätt belopp och begärda avdrag ska vara rättsligt giltiga. Uppfylls inte skyldigheten och uppgifterna, om de godtas, leder till för låg beskattning, föreligger oriktig uppgift.⁵²

I lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) återges i kap. 3 utförliga bestämmelser om vad en självdeklaration ska innehålla. I 3:7 LSK anges att en deklaration ska innehålla de övriga uppgifter som SKV behöver för att fatta rätta beslut. Deklaranten är skyldig att lämna alla de upplysningar som behövs för att taxeringsbeslut ska kunna fattas, eller åtminstone så pass mycket information som behövs för att myndigheten ska kunna

⁵⁰ Prop. 2002/03:106 s. 243.

⁵¹ Prop. 2002/03:106 s. 244.

⁵² SOU 1982:54 s. 20–21.

upptäcka den skatterättsliga svårigheten. Det innebär att deklaranter inte får ge intrycket av att en deklARATION är korrekt upprättad, om den är felredovisad.

Klargörande för om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte kan således härledas från huruvida deklaranter uppfyller sin uppgiftsplikt eller inte. En fragmentarisk eller ostrukturerad uppgift innebär inte nödvändigtvis att deklaranter åsidosatt sin uppgiftsskyldighet på sådant sätt att oriktig uppgift har lämnats. Är en uppgift uppenbart osann leder det sällan till svårigheter för avgörandet om en oriktig uppgift har lämnats eller inte. Dilemman kan däremot uppstå när uppgifterna rör sig i ett mellanläge, d.v.s. när uppgiftslämnandet bitvis är ofullständigt och oklart.⁵³

3.4 Skatteverkets kommunikationsplikt

”Den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt”, 3:2 TL.

Enligt det citerade lagrummet är SKV skyldiga att informera deklaranter innan beslut fattas, förutsatt att det inte är onödigt. Rör det sig om rättelser av uppenbara fel som lämnats i deklARATIONEN eller andra ärenden där det av andra skäl är onödigt med ett yttrande från deklaranter är kommunikering således överflödigt. Kommunikationsplikten är alltså omfattande trots undantagen till regeln och har störst betydelse när taxeringsärendet rör beslut som fattas till deklaranterens nackdel eller då SKV överväger att påföra skattetillägg. I sådana fall ska deklaranter regelmässigt få yttra sig över ärendet innan slutligt beslut fattas.

I 3:2 st. 2 TL anges att i de fall då det rör sig om uppgifter som tillförts ärendet av någon annan än deklaranter själv gäller bestämmelserna i 17 § Förvaltningslagen⁵⁴ (1986:223) (FL). Vid införandet av 3:2 TL ansågs att regeln om kommunikationsplikt rörande uppgifter från annan än deklaranter fortfarande skulle gälla, varför en hänvisning till regeln i FL betraktades som nödvändig.⁵⁵

⁵³ Almgren, *En kommentar på Internet*, 5:1 TL.

⁵⁴ *”Ett ärende får inte avgöras utan att den som är sökande, klagande, eller annan part har underrättats om en uppgift som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv [...]”* 17 § FL.

⁵⁵ Prop. 1989/90:74 s. 284–285.

Kommunikationsplikten har stor anknytning till SKV:s utredningsskyldighet och kan sägas utgöra del av denna. Tidigare lydelse fanns i 65 § GTL, där både utredningsskyldighet och kommunikationsplikt hade införts i samma bestämmelse. Det fanns ytterligare en regel som reglerade kommunikationsplikten i ärenden som rörde särskilda avgifter, nämligen 116 k § GTL. Paragrafen fastställde att den skattskyldige skulle beredas tillfälle att yttra sig över ärenden om särskild avgift, såtillvida detta inte mötte hinder. Formuleringen, som togs bort i och med reformen 1990, innebar att det uppställdes strängare krav på kommunikation avseende särskilda avgifter i GTL, jämfört med nuvarande utformning.⁵⁶

3.5 Oriktig uppgift – en introduktion

Legaldefinitionen av oriktig uppgift finns att hämta i 5:1 st. 2 i TL.⁵⁷ Här fastställs att;

”En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han har varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.”

Nedan följer en mer utförlig beskrivning av lagrummet, d.v.s. vad som utgör oriktig uppgift samt vad som enligt bestämmelsen inte ska utgöra oriktig uppgift trots att deklARATIONEN innehåller felaktigheter.

3.5.1 Oriktig uppgift

”Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut”,
5:1 TL.

⁵⁶ Almgren, *En kommentar på Internet*, 3:2 TL.

⁵⁷ Likalydande definition finns även i 15:1 st. 2 SkbL.

Den väsentliga förutsättningen för att ta ut skattetillägg är att oriktig uppgift har lämnats. I begreppet oriktig uppgift inryms både osanna och ofullständiga uppgifter, men även den omständigheten att endast en del av sanningen har undanhållits SKV kan räcka för att oriktig uppgift har lämnats. Ett partiellt undanhållande av uppgifter kan alltså leda till att oriktig uppgift får anses ha lämnats, åtminstone om deklaranter har gett intrycket av att han/hon har lämnat alla uppgifter som krävs för en riktig taxering.⁵⁸

Oriktig uppgift kan bestå av oriktiga sifferuppgifter, dels felaktiga eller bristfälliga redogörelser för sakförhållanden som har betydelse för myndighets beslut i fråga om avgift eller skatt. Exempel på sådana uppgifter kan vara felaktiga uppgifter om ålder, civilstånd, eller att ta upp en inkomst i fel inkomstslag. Vad som är oriktigt kan oftast fastställas genom en jämförelse mellan uppgifterna på deklARATIONEN och de faktiska omständigheterna.⁵⁹ Ett förtigande om en uppgift, som deklaranter är skyldig att lämna, kvalificeras som oriktig uppgift. Ger deklaranter intrycket av att ha lämnat alla uppgifter i inkomstdeklARATIONEN, trots att relevanta uppgifter i själva verket utelämnats, ska detta betraktas som lämnande av oriktig uppgift.

Har deklaranter lämnat ett meddelande på deklARATIONEN i form av särskild markering eller reservation ska detta i regel inte vara att betrakta som oriktig uppgift även om uppgiften visar sig vara felaktig. Det gäller även i de situationer som den skattskyldiges uppgifter inte kan uppfattas som att hon/han ger intrycket av att ha lämnat fullödlig information.⁶⁰ Det faktum att deklaranter inte kunnat göra sannolikt att hon/han haft de kostnader som avdraget gäller medför inte alltid att det ska anses som lämnande av oriktig uppgift. Misslyckas deklaranter med att göra ett förhållande sannolikt blir utgången dock troligtvis att SKV inte medger yrkat avdrag.⁶¹ Har deklaranter gjort ett yrkande eller en värdeuppskattning (på t.ex. förmånsbil) som inte stämmer överens med gällande rätt, ska detta inte betraktas som oriktig uppgift såtillvida de faktiska omständigheterna, som yrkandet eller värdeuppskattningen grundar sig

⁵⁸ Simon Almendal, 2005, s. 174 och prop. 2002/2003:106 s. 51.

⁵⁹ Prop. 1971:10 s. 247.

⁶⁰ SOU 2001:25 s. 210–211 och Simon Almendal, 2005, s. 116.

⁶¹ Almgren & Leidhammar, 2006, s. 58–59.

på, är fullständigt och korrekt redovisade. Uppgiften ska istället betraktas som oriktigt yrkande.⁶² En mer utförlig beskrivning av begreppet oriktigt yrkande följer i avsnitt 3.7.

3.6 Orimlig uppgift

”En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut”, 5:1 st. 2 TL.

Har uppgift lämnats på deklARATIONEN som är felaktig och tillräckliga uppgifter saknas på inkomstdeklARATIONEN för att ett korrekt beslut ska kunna fattas, ska uppgiften trots det inte bedömas vara oriktig om den är så *orimlig* att den inte kan läggas till grund för ett beslut. Att så är fallet är sammanlänkat till SKV:s *utredningsskyldighet*. Att orimliga uppgifter inte karaktäriseras som oriktiga uppgifter var länge gällande rätt i rättspraxis och har nu kodifierats i 5:1 st. 2 TL.⁶³

Ett exempel på vad som anses som orimlig uppgift framgår av rättsfallet RÅ 2002 ref. 20. Målet handlade om ett bolag som i sin deklARATION hade gjort avdrag med ca 11 000 000 kr för *”bokförda intäkter som inte är skattepliktiga”*. Ytterligare upplysningar lämnades inte på deklARATIONEN. Bolaget hade redovisat rörelseintäkter med ca 5 000 000 kr. Efter utredning fann SKV att ca 10 000 000 kr av det begärda avdraget avsåg driftsbidrag från Mönsterås kommun under åren 1989-92. Enligt bolagets mening utgjorde inte dessa bidrag skattepliktiga intäkter, varför de nu valde att göra avdrag för dessa. Både SKM, länsrätt och kammarrätt påförde bolaget skattetillegg för oriktigheten.

RegR konstaterade att bolagets avdragsyrkanden saknade rättslig grund, då erhållna driftsbidrag faktiskt utgjorde skattepliktig ersättning. RegR ansåg dock att det framstod som närmast uteslutet att SKM skulle godta det framställda yrkandet utan närmare utredning, som *”uppenbarligen inte gick att förena med den samtidigt lämnade uppgiften om totalt bokförda intäkter [...]”*.

⁶² Prop. 1971:10 s. 247.

⁶³ Almgren & Leidhammar, 2006, s. 45.

RegR:s slutsats var att utredningsskyldighet hade inträtt för SKV och att det påförda skattetillägget skulle undanröjas.⁶⁴

3.7 Oriktigt yrkande

Det är bara oriktiga uppgifter som kan föranleda skattetillägg. Ett oriktigt yrkande sanktioneras således inte med skattetillägg. Det regleras uttryckligen i 5:8 p. 3 TL, där det anges att skattetillägg inte ska tas ut vid avvikelser som avser bedömning av ett framställt *yrkande* och inte gäller någon uppgift i sak.⁶⁵ Regleringen ska betraktas som klargörande av begreppet oriktig uppgift men är egentligen obehövlig sedd isolerat. Redan i 5:1 § TL fastställs det som bekant att det endast är oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg, varför yrkanden per automatik exkluderas. Bestämmelsen kan emellertid rättfärdigas med tanke på de besvärligheter som kan uppstå när gränsdragning mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande görs.⁶⁶ Oriktiga yrkanden kan förenklat delas upp i två olika kategorier; *öppna* oriktiga yrkanden och besvärligare fall då det oriktiga yrkandet består av *ofullständiga* och/eller *motstridiga* uppgifter.

3.7.1 Öppet oriktigt yrkande

”En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut”, 5:1 st. 2 TL.

I de fall en deklaratant gör ett yrkande på inkomstdeklarationen och korrekt visar de sakförhållandena som ligger till grund för det begärda yrkandet ska yrkandet aldrig bedömas vara oriktig uppgift även om det visar sig att deklaratanten saknar rätt till det begärda avdraget. Yrkandet klassificeras då som ett *öppet oriktigt yrkande*.⁶⁷ En uppgift som inte är fullständig, men ändå tillräcklig för att ett riktigt taxeringsbeslut ska kunna fattas, ska således inte bedömas som oriktig.⁶⁸ Oriktiga yrkanden bygger på den enskildes subjektiva uppfattning.

⁶⁴ Prop. 2002/03:106 s. 233. RÅ 2002 ref. 20.

⁶⁵ SKV 231, utgåva 1, s. 28.

⁶⁶ Almgren & Leidhammar s. 54 och prop. 2002/03:106 s. 55.

⁶⁷ Almgren & Leidhammar s. 54 och prop. 2002/03:106 s. 51.

⁶⁸ Prop. 2002/03:106 s. 117.

Lämnar deklaranter oriktig sakuppgift som ska ligga till grund för bedömningen föreligger däremot oriktig uppgift. Yrkandet måste dessutom framgå av deklARATIONEN eller annan tillgänglig handling. För att undgå att bedömas som oriktig uppgift krävs dessutom att deklaranter inkluderar de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet, d.v.s. det ska vara ”öppet angivet”.⁶⁹

Har deklaranter därför lämnat alla uppgifter på deklARATIONEN, som är nödvändiga för att SKV ska kunna fatta ett beslut, är det alltid fråga om ett oriktigt yrkande trots att deklaranter begär avdrag som han/hon saknar rätt till. Av lämnade upplysningar på deklARATIONEN kan det exempelvis framgå att personen i fråga inte gör den tidsvinst, som krävs för att medges avdrag, eller att avståndet mellan bostad och arbetsplats är för kort. Eftersom alla nödvändiga uppgifter har lämnats på deklARATIONEN för att beslut ska kunna fattas är det ett öppet oriktigt yrkande som har gjorts.⁷⁰

Ett öppet oriktigt yrkande hör samman med deklaranterens uppgiftsplikt – för att fullgöra denna måste han/hon lämna så fullständiga och precisa uppgifter att uppgifterna tillsammans utgör ett tillräckligt beslutsunderlag för taxering.⁷¹ Ett oriktigt yrkande kan vara mer eller mindre öppet. För att bedömas som ett öppet oriktigt yrkande ska lämnade uppgifter på deklARATIONEN utgöra tillräckligt underlag för att beslut ska kunna fattas.⁷² I vissa fall är lämnade uppgifter inte tillräckliga för att beslut kan fattas, men detta till trots bedöms de inte vara oriktiga. Det hör samman med SKV:s utredningsskyldighet som initieras av ofullständiga och motstridiga uppgifter.

⁶⁹ Prop. 1977/78:136 s. 143 ff.

⁷⁰ SKV:s handledning PE/KU 44–231:2, s. 22–23.

⁷¹ Simon Almendal, 2005, s. 130.

⁷² Almgren & Leidhammar, 2006, s. 112.

4. Skattetilläggets förenlighet med förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen

Att redogöra för det regelverk som omger det svenska skattetillägget inkluderar även en passus till den del av Europakonventionen som berör förbud mot dubbelbestraffning. Redogörelsen syftar till att belysa att reglerna om skattetillägg är långt ifrån problemfria vad gäller förenlighet med Europakonventionen; skattetilläggets sammanstötning med dubbelbestraffningsförbudet exemplifierar detta. Att uppmärksamma är att skildringen på intet sätt är heltäckande.

4.1 Förbud mot dubbelbestraffning

Förbudet mot dubbelbestraffning finns reglerat i Europakonventionen och skulle kunna innebära att påfört skattetillägg bör undanröjas i de fall då samma person sedan åtalas för skattebrott rörande samma gärning och sedan även fälls för brottet. Förbudet mot dubbelbestraffning kan även innebära att påfört skattetillägg utgör hinder för genomförande av eventuell skattebrottsrättegång.

”Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottsmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat” Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll, artikel 4.1.

Förbudet mot dubbelbestraffning har föranlett en debatt huruvida *lämnande av oriktig uppgift* felaktigt kan bli föremål för bestraffning två gånger, dels genom skattetilläggsbestämmelsen i 5:1 TL, dels genom att lämnande av oriktig uppgift är kriminaliserat i Skattebrottslagen (1971:69).⁷³ I SBL är skattebrottet utformat på följande vis;

”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

⁷³ Simon Almendal, 2005, s. 178–179.

tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott till fängelse i högst två år.” 2 § SBL

Europakonventionens förbud skulle alltså i praktiken kunna innebära att påfört skattetillägg bör undanröjas i de fall då samma person sedan åtalas för skattebrott angående samma gärning och sedermera även fälls för brottet. Regleringen skulle även kunna betyda att påfört skattetillägg står i vägen för att driva rättegång där personen även är misstänkt för skattebrott. Rättspraxis har emellertid utvisat att förbudet mot dubbelbestraffning inte hindrar att en person kan påföras både skattetillägg och dessutom bli fälld för skattebrott, trots att det rör sig om samma förfarande – lämnande av oriktig uppgift.

För att förbudet mot dubbelbestraffning ska aktualiseras vid påförande av skattetillägg förutsätter det att skattetillägget i sig betraktas som en anklagelse av brott, såsom uttryckt i Europakonventionen. Europadomstolen har i två domar fastställt att så är fallet, d.v.s. att skattetillägget utgör en anklagelse för brott i den mening som avses i Europakonventionen art. 6.⁷⁴ Att påförande av skattetillägg kan jämföras med anklagelse av brott innebär inte att skattetillägget ska sammanblandas med övriga ”reguljära” straff, enligt motiven. Skattetillägget är fortfarande en administrativ sanktion som följer andra regler än övriga straff.⁷⁵

4.2 Rättspraxis i Sverige

I NJA 2000 s. 622 skulle Högsta Domstolen (HD) pröva om art. 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet utgjorde hinder mot att en person åtalas för skattebedrägeri (numera skattebrott) efter det att skattetillägg har påförts. HD slog fast att starka skäl talar för att art. 6 är tillämpligt på det svenska skattetilläggsförfarandet. Domstolen betonade emellertid att även om skattetillägg omfattar anklagelse för brott som följer av art. 6 Europakonventionen, innebär det inte att beslut om skattetillägg har rättskraft i ett senare brottmålsförfarande. HD konstaterade att påförande av skattetillägg enligt svenska bestämmelser saknar rekvisit om uppsåt eller oaktsamhet, till skillnad från anklagelse om skattebedrägeri. Brottsligheten som prövades i HD utgjorde inte samma överträdelse som den som aktualiserat påförande av

⁷⁴ Simon Almendal, 2005, s. 178 och prop. 2002/03:106 s. 92.

⁷⁵ Prop. 2002/2003:106 s. 75.

skattetillägg. Avslutningsvis fann domstolen att Europakonventionen inte utgjorde hinder mot att döma samma person till straffrättslig påföljd för skattebedrägeri.⁷⁶

I RegR:s dom från år 2002, mål nr. 624-1999, skulle domstolen bedöma om det var i enlighet med konventionen att låta påfört skattetillägg kvarstå när person även fällt för skattebedrägeri (numera skattebrott). I domskälen konstaterade RegR att det rör sig om samma faktiska omständigheter som ligger till grund för påförande av skattetillägg som för skattebrottet; nämligen underlåtenhet att ta upp vissa inkomster i inkomstdeklarationen. Det som togs upp för avgörande är om handlandet ska räknas som ett eller flera brott. RegR refererade till Europadomstolens avgöranden, där det fastslagits att art. 4.1, sjunde tilläggsprotokollet, beskriver situationen då en och samma person lagförs två gånger för samma brott, men att artikeln inte utgör något hinder mot att personen vid separata tillfällen inför olika domstolar lagförs p.g.a. en gärning som omfattar två olika brott. Vidare fördes ett likartat resonemang som i NJA 2000 s. 622, nämligen att sanktionen skattetillägg påförs i administrativ ordning, utan villkor som uppsåt och oaktsamhet. Har personen i fråga uppsåtligen lämnat oriktig uppgift kan det, oaktat tidigare påfört skattetillägg, leda till att straff för skattebedrägeri utdöms. Enligt HD fanns det inget hinder att döma samma person till skattetillägg, såväl som straffrättslig påföljd, då det rör sig om olika brott. Art. 4.1 står således inte i vägen för att låta det påförda skattetillägget kvarstå.⁷⁷

4.3 Europadomstolens avgöranden

Frågan har även tagits upp för bedömning i Europadomstolen som sedan mitten av 1990-talet har fällt avgöranden som rör problemen som uppstår när sanktionen skattetillägg och fällande domar för skattebrott kolliderar. I fallet *Ponsetti och Chesnel mot Frankrike*⁷⁸ (beslut den 14 september 1999) var saken huruvida skattetillägg och dom avseende skattebedrägeri utgör straff för samma brott. Domstolen fastslog att den aktuella regleringen om skattebedrägeri bl.a. innebär att bedrägligt undandra eller försök till att undandra, helt eller delvis, taxering eller betalning till staten, samt att avsiktligt underlåta att lämna in självdeklarationen. Domstolen konstaterade vidare att även om det enligt rättspraxis inte fordras att handlingarna

⁷⁶ Prop. 2002/2003:106 s. 95–96.

⁷⁷ Prop. 2002/2003:106 s. 96–97.

⁷⁸ ECHR 1999-VI.

har begåtts med bedrägligt uppsåt, måste den anklagade ”medvetet” underlåtit att lämna in självdeklarationen. De grundläggande rekvisiten för skattebedrägeri skiljer sig härmed från de som gäller för skattetillägg, varför de två sanktionerna (administrativ respektive straffrättslig) ska betraktas som regulatorer för två olika brott. Dubbelbestraffningsförbudet i Europakonventionen ansågs inte tillämpligt i det här fallet.⁷⁹

Rättspraxis visar att domstolarna i Sverige, såväl som Europadomstolen, drar en skiljelinje mellan sanktionen skattetillägg och skattebrottslighet. Även om det i grunden är samma omständigheter och samma gärning (exempelvis undanhållande av inkomst), som är föremål för påförande av skattetillägg såväl som skattebrottsligheten, är lämnande av oriktig uppgift och övrig skattebrottslighet inte att betrakta som samma brott. Det som främst separerar de två är att rekvisiten oaktsamhet och uppsåt inte krävs för att påföra skattetillägg till skillnad från övriga skattebrott. Eftersom det rör sig om två olika brott finns således inget som hindrar att två sanktioner utdöms.⁸⁰

4.4 Svensk lagstiftnings anpassning

Vissa åtgärder har vidtagits för att för att säkra tillräcklig efterlevnad av Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud. I 5:14 st. 3, p. 3 TL, har lagstiftaren infört en befrielsegrund från särskild avgift;

”vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp skall det särskild beaktas om [...] 3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69)”.

Att iaktta är att begränsningen utgår från situationen när den skattskyldige först fällts till ansvar enligt SBL och sedan ska påföras skattetillägg.⁸¹ Bestämmelsen möjliggör för myndigheten att ge hel eller delvis befrielse från skattetillägg när det bedöms vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg, vid situationer då deklareranten tidigare dömts till böter eller fängelse p.g.a. den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Möjligheten till eftergivelse syftar till

⁷⁹ Prop. 2002/2003:106 s. 93–94.

⁸⁰ Prop. 2002/2003:106 s. 102.

⁸¹ Simon Almendal, 2005, s. 181.

att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan blir för stor för den enskilde. För att medges total befrielse från påförande av skattetillägg krävs att det är fråga om ytterst kännbara straff – i normalfallet ska avgiften sättas ned till hälften.⁸²

⁸² Prop. 2002/2003:106 s. 244.

5. Utredningsskyldigheten

I avsnitt 5.1 avser jag referera SKV:s utredningsskyldighet som den definieras i lagstiftning, förarbeten, rättspraxis och doktrin. I avsnitt 5.2 återges utredningsskyldigheten främst med utgångspunkt hur den är beskriven i SKV:s handledningsmaterial. Slutligen, i avsnitt 5.3, skildras tre olika juristers synsätt på den särskilda utredningsskyldigheten.

5.1 Skatteverkets utredningsskyldighet

”SKV ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda”, 3:1 TL.

Paragrafen ovan formulerar principen att SKV bär ansvar för att myndighetens ärenden blir tillräckligt utredda, även kallad officialprincipen. Bestämmelsen trädde i kraft den 30 juni 1990 för att tillämpas för första gången taxeringen vid 1991.

SKV:s utredningsskyldighet speglar ambitionen att det mesta av utredningsförfarandet ska ske på skatteverksnivå. När ärendet väl når domstol ska sakförhållanden vara klargjorda och i princip färdigutredda. Det ska förbättra såväl rättssäkerheten såväl som effektiviteten.⁸³ Inför införandet av 3:1 TL konstaterade lagstiftarna i propositionen 1989/90:74 att utredningsskyldigheten inte kan drivas ”in absurdum” utan måste ses i ljuset av SKV:s praktiska möjligheter att handlägga ärendet inom de resurser som finns. Endast om handlingarna ger skäl för utredning och ärendet rör ett betydande belopp inleds utredning. Vidare konstateras att vad som är tillräcklig utredning inte kan fastställas generellt, utan får avgöras från fall till fall. Införandet av regeln innebar dock ingen ändring av den redan långt gångna utredningsskyldigheten på området. Sker omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige ställs höga krav på att myndigheten har utrett ärendet grundligt innan beslut fattas.⁸⁴

Vid fullgörande av utredningsskyldigheten har SKV att beakta såväl innehållet i deklARATION som annat material som myndigheten har tillgång till. Innehåller en deklARATION oklarheter av något slag eller finns där ett öppet oriktigt yrkande initieras SKV:s utredningsskyldighet.

⁸³ Almgren, *En kommentar på Internet*, 3:1 TL.

⁸⁴ Prop. 1989/90:74 s. 283.

SKV:s utredningsskyldighet innebär att sakförhållanden som både talar för och emot en deklaratant ska klarläggas.⁸⁵ En deklaratant kan innehålla uppgifter som förvisso är korrekta, men ändå inte tillräckliga för att SKV ska kunna fatta ett beslut i frågan. Framgår det av deklaratanten att uppgifterna är ofullständiga är myndigheten förpliktad att utreda ärendet genom att inhämta information från deklaratanten. Uppgifterna behöver således inte vara orimliga för att utredningsskyldigheten ska inträda.⁸⁶ SKV:s utredningsskyldighet, att inför beslut om taxering inte försumma vilka brister som helst, trots att de inte klassificeras som exempelvis orimliga, fungerar således som en motvikt till deklaratants uppgiftsskyldighet.⁸⁷

Vidden av SKV:s utredningsskyldighet har prövats upprepade gånger vid granskningen av om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte. Är uppgifterna på deklaratanten av sådan art att det borde ha väckt SKV:s utredningsskyldighet ska eventuella oriktigheter behandlas som oriktigt yrkande.⁸⁸ Att just motstridiga och ofullständiga uppgifter kan utlösa utredningsskyldigheten har tydliggjorts i RegR:s avgöranden, vilket kommer att belysas i avsnittet nedan.

5.1.2 Skatteverkets utredningsskyldighet p.g.a. motstridiga och ofullständiga uppgifter

Vad som tidigare beskrivits är dels öppna oriktiga yrkanden, dels uppgifter som p.g.a. sin orimlighet inte kan läggas till grund för ett beslut. Båda dessa förhållanden är reglerade i 5:1 st. 2 TL. De i lagtexten beskrivna situationerna ger en rambeskrivning där lämnade uppgifter inte ska anses oriktiga.⁸⁹ Det finns emellertid en mängd situationer där uppgifter på inkomstdeklaratanten varken kan sägas höra till kategorin öppna oriktiga yrkanden eller orimliga uppgifter, men där oriktig uppgift ändå är utesluten.

Är uppgifter i en deklaratant otydliga eller motstridiga, har deklaratanten lämnat öppna frågor på deklaratanten, eller gjort en hänvisning till äldre års deklaratanter kan SKV:s

⁸⁵ Gäverth, SN 2005 s. 706.

⁸⁶ Almgren & Leidhammar, 2006, s. 59–60.

⁸⁷ Simon Almendal, 2005, s. 130–131.

⁸⁸ Almgren, *En kommentar på Internet*, 3:1 TL.

⁸⁹ SKV:s handledning PE/KU 44-231:2, s. 23.

utredningsansvar aktualiseras. Utredningsskyldigheten är lagstadgad i 3:1 TL, där det anges att SKV ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. SKV:s utredningsskyldighet har belysts i ett flertal rättsfall.⁹⁰

Svårigheten för domstolarna och SKV uppstår i bedömningen av när oriktig uppgift i sak har lämnats kontra när oriktigt yrkande har gjorts. Här görs ofta en avvägning mellan SKV:s utredningsansvar och den skattskyldiges uppgiftsplikt.⁹¹

I RÅ 2002 not. 117 hade deklaranter i självdeklarationen uppgivit att han hade en skuld till det egna bolaget om 130 000 kr. Han hade detta till trots kryssat för rutan ”Nej” på blankett K 10 när han besvarade frågan om egna skulder i företaget. SKM hade uppmärksammat de motstridiga uppgifterna och begärt in en förklaring. RegR ansåg att det ”[...] framstår som närmast uteslutet att uppgiften om avsaknad av lån i Fastec Bollnäs AB, som stred mot den samtidigt lämnade uppgiften om skuld till bolaget, skulle godtas av SKM utan närmare utredning.”

I domskälen formuleras utredningsskyldigheten oftast som i ovannämnda rättsfall, att det närmast får anses uteslutet att SKV vid en normal granskning av deklarationen inte skulle ha uppmärksammat bristen/ofullständigheten i deklarationen. Uppstår SKV:s utredningsskyldighet följer vanligtvis en förfrågan till deklaranter där denne ombeds inkomma med uppgifter som klarlägger otydligheten/bristen. Inkommer svar bortfaller grund för att påföra skattetillägg, den oriktiga uppgiften upphävs härigenom. SKV:s utredningsskyldighet fungerar därför som en slags motvikt till deklaranterens eventuella brister/ofullständigheter i deklarationen.

I RÅ 2003 ref. 22 hade ett bolag i sin självdeklaration utelämnat uppgift om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader. Resultaträkningen i deklarationen visade å andra sidan på betydande löne- och pensionskostnader samt kostnader för AMF-avgifter. RegR dömde till den svarandes fördel och undandrog skattetillägget. I domskälen uttrycktes detta som att det närmast får anses uteslutet att SKM vid en normal granskning inte skulle ha uppmärksammat en brist av detta slag.

⁹⁰ RÅ 2004 not. 102, RÅ 2003 ref. 22, RÅ 2003 ref. 4.

⁹¹ RÅ 2003 ref. 4.

Är den motsatta situationen förhållandevis, att det *inte* framstår som uteslutet att SKV hade kunnat godta uppgifterna utan särskild utredning, saknas också skyldighet för myndigheten att påbörja närmare utredning om oklara uppgifter. I RÅ 2004 not. 102 hade ett bolag yrkat avdrag för nedskrivning av aktier med 5 000 000 kr. Beloppet var inte återfört på deklARATIONEN, varpå SKM skickat en förfrågan. Efter kontakt med myndigheten framkom att aktierna avsåg aktier i ett helägt aktiebolag, och att nedskrivningen avsåg dotterbolagets förlust mellan åren 1998-99. Rätt till avdrag för helägt dotterbolag kan bara tillåtas under vissa förutsättningar, och i bolagets fall var avdraget felaktigt gjort. RegR konstaterade i domskälen att SKM visserligen hade ett utredningsansvar som kan aktualiseras vid otydliga och motstridiga uppgifter, men att det inte framstod som uteslutet att SKM hade kunnat godta yrkandet utan särskild utredning. Oriktig uppgift hade lämnats på deklARATIONEN.⁹²

Det förefaller alltså vara så, att ju större risk för vilseledande av SKV, desto mindre skäl för myndigheten att utreda uppgifternas riktighet. Det ska framgå relativt tydligt av innehållet på deklARATIONEN att uppgifterna är brisfälliga/motstridiga/ofullständiga etc. Ju mer svårtolkad en uppgift är, desto mindre sannolikhet att utredningsansvaret träder in.⁹³

RÅ 2005 not. 75 gällde felredovisad mervärdesskatt. Bolaget hade underlåtit att redovisa skatten i självdeklARATIONEN, varför SKV ville påföra skattetillägg. I RegR:s domskäl går att utläsa att något utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg inte ansågs ha uppkommit för myndigheten. RegR motiverade detta med ”*att det inte kunde hållas för i det närmaste uteslutet att SKM skulle ha godtagit uppgifterna i deklARATIONEN utan ytterligare utredning*”. RegR redogör för SKV:s utredningsskyldighet med hänvisning till 3:1 TL, där det stadgas att myndigheten ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

I RegR:s dom 2008-06-25, mål nr 7173-05, var sakfrågan ett arbetsreseavdrag som felaktigt hade redovisats med beloppet 148 352 kr i stället för det korrekta 14 835 kr. RegR ansåg att I L förvisso inte hade fullgjort sin deklARATIONENSSKYLDIGHET med tillräcklig noggrannhet, men fortsatte med följande resonemang;

⁹² Simon Almendal, 2005, s. 130–131.

⁹³ Simon Almendal, 2005, s. 132.

”Det framstår emellertid som närmast uteslutet att yrkandet med hänsyn till beloppets storlek och dess relation till redovisad löneinkomst skulle ha godtagits av SKV utan närmare utredning. I samband med att verket fullgjort sin utredningsskyldighet har I L lämnat klagörande besked om det yrkade avdraget. Förutsättningar för påförande av skattetillägg kan därför inte anses föreligga.”

RegR hänvisade till lagrummet 3:1 TL i sina domskäl för att belysa SKV:s utredningsskyldighet i sammanhanget.

5.1.3 Några slutsatser om utredningsskyldigheten

Utredningsskyldigheten som åläggs SKV är inte något som låter sig definieras i en mening, beroende på att dess innebörd varierar med vad som initierat den. Dess primära syfte kan beskrivas som en garant för att SKV:s utredningar utförs så metodiskt, effektivt och noggrant som möjligt, efter vad resurserna tillåter. Vid fullgörande av utredningsskyldigheten har SKV att tillgå material som myndigheten normalt har tillgång till, vilket kan bestå av kontrolluppgifter, register och folkbokföringsdata. Utredningsskyldigheten kan sägas utgöra en motvikt till deklarentens uppgiftsskyldighet, och tar vid där deklaranten har inkommit med en deklARATION behäftad med brister av varierande slag. Utredningsskyldigheten, även kallad officialprincipen, är ett viktigt inslag i myndighetens trovärdighet och ambitionsnivå.

Utredningsskyldigheten har en betydelsefull roll i avgörandet om oriktig uppgift har lämnats eller inte, vilket i sin tur påverkar om skattetillägg ska tas ut. Har en deklARATION inkommit till SKV innehållande motstridiga/ofullständiga uppgifter kan utredningsskyldigheten initieras. Bristen/ofullständigheten ska då behandlas som ett oriktigt yrkande och inte som oriktig uppgift, varför påförande av skattetillägg inte ska ske. Utredningsskyldigheten som har betydelse för om skattetillägg ska tas ut eller inte tar alltid avstamp i innehållet i inlämnad deklARATION. I domskälen formuleras utredningsskyldigheten oftast som att det närmast får anses uteslutet att SKV vid en normal granskning av deklARATIONEN inte skulle ha uppmärksammat bristen/ofullständigheten i deklARATIONEN. Av RegR:s domar framgår att utredningsskyldigheten som har betydelse för om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte, utgår från den lagstadgade utredningsskyldigheten i 3:1 TL. Utredningsskyldigheten, som uppstår vid motstridiga/ofullständiga uppgifter är inte att åtskilja från den lagstadgade utredningsskyldigheten i TL, utan kan sägas ingå i den.

5.2 Allmän och särskild utredningsskyldighet i enlighet med Skatteverkets handledning

Utredningsskyldigheten som ovan beskrivits är återgiven såsom den skildras i rättspraxis och doktrin. Den är inte tudelad eller problematiserad, utan länkas direkt till den utredningsskyldighet som lagfästs i 3:1 TL. I SKV:s handledning ”Särskilda avgifter enligt taxeringslagen” beskrivs dock utredningsskyldigheten i en allmän respektive särskild kategori. I det avsnitt som följer åsyftas att återge de två begreppen och dess innebörd.

5.2.1 Allmän utredningsskyldighet

Den allmänna utredningsskyldigheten har sitt säte i 3:1 TL som stadgar att SKV ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Denna utredningsskyldighet vilar på officialprincipen och innebär att SKV ska ha ett bra beslutsunderlag för att tillgodose en rättvis och enhetlig taxering. Ett annat syfte är att utredningen ska utföras på lägsta möjliga gräsrotsnivå. SKV ska vid fullgörande av den allmänna utredningsskyldigheten ta hjälp av alla uppgifter som verket har tillgång till. Olika register (fastighetsregister, bilregister) och inkomna kontrolluppgifter är exempel på sådana uppgifter. Den allmänna utredningsskyldigheten initieras när lämnade/utelämnade uppgifter ger upphov till det.⁹⁴

Regleringen i 3:1 TL omfattar emellertid inte bedömningen av om en oriktig uppgift har lämnats eller inte. Den utredningsskyldighet som inverkar på om oriktig uppgift har lämnats är av mer inskränkt innebörd än den utredningsskyldighet som är förankrad i officialprincipen. Är en deklaration behäftad med ofullständiga och motstridiga uppgifter eller har deklareranten särskilt markerat en fråga, kan SKV:s utredningsskyldighet av den mer inskränkta betydelsen inträda.⁹⁵

5.2.2 Särskild utredningsskyldighet

Särskild utredningsskyldighet ska hållas åtskild från den allmänna utredningsskyldigheten. Särskild utredningsskyldighet har betydelse för om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller

⁹⁴ SKV:s handledning PE/KU 44–231:2 s. 25 och SKV 231 utgåva 1, s. 29–30.

⁹⁵ Gäverth, SN 2005, s. 706–707.

inte. Väcks denna särskilda utredningsskyldighet ska deklaranter alltid anses ha framställt ett oriktigt yrkande och inte ha lämnat en oriktig uppgift.

När den särskilda utredningsskyldigheten väcks har SKV endast att uppmärksamma de uppgifter som den skattskyldige har lämnat för taxeringen. Det utgörs vanligtvis av innehållet i lämnad deklARATION. I vissa fall kan även uppgifter som deklaranter har hänvisat till ingå. Den särskilda utredningsskyldigheten ska således likställas med den utredningsskyldighet som myndigheten har i skattetilläggssammanhang som påverkar huruvida oriktig uppgift har lämnats eller inte. SKV menar att även om det uppkommit en allmän utredningsskyldighet enligt 3:1 TL, exempelvis genom att fel upptäcks vid jämförelse med tillgängligt kontrollmaterial, måste det liksom prövas om sådan utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om oriktig uppgift föreligger. För den sakens avgörande ska endast lämnade uppgifter på deklARATIONEN och eventuella bilagor tas i beaktande.⁹⁶

I handledningen diskuteras flertalet rättsfall som alla kan anknytas till huruvida oriktig uppgift föreligger eller ej beroende på om den särskilda utredningsskyldigheten har initierats eller inte. RÅ 2002 ref. 20⁹⁷ handlade om ett bolag som felaktigt begärt avdrag för erhållna driftsbolag. SKM ville påföra skattetillägg men det undanröjdes i högsta instans med följande motivering;

”Det framstår emellertid som närmast uteslutet att det i deklARATIONEN utan närmare förklaring framställda yrkandet om avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter, som uppenbarligen inte gick att förena med den samtidigt lämnade uppgiften om totalt bokförda intäkter uppgående till mindre än hälften av det yrkade avdraget, skulle godtas av SKM utan närmare utredning. Med hänsyn därtill, och då bolaget sedan SKM vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring lämnat klagande besked om det yrkade avdraget, kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga.”

RÅ 2003 ref. 4 är ytterligare ett rättsfall i raden som behandlar den svåra bedömningen om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte när lämnade uppgifter är ofullständiga. Fallet rörde ett bolag som i självdeklARATIONEN hade yrkat avdrag för nedskrivning av

⁹⁶ SKV 231, utgåva 1, s. 30.

⁹⁷ Rättsfallet diskuteras även i avsnitt 4.5 under rubriken ”Orimlig uppgift”.

anläggningstillgångar, utan att specificera vad avdraget åsyftade. Efter korrespondens med bolaget framgick det att avskrivningarna avsåg fordringar och investerat aktieinnehav i ett konkurssatt bolag. Rätt att göra avdrag från inkomst av näringsverksamhet för nedskrivning av anläggningstillgångar finns endast i ett fåtal situationer och med anledning av detta ansåg RegR att det framstod som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivningen skulle godtas av SKM utan närmare utredning. I rättsfallet uttryckte RegR utredningsskyldigheten på följande vis;

”SKM ska enligt 3:1 TL se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Är uppgifterna i självdeklarationen otydliga eller motstridiga eller har den skattskyldige särskilt markerat en skatterättslig frågeställning kan SKM:s utredningsansvar aktualiseras.”

I SKV:s handledning anges följande med hänvisning till rättsfallet;

”Av RegR:s sätt att uttrycka sig kan man bibringas den uppfattningen att regeln i 3 kap. 1 § TL anger gränsen för när en oriktig uppgift kan anses föreligga. Så är emellertid inte fallet. Utredningsskyldigheten har som ovan sagts en mer inskränkt innebörd när det bedöms om en oriktig uppgift lämnats jämfört med den utredningsskyldighet som följer av 3 kap. 1 § TL”

Formuleringen från rättsfallet ovan är ofta använd och kan refereras från fler rättsfall. SKV menar dock att den utredningsskyldighet som påverkar om oriktig uppgift har lämnats eller inte är av mer inskränkt betydelse. Ställningstagandet motiveras med att prövningen av huruvida det förekommer oriktig uppgift eller inte är direkt länkad till det material som deklARATIONEN innehåller. Har utredningsskyldigheten initierats av uppgifterna på deklARATIONEN är det den särskilda utredningsskyldigheten som väckts.⁹⁸

Begreppet särskild utredningsskyldighet är nyintroducerat varför konceptet är svårfunnet i domar från högre instans. Inte i några domar som jag har tagit del av är det möjligt att utläsa begreppet i RegR:s resonemang. I en nyss publicerad dom, där SKV i sista instans tillstyrkte undanröjande av skattetillägg, valde myndigheten dock att införa begreppet särskild utredningsskyldighet i yrkandet. Rättsfallet rör arbetsreseavdrag som av deklARANTEN felaktigt hade yrkats på ett belopp om 148 352 kr, när det istället rätteligen skulle ha varit 14 835 kr. I

⁹⁸ SKV 231 utgåva 1, s. 30–31.

de två lägre instanserna pläderade SKV för att påföra skattetillägg då de vid en normal deklarationsgranskning inte skulle ha haft möjlighet att upptäcka felet. IL hade därför inte gjort ett öppet yrkande. Hon hade utelämnat uppgifter om arbetsplats och beräkning av avdraget. I RegR ändrade SKV ståndpunkt och tillstyrkte undanröjande av skattetillägg. Verket menade att;

”Det bör ha varit i det närmaste uteslutet att SKV utan särskild utredning skulle ha godtagit ett så högt avdrag i förhållande till storleken på redovisad inkomst. Det torde därför ha uppkommit en sådan särskild utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om oriktig uppgift föreligger.”

RegR valde sedan mycket riktigt att undanröja skattetillägget med motiveringen;

”Det framstår emellertid som närmast uteslutet att yrkandet med hänsyn till beloppets storlek och dess relation till redovisad inkomst skulle ha godtagits av SKV utan närmare utredning, i samband med att verket fullgjort sin utredningsskyldighet har IL lämnat klargörande besked om det yrkade avdraget. Förutsättningar för påförande av skattetillägg kan därför inte anses föreligga.”

RegR utelämnade det av SKV använda begreppet särskild utredningsskyldighet i sina domskäl, och hänvisade utredningsskyldigheten till 3:1 TL när de nämnde SKV:s skyldighet att se till att ärendena blir tillräckligt utredda.⁹⁹

Rättsfallet RÅ 2006 ref. 18 behandlar situationen då en deklaratant redovisat avyttring av sitt helägda bolag på blankett K10. Han hade felaktigt underlåtit att fördela vinsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital, varför SKV nu ville påföra honom skattetillägg p.g.a. oriktig uppgift. I RegR:s avgörande undanröjdes påfört skattetillägg. Domstolen ansåg att trots att personen i fråga felaktigt tagit upp hela vinsten i inkomstslaget kapital, hade han ändå redovisat de uppgifter som behövs för att åsätta honom en riktig taxering. Han hade därför inte lämnat en oriktig uppgift. Trots att RegR inte uttryckligen angav det, torde RegR ha ansett att de lämnade uppgifterna var motstridiga, enligt SKV:s handledning.¹⁰⁰

⁹⁹ RÅ 2008-06-26 målnummer 7173-05.

¹⁰⁰ SKV 231 utgåva 1, s. 63.

Uppgifter som är oförenliga, s.k. motstridiga uppgifter, initierar SKV:s särskilda utredningsskyldighet, vilket enligt SKV klart framgår av RegR:s domar.¹⁰¹

När SKV talar om den särskilda utredningsskyldigheten är det således svårt att finna stöd i rättspraxis, då RegR inte gör någon uppdelning av begreppet. Domstolen hänvisar utredningsskyldigheten till 3:1 TL och särskiljer inte utredningsskyldigheten i en särskild eller allmän del.

5.2.3 Några slutsatser om allmän och särskild utredningsskyldighet

Den allmänna utredningsskyldigheten är densamma som lagfästs i kap. 3:1 TL, vilken också är ett uttryck för officialprincipen. Den ska säkerställa en effektiv handläggning av ärendena och se till att de i princip är färdigutredda när de når högre instans. Den allmänna utredningsskyldigheten initieras av lämnade/utelämnade uppgifter, och till hjälp för att avgöra om en deklaration är behäftad med fel har SKV register och kontrollmaterial att tillgå.

Den särskilda utredningsskyldigheten är benämningen på den utredningsskyldighet som framkallas av uppgifter lämnade på deklarationen plus eventuella bilagor. Den är inte densamma som beskrivs i 3:1 TL, då den inte står på officialprincipens grunder. Den är av mer inskränkt natur, då SKV vid fullgörande av denna endast har att beakta uppgifterna på inkomstdeklarationen. Den särskilda utredningsskyldigheten är densamma som den utredningsskyldighet som medför att oriktig uppgift inte anses ha lämnats. Den allmänna utredningsskyldigheten som lagfästs i 3:1 TL är alltid närvarande i myndighetens taxeringsbeslut/utredningsförfarande, medan den särskilda utredningsskyldigheten är ”sovande” tills den väcks av bristfälliga/motstridiga uppgifter. Dessa uppgifter ska alltid framgå av inlämnad deklaration, sammanräknat eventuella bilagor.

Vilka typer av uppgifter som krävs för initierandet av den särskilda utredningsskyldigheten varierar från fall till fall. Ett felaktigt yrkat avdrag kan exempelvis ställas i relation till deklarantens inkomst – är avdraget anmärkningsvärt högt kan den särskilda utredningsskyldigheten inträda. SKV betonar med skärpa att den särskilda

¹⁰¹ SKV 231 utgåva 1, s. 72.

utredningsskyldigheten är av mer inskränkt innebörd än den allmänna och ska separeras från den lagstadgade utredningsskyldigheten i 3:1.

5.3 Röster om särskild utredningsskyldighet

Leif Gäverth¹⁰² anser, i likhet med SKV:s handledning, att den utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om oriktig uppgift har lämnats är av mer inskränkt betydelse än utredningsskyldigheten i 3:1 TL som vilar på officialprincipen. I artikeln, publicerad i Skattenytt 2005, förklarar han att regeln i nämnda lagrum inte drar upp gränser för om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte. Det är lämnade uppgifter på inkomstdeklarationen eller annan information som SKV har tillgång till, som kontrollmaterial och registeruppgifter, som utlöser utredningsskyldigheten i 3:1 TL. Gäverth menar dock att det inte nödvändigtvis behöver innebära att sådan utredningsskyldighet initierats som påverkar om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte. Det är motstridiga och ofullständiga uppgifter eller spörsmål som särskilt markerats av deklaramenten, som gör att utredningsskyldigheten av den mer inskränkta innebörden inträder. Han fortsätter förklara att ju mer tydligt det framgår att lämnade uppgifter är felaktiga, desto mindre risk för att SKV ska vilseledas. Om en uppgift är uppenbart bristfällig ska oriktig uppgift inte anses ha lämnats, utan ett oriktigt yrkande ska anses ha gjorts istället.¹⁰³

Gunilla Thorslund¹⁰⁴ intar, i motsats till Gäverth, en kritisk hållning till vad hon kallar SKV:s ”innovation” att det föreligger särskild utredningsskyldighet i förhållande till oriktig uppgift. I sin artikel, publicerad i Svensk Skattetidning 2007, hänvisar hon till SKV:s ”Handledning avseende särskilda avgifter enligt taxeringslagen” där den särskilda utredningsskyldigheten har introducerats. Kärnbudskapet i artikeln är att redan maskinella kontrollträffar av en deklaration utlöser SKV:s utredningsskyldighet, varför oriktig uppgift därför inte ska anses föreligga. Författaren menar, som stödargument till sin tes, att den särskilda utredningsskyldigheten är en konstruktion och att SKV gör sig skyldiga till en forcerad tolkning av RegR:s domar när de resonerar kring begreppet särskild utredningsskyldighet. I

¹⁰² Kammarrättsråd tillika vice ordförande på avdelning vid kammarrätten i Stockholm när artikeln skrevs.

¹⁰³ Gäverth, SN 2005, s. 706–707.

¹⁰⁴ Verksam som konsult på Ernst & Young, tidigare verksamjurist på SKV:s huvudkontor samt sektionschef i Stockholm.

artikeln hänvisar hon till RÅ 2006 ref. 18, ett fall där SKV i handledningen anser att RegR ”torde ha ansett att särskild utredningsskyldighet förelåg”. Thorslund hävdar dock motsatsen; RegR laborerar endast med en enda utredningsskyldighet i domskälen och det är den lagstadgade utredningsskyldigheten i 3:1 TL. SKV konstruerar ett resonemang om särskild utredningsskyldighet och pressar felaktigt in det i RegR:s domar, anser hon.¹⁰⁵

Björn Forsséns¹⁰⁶ förhållningssätt till den särskilda utredningsskyldigheten är att begreppet i sig inte utgör ett etablerat juridiskt institut, utan att begreppsformuleringen troligen ska betraktas som om en arbetsmanual, ett pedagogiskt redskap för handläggarna. Den särskilda utredningsskyldigheten kan assistera tjänstemannen i det enskilda fallet att bedöma frågan om oriktig uppgift har lämnats i deklARATIONEN eller inte. Här är innehållet i inlämnat underlag vägledande i så måtto att om det objektivt kan anses ha initierat att handläggaren har gått vidare och ställt frågor till deklARANTEN ska lämnade uppgifter bedömas vara öppet yrkande, varför oriktig uppgift som föranleder skattetillägg inte ska anses ha uppkommit. Forssén säger att det är information i inlämnad deklARATION som i det enskilda fallet får bestämma om utredningsplikt kan anses ha uppkommit hos SKV, oavsett niten hos den enskilda tjänstemannen, vilket är en bevismässig bedömning av deklARATIONENS och bilagornas innehåll.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Thorslund, SvSkT nr 6–7, 2007, s. 414–415.

¹⁰⁶ Advokat, verksam inom skatte- och affärsjuridiken.

¹⁰⁷ E-postkorrespondens med Björn Forssén 18-19/11 2008.

6. Analys och diskussion

I avsnittet som följer nedan återknyter jag till uppsatsens syfte och frågeställningar vad gäller den särskilda utredningsskyldigheten. Jag diskuterar även min teoretiska utgångspunkt om polycentri.

6.1 Särskild utredningsskyldighet – fakta eller fabulering?

SKV:s begrepp särskild utredningsskyldighet återfinns inte explicit uttryckt i någon av RegR:s domar. Det utesluter emellertid inte den särskilda utredningsskyldighetens existens. Den särskilda utredningsskyldigheten bygger på ett resonemang som hör tätt samman med avgörandet om oriktig uppgift har lämnats eller om ett oriktigt yrkande har gjorts. Syftet med uttrycket tycks vara att underlätta i den enskilde tjänstemannens handläggning av ärenden. Den väsentliga faktorn är att den särskilda utredningsskyldigheten endast tar lämnade uppgifter på deklARATIONEN i beaktande till skillnad från den allmänna utredningsskyldigheten. En fråga värd att ställas är om det finns ett behov av begreppet särskild utredningsskyldighet – är det väsentligt att göra en tudelning av utredningsskyldigheten? Kan det tvärtom komplicera för den enskilde handläggaren att instrueras att det endast är den särskilda utredningsskyldigheten som har betydelse för om oriktig uppgift har lämnats eller inte? Kan det inte hävdas att i den lagstadgade utredningsskyldigheten i 3:1 TL ingår både att utreda ärendet i enlighet med officialprincipen *samt* att avgöra om den lämnade uppgiften ska bedömas som oriktigt yrkande eller oriktig uppgift? Min hållning i frågan lutar åt att betrakta utredningsskyldigheten på det viset, nämligen att i officialprincipen inkludera både den s.k. allmänna och särskilda utredningsskyldigheten. Låt vara att det i begreppet särskild utredningsskyldighet kan finnas en funktion av pedagogisk mening.

SKV:s budskap synes vara att den särskilda utredningsskyldigheten är avvikande främst p.g.a. att SKV i användandet av denna endast har att beakta lämnade upplysningar på inkomstdeklarationen. Den slutsatsen bevisar emellertid inte att den särskilda utredningsskyldigheten har en plats att fylla, eller ens existerar. Det framstår som tämligen självklart att ett felaktigt yrkande, d.v.s. motstridiga eller ofullständiga uppgifter, måste framgå av inskickad inkomstdeklaration och bifogade blanketter/bilagor. Den åsikten uttrycks redan i propositionen 1977/78:136, att ett felaktigt yrkande ska framgå av inskickat material,

och kan därför per automatik inte uppdagas vid en jämförelse med övriga kontrollmaterial. Den förutsättningen kan leda till åsikten att en uppdelning av utredningsskyldigheten i en allmän och särskild del blir överflödigt och intetsägande. Ett oriktigt yrkande ska ju alltid framgå av inskickad deklARATION med eventuella bilagor.

I RÅ 2005 not. 75 angav RegR i sina domskäl att *”Även om hos SKM tillgängligt kontrollmaterial föranledde myndigheten att begära ytterligare upplysningar, kan därför inte något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg uppkommit för SKM”*. Formuleringen kan tolkas i linje med SKV:s argumentation – att det RegR omnämnde som *”sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg”* motsvarar den särskilda utredningsskyldigheten. Här markerade ju RegR i vart fall att det finns en specifik utredningsskyldighet som har betydelse för om skattetillägg ska tas ut eller inte. Ur domskälen kan således uttolkas en särskild utredningsskyldighet, eftersom den särskilda utredningsskyldigheten ska jämföras med den utredningsskyldighet som påverkar om oriktig uppgift ska anses ha lämnats eller inte. Vad som däremot inte framgår är om RegR anser att sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg är av mer inskränkt betydelse än utredningsansvaret i 3:1 TL eller om sådant utredningsansvar är förbundet med officialprincipens grunder.

SKV vill dra det ett steg längre när de vill separera den särskilda utredningsskyldigheten från den lagstadgade utredningsskyldigheten i 3:1 TL, eftersom SKV anser att den lagstadgade utredningsskyldigheten inte anger gränsen för när oriktig uppgift ska anses föreligga. Det är främst i detta resonemang som SKV:s handledningsmaterial och RegR:s domar saknar gemensam grund, då RegR gång efter annan hänvisar till den lagstadgade utredningsskyldigheten i 3:1 TL när de nämner utredningsskyldigheten i skattetilläggsammanhang. Ur RegR:s domskäl kan alltså utläsas att det finns en utredningsskyldighet som påverkar frågan om skattetillägg. Domstolen låter dock uttalandet stanna där och har ingen ambition att påvisa att denna utredningsskyldighet är av mer inskränkt art än den lagstadgade skyldigheten i 3:1 TL.

Som tidigare redogjorts för, ingår det i SKV:s arbetsuppgifter att tillse att skatterätten tillämpas så enhetligt som möjligt. SKV:s allmänna råd har därför en viktig funktion att fylla, nämligen att skapa en heltäckande bild av skatterätten. De allmänna råden ska fånga upp situationer vars rättsläge är oklart och där det saknas tydliga riktlinjer i förarbeten och

rättspraxis. Det skulle vara tämligen verkningslöst om SKV:s allmänna råd endast upprepade vad som redan konstaterats i lagtext, förarbeten och rättspraxis – i ett sådant läge uppfyller inte råden den uppgift de är tänkta att ha. De allmänna råden förväntas emellertid följa den vedertagna tolkningsmetoden som RegR tillämpar idag. De ska kunna klara av ett ”hypotetiskt test”, där råden och rekommendationerna förväntas innehålla samma slutsatser som om saken bedömts i högsta instans. När SKV därför formulerar begreppet särskild utredningsskyldighet är det rimligt att förvänta sig att begreppet har en resonans i RegR, eller i vart fall, om frågan eventuellt skulle ha prövats av RegR, skulle ha erkänts som koncept.

Min hypotes är att om begreppet särskild utredningsskyldighet explicit skulle tas upp till prövning i RegR, skulle det inte mötas av något större motstånd, utan snarare accepteras som en fullgod tolkning av SKV:s utredningsskyldighet. Det beror på att den särskilda utredningsskyldigheten inte inkräktar i någon större utsträckning på utredningsskyldigheten såsom uttryckt i lagstiftning och rättspraxis. I dagsläget saknas emellertid, i min mening, tillräckligt med stöd för att erkänna begreppet särskild utredningsskyldighet som skatterättsligt begrepp; det saknas tydliga motiveringar från domstolen som underbygger idén.

Min teori, att polycentri kan komma att skapas i de situationer då SKV:s handledningsmaterial avviker från den normativa rättskälleläran, förutsätter att handledningsmaterialets allmänna råd tillämpas som om de vore bindande. De allmänna råden saknar, som tidigare berörts, bindande verkan och bör betraktas som vägledande i rättsområden där det saknas tydlig lagstiftning och upplysande rättspraxis. Ett inte alltför otroligt scenario är dock att handläggare på SKV ibland förbiser detta faktum och vänder sig direkt till handledningsmaterialet som om det vore en rättskälla. Att polycentri kan komma att skapas vad gäller den särskilda utredningsskyldigheten är därför, som jag ser det, sannolikt. Mitt antagande, att begreppet särskild utredningsskyldighet förmodligen skulle klara ett ”hypotetiskt test”, d.v.s. godkännas som ett rättsligt begrepp om det uttryckligen skulle prövas i RegR, motsäger inte den slutsatsen. Det skulle krävas tämligen goda skäl för domstolen att frånga SKV:s allmänna råd, som ju har funktionen som skapande av enhetlig rättstillämpning. Polycentri, att rätten skapas från flera håll, kan då sägas föreligga; begreppet särskild utredningsskyldighet har ursprungligen utformats genom SKV:s allmänna råd och inte genom den normativa rättskälleläran.

Björn Forsséns mening, att den särskilda utredningsskyldigheten inte är att betrakta som ett eget juridiskt institut utan snarare ett pedagogiskt arbetsredskap, var initialt en åsikt jag delade. SKV:s avsikt är kanske inte att skapa ett rättsligt ”giltigt” begrepp, utan snarare att låta särskild utredningsskyldighet utgöra ett juridiskt hjälpmedel. Det förefaller då märkligt att myndigheten med hänvisning till rättsfall försöker påvisa den särskilda utredningsskyldighetens närvaro. Vore syftet att underlätta bedömningen av om oriktigt yrkande eller oriktig uppgift har lämnats, fanns ingen anledning att bevisa begreppets förekomst i diverse Regeringsrättsfall. I handledningen framställs dessutom den särskilda utredningsskyldigheten som ett ”faktum”, ett etablerat synsätt på utredningsskyldigheten, varför det i min mening är förhastat att dra slutsatsen att det endast rör sig om ett arbetsredskap. Min slutsats är istället att SKV:s avsikt med handledningen är att visa att den särskilda utredningsskyldigheten faktiskt finns, varför begreppet inte enbart utgör ett arbetsredskap. Det utesluter emellertid inte att särskild utredningsskyldighet också har en praktisk roll i handläggningen av ärenden där den kan ingå som ett hjälpmedel i deklaraionsgranskningar.

Frågan är om tillämpningen av begreppet särskild utredningsskyldighet får någon praktisk betydelse för deklaranten. Har den särskilda utredningsskyldigheten en inverkan på bedömningen av om oriktig uppgift ska anses ha lämnats? En förutsättning för ett sådant scenario är, som jag ser det, att den särskilda utredningsskyldigheten antingen minskar eller ökar SKV:s utredningsskyldighet i förhållande till hur den framställs i lagstiftning, förarbeten och rättspraxis. Ytterligare en premis är att SKV:s handläggare dessutom tillämpar handledningsmaterialet som om det vore bindande och då frångår den traditionella rättskälleläran. Skulle den särskilda utredningsskyldigheten t.ex. ha effekten av att lätta SKV:s utredningsansvar skulle följden bli att fler oriktiga uppgifter än yrkanden påträffas i inkomstdeklarationerna. I ett sådant scenario skulle följaktligen fler skattetillägg kunna påföras oförsiktiga deklareranter. Det är emellertid knappast SKV:s avsikt med begreppsförklaringen och det är dessutom svårt att se den konsekvensen. Även om SKV:s handledningsmaterial sannolikt stundtals har använts/används som om det vore bindande, påverkar den särskilda utredningsskyldigheten, i min mening, inte utfallet av om oriktig uppgift föreligger eller inte. Särskild utredningsskyldighet kan i det här sammanhanget tillskrivas funktionen som pedagogiskt redskap i den dagliga handläggningen av ärenden och torde inte ha någon reell effekt på bedömningen av om oriktig uppgift har lämnats eller inte.

Källförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1971:10. Förslag till skattebrottslag m.m..

Prop. 1974:188 Förslag till lag om den skattemässiga behandlingen med anledning av övergång från aktiebolag till annan företagsform

Prop. 1977/78:136. Om ändrade regler för skattetillägg m.m.

Prop. 1977/78:181. Om en ny taxeringsorganisation i första instans m.m.

Prop. 1983/84:119. Om förenkling av myndigheternas föreskrifter, anvisningar och råd.

Prop. 1985/86:55. Om sammanhållen skatteförvaltning, m.m.

Prop. 1989/90:74. Om en ny taxeringslag m.m.

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

Prop. 2002/03:99. Det nya Skatteverket.

Statens offentliga utredningar

SOU 1982:54. Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet, 2.

SOU 1988:21. Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess (Del 1).

SOU 2001:25. Skattetillägg m.m.

Doktrin

Almendal, Teresa Simon; *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2005.

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje; *Skattetillägg och skattebrott*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2006.

Bergström, Sture; *Regeringsrättens tolkningsprinciper under påverkan av EG-rätten*, Svensk Skattetidning nr 9/98, s. 823–828.

Gäverth, Leif; *Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet*, Skattenytt 2005, s. 704–717.

Påhlsson, Robert; *Riksskatteverkets rekommendationer; Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus Förlag, Göteborg, 1995.

Påhlsson, Robert; *Skatteverkets styr signaler – en ny blomma i regelrabatten*, Skattenytt 2006, s. 410–418.

Skatteverkets handledning; *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, PE/KU 44–231:2.
Skatteverkets handledning; *Särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, SKV 231, utgåva 1.
Skatteverkets årsbok; *Skatter i Sverige, Skattestatistik årsbok 2007*, SKV 152, utgåva 10.
Thorslund, Gunilla; *Oriktig uppgift vid maskinella kontrollträffar*, Svensk Skattetidning, nr 6–7/2007, s 412–419.

Internet

Almgren, Karin; *Skatteförfarandet. En kommentar på Internet*. Uppdaterad 30/9 2008.
<http://proxy.ub.umu.se:4064/pp/template.htm;jsessionid=63EC8A65D422ED98B9CD5482C7A84FA6?view=main> (Zeteo > En kommentar på Internet, Almgren > kap. 5:1) Nerladdat 3/10 2008.
<http://proxy.ub.umu.se:4064/pp/template.htm;jsessionid=63EC8A65D422ED98B9CD5482C7A84FA6?view=main> (Zeteo > En kommentar på Internet, Almgren > kap. 3:1) Nerladdat 3/10 2008.
<http://proxy.ub.umu.se:4064/pp/template.htm;jsessionid=63EC8A65D422ED98B9CD5482C7A84FA6?view=main> (Zeteo > En kommentar på Internet, Almgren > kap. 3:2) Nerladdat 18/12 2008
Sandgren, Claes; *Vad är rättsvetenskap?** Nerladdat 8/11 2008.
http://www.juridicum.su.se/jurweb/forskning/publikationer_files/Festskrift_tryck_Vad%20%C3%A4r%20r%C3%A4ttsvetenskap.pdf
Wennström, Bo; *Rättens individualisering Mot en ny juridisk antropologi*, Uppsala Universitet, 2005. Nerladdat: 8/11 2008.
<http://www.bowennstrom.se/Individbokwebb/Individbokwebb.pdf>

Övriga källor

E-postkorrespondens med Björn Forssén 18–19/11 2008. E-posten finns tillgänglig för opponenter att ta del av vid begäran.