

Skatteförfarandelagen – 71 kapitel och alltjämt något som saknas?

– några problematiserande reflektioner från ett rättssäkerhetsperspektiv*

TERESA SIMON-ALMENDAL

Inledning

Den 1 januari 2012 trädde en ny lagstiftning i kraft, Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. SFL ersätter de tre stora lagarna på skatteförfarandeområdet, dvs. taxeringslagen, lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter och skattebetalningslagen. Dessutom ersätter SFL flera kompletterande lagar, exempelvis betalningssäkringslagen, tvångsätgärdslagen och lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Även bestämmelserna om kassaregister, personalliggare och kontroll av torg- och marknadshandel har tagits in i lagen.

Syftet med att samla bestämmelserna om skatteförfarandet för direkt och indirekt beskattning i en enda lag är att skapa ett tydligare och mer lättillämpat regelverk och att minska den administrativa bördan för företag, enskilda och Skatteverket. Samtidigt ska lagen bidra till en effektivisering av Skatteverkes administration och säkerställa en effektiv kontroll. Dubbelregleringar har försvunnit, t.ex. har sex förbud mot att förena ett föreläggande med vite ersatts med ett sådant förbud,¹ och onödiga begrepp har tagits bort. Obefogade skillnader i sak mellan bestämmelser i samma ämne har också försvunnit.

SFL omfattar 71 kapitel. Lagstiftningen är i huvudsak disponerad i en ordning som kronologiskt följer handläggningen av ett skatteärende. I SFL används ett modernare språk och delvis en ny terminologi. Termen taxerings-

* Artikeln har tidigare publicerat i SN 2012 s. 760–773.

¹ Se 44 kap. 3 § SFL.

beslut har t.ex. ersatts av uttrycket beslut om slutlig skatt, och uttrycket självdeklaration betecknas numera inkomstdeklaration. Den ändrade terminologin har lett till flera följdändringar i bl.a. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Exempelvis har i 1 kap. 5 § IL uttrycket ”den taxerade förvärvsinkomsten” ersatts med ”den fastställda förvärvsinkomsten”.

Även om det främst är fråga om en lagteknisk reform, så innehåller den nya lagen också en del ändringar i sak, huvudsakligen syftande till att stärka de skattskyldigas ställning. Så har t.ex. anståndsreglerna blivit generösare, nivåerna för skattetillegg nyanserats och utrymmet för frivillig rättelse utökats.² Å andra sidan har flera angelägna förfarandefrågor lämnats utanför lagstiftningen. Så har således utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision och reglerna för ersättning för kostnader för ombud, liksom frågan om det svenska skattestraffrättsliga systemets förenlighet med Europakonventionens dubbelbestraffningsförbud,³ överlämnats åt Utredningen om stärkt rättssäkerhet i skatteförandet för vidare analys och utredning.⁴ Dessa i och för sig mycket viktiga frågor kommer därför inte att behandlas i förevarande artikel.

I artikeln behandlas i stället vissa frågeställningar som visserligen delvis har reglerats i SFL, men som det finns skäl att kommentera från ett rättssäkerhetsperspektiv. Artikeln utgår från ett par illustrativa exempel och gör inte anspråk på att vara heltäckande. De valda exemplen har tagits med då de, enligt min uppfattning, antingen väl speglar de följdkonsekvenser som kan uppstå då man söker reglera interdisciplinära problemställningar utifrån ett ensidigt juridiskt perspektiv, eller då de ger uttryck för ett inkonsekvent förhållningssätt till principerna för en rättssäker beskattning, eller då de illustrerar hur angelägna rättssäkerhetsfrågor trots den genomförda förfarandereformen har lämnats obesvarade.

Artikeln är disponerad så att i avsnitt 2 diskuteras frågan om den skattskyldiges ansvar för oriktig uppgift i deklaration som lämnas av ombud. I avsnitt 3 riktas fokus mot den tidigare gällande bestämmelsen om skyndsam

² Den nya lagen har tidigare behandlats av Annica Axén Linderl, i SvSkT 2011, s. 820–834 och av Pia Wiberg i SN 2012, s. 209–217. Wiberg har härvid diskuterat bl.a. den nya bestämmelsen om rättelse på eget initiativ och frågan om undantag från principen om res judicata vid ändrad praxis från HFD. Dessa båda, i och för sig intressanta, frågeställningar kommer inte att beröras i förevarande artikel.

³ Se artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet (dubbelbestraffningsförbudet) till den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

⁴ Se Dir. 2012:14.

handläggning i mål om företrädaransvar. I avsnitt 4 diskuteras skattetilläggen och särskilt frågan om befrielse från skattetillägg vid s.k. svåra skatterättsliga frågor. I det avslutande avsnitt 5 görs en sammanfattande analys.

Ansvar för oriktig uppgift i deklaration som lämnas av ombud

Genom SFL:s ikraftträdande har det införts ett generellt system för deklara-tionsombud. Härigenom har möjligheterna att använda sådana ombud ökat. På detta vis hoppas man kunna hålla nere de stora administrativa kostnader som företagen tidigare haft till följd av det tidigare gällande kravet på firma-tecknarens egenhändiga underskrift av deklarationen.⁵ Syftet är att ge incita-ment till ett ökat elektroniskt uppgiftslämnande.⁶ Tidigare bestämmelser om deklara-tionsombud innehöll ett flertal begränsningar, medan numera alla deklara-tionsskyldiga kan använda ombud, förutsatt att deklarationen lämnas i elektronisk form.

Möjligheten att deklarerera genom ombud regleras i 6 kap. SFL. Av 4 § framgår att ett deklara-tionsombud är en fysisk person som den deklara-tionsskyldige har utsett och som är godkänd av Skatteverket som ombud för den deklara-tionsskyldige. Det innebär dels att det bara är fysiska personer som kan godkännas som deklara-tionsombud, dels att ett deklara-tionsombud inte kan delegera uppdraget till någon annan.

Ett deklara-tionsombuds behörighet framgår av 5 §, där det anges att ett deklara-tionsombud får lämna deklaration, men bara om det sker elektro-niskt. I sådant fall sker under-tecknandet genom en s.k. kvalificerad elektro-nisk signatur, t.ex. med koder eller e-legitimation.⁷ Vidare får ett deklara-tionsombud ta del av de deklara-tions- och skattekontouppgifter som den deklara-tionsskyldige har direktåtkomst till, komplettera lämnade uppgifter i en deklaration och begära anstånd med att lämna deklaration. Kommunika-tion av nya uppgifter, t.ex. sådana som Skatteverket har inhämtat vid en revi-sion, ska dock inte ske med deklara-tionsombudet utan direkt med den deklara-tionsskyldige.⁸ Det är då inte längre fråga om att lämna deklaration eller att

⁵ Se prop. 2010/11:165 s. 305 ff. och jfr tidigare gällande 4 kap. 3 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och 10 kap. 25 § 2 st. skattebetalningslagen (1997:483).

⁶ Se prop. 2010/11:165 s. 311 f.

⁷ Se 17 § lagen (2000:832) om kvalificerade elektroniska signaturer.

⁸ Se prop. 2010/11:165 s. 305 och s. 715.

komplettera lämnade uppgifter i deklarationen och det faller därför utanför deklarationsombudets behörighet. Inget hindrar dock att den person som har fullgjort uppdraget som deklarationsombud också är ombud, dvs. annat än deklarationsombud, för den deklarationsskyldige även i detta och andra sammanhang.⁹

Ett deklarationsombud har som synes en tämligen vittgående behörighet vad gäller den skattskyldiges uppgiftslämnande. Även om sannolikt de flesta ombud tar sin roll på största allvar, så förekommer det att det uppstår fel i deklarationen. Skälen härför kan vara flera. Den deklarationsskyldige kan ha underlåtit att lämna relevanta uppgifter till ombudet, som därmed upprättar deklarationen utifrån ett bristfälligt underlag, eller den deklarationsskyldige kan medvetet ha lämnat oriktiga uppgifter till ombudet, som utgår från att de är riktiga och deklarerar med utgångspunkt från dem. Alternativt kan tänkas att ombudet självt ger upphov till oriktigheter, antingen av slarv eller medvetet. En intressant fråga är vad som i sådana fall gäller i *straffrättsligt* ansvarshänseende.

Den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen eller av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för skatteundandragande kan dömas för skattebrott eller vårdslös skatteuppgift, se skattebrottslagen (1971:69), SBL, 2–5 §§, medan den som med råd eller dåd främjat brottslig gärning kan dömas för anstiftan eller medhjälp till skattebrott enligt 23:4 brottsbalken, BrB. Om således en huvudman, den deklarationsskyldige, uppsåtligen *underlåter att lämna uppgifter* kan han fällas till ansvar för passivt skattebrott (underlåtenhet att lämna deklaration eller föreskriven uppgift) enligt 2 § SBL, oaktat att han har anlitat ett ombud.¹⁰ Ombudet går i denna situation ansvarsfri, givet att han saknade kunskap om att uppgifter utelämnats, eftersom han då saknar sådan subjektiv inställning som är nödvändig för att det ska bli aktuellt med ansvar för medhjälp till skattebrott enligt 23:4 BrB.¹¹ Motsvarande torde gälla om i stället huvudmannen, den deklarationsskyldige, *medvetet lämnar oriktiga uppgifter* till ombudet, dvs. huvudmannen torde i sådant fall kunna dömas som

⁹ Se prop. 2005/06:31 s. 32.

¹⁰ Se prop. 2005/06:31 s. 36 f.

¹¹ Om däremot ombudet förfarit grovt oaktsamt, så kan det bli aktuellt med ansvar för medhjälp till vårdslös skatteuppgift, eftersom skattebrottet är kriminaliserat i såväl en dolös som en culpös variant. Se närmare om ansvarsfördelningen vid fleras medverkande till skattebrott i Simon Almedal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 194 ff.

huvudman. Såväl vid passivt som vid aktivt skattebrott torde alltså gärningsmannans ansvar kunna träffa den deklarationsskyldige, oaktat att denne inte har lämnat oriktig uppgift till myndighet, vilket utgör ett av bestämmelsens konstitutiva moment, utan till ombudet. Ombudet får i stället, givet att han saknade kunskap om att uppgifter utelämnats eller var felaktiga, jämföras med en sluss/en förmedlare av uppgifter, vilkens enda roll är att sammanställa uppgifterna och skicka dem vidare till myndigheten (Skatteverket).¹²

Saken kommer i ett annat läge om det i stället är *ombudet* som ger upphov till de oriktiga uppgifterna. Den deklarationsskyldige kan i sådant fall inte hållas straffrättsligt ansvarig för felaktigheter som, helt utan hans förskyllan, har lämnats av ombudet, givet att fullständiga och korrekta uppgifter har lämnats till denne.¹³ I sådant fall kan ombudet, under förutsättning att det går att styrka subjektiv inställning hos denne, dömas som gärningsman, antingen till skattebrott, 2 § SBL, eller till vårdslös skatteuppgift, 5 § SBL. Så här långt följer ansvaret av den straffrättsliga täckningsprincipen, vilken innebär att en straffbestämmels objektiva rekvisit, t.ex. lämnande av oriktig uppgift, ska vara subjektivt täckta av för skattebrottets del uppsåt eller grov oaktsamhet, för att ansvar ska kunna utkrävas.

Det straffrättsliga ansvaret är personligt och individuellt och svensk rätt känner inte ett straffansvar som kan bäras för annans gärning. Det är därför något förvånande att då det kommer till påförande av *skattetillägg*, vilket är att jämföras med straff, till följd av oriktiga uppgifter som lämnat i en deklaration som upprättats av ombud, så finns en bestämmelse i 4 kap. 1 § SFL som slår fast att uppgifterna *anses ha lämnats av den som företräds*, dvs. av den deklarationsskyldige.¹⁴ Genom bestämmelsen åläggs den deklarationsskyldige, oaktat att deklarationen upprättats av ombud, ansvaret för att uppgifterna lämnas i rätt tid och är korrekta, och det är den deklarationsskyldige som kan träffas av skattetillägg (och förseningsavgift).¹⁵ Det sagda gällde redan före SFL:s ikraftträdande.¹⁶

¹² Om ombudet kan påvisas en subjektiv inställning, uppsåt eller kvalificerad oaktsamhet, så kan det dock bli aktuellt att döma denne för medverkan till skattebrott eller vårdslös skatteuppgift.

¹³ Jfr även prop. 2005/06:31 s. 36 f.

¹⁴ Märk dock att man i motiven skiljer mellan sådana ombud som såväl redovisar som inbetalar sin huvudmans skatt, och sådana företrädare som är behöriga att lämna uppgifter, men inte är betalningsansvariga för skatten. Det är endast uppgifter som lämnas av de senare ombuden, som anses lämnade av huvudmannen. Se SOU 2009:58 s. 1240.

¹⁵ Se prop. 2010/11:165 s. 317.

¹⁶ Se 3 § 1 st. lagen (2005:1117) om deklarationsombud.

Från ett straffrättsligt ansvarsperspektiv kan denna ordning med ansvar för annans gärning ifrågasättas. Genom 4 kap. 1 § SFL påförs den deklara-tionssskyldige ett i praktiken automatiskt straffansvar för oriktigheter i dekla-ration som lämnats av ombud. En sådan ordning torde inte vara förenlig med artikel 6.2 – oskuldspresumtionen – i Europakonventionen, vilken slår fast att ”var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen har fastställts.” Vad gäller skattetillägsbestämmelsen så kan visserligen anföras att det är en bestämmelse konstruerad helt utifrån objektiva rekvisit, se 49 kap. 4 § SFL §. Det ställs således inga krav på viss subjektiv inställning hos uppgiftslämnaren för att skattetillägg ska kunna påföras. Å andra sidan kan bestämmelsen sägas implicera ett dolt subjektivt moment, oaktsamhet, eftersom befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL tar hän-syn till subjektiva omständigheter, som därmed kan verka ursäktande från skattetillägg.¹⁷ 51 kap. 1 § SFL kan därför i ansvarshänseende jämföras med 29:8 BrB, vilken reglerar sådana förmildrande omständigheter som ska beak-tas vid straffmätningen. Genom 4 kap. 4 § SFL åläggs den deklara-tionssskyldige någon form av halvstrikt straffansvar för ombudets oriktiga uppgifts-lämnande. Bestämmelsen kan sägas bygga på att det går att implicera en sub-jektiv inställning hos den deklara-tionssskyldige då deklara-tionen lämnas av ett ombud. Från ett rätts-säkerhetsperspektiv kan en sådan ansvarsmodell ifråga-sättas. Regelverket om personligt ansvar för uppgifter som lämnats genom annans försorg har visserligen funnits sedan mitten av 2000-talet, men borde, enligt min uppfattning, mot bakgrund av vad som utvecklats här, av rättssäkerhetsskäl kompletteras med en bestämmelse om skyldighet att genomläsa/ta del av deklara-tionen innan den inlämnas. Först vid brister i detta hänseende går det att göra gällande att den deklara-tionssskyldige har varit vårdslös, dvs. hävda den nödvändiga subjektiva inställning som krävs för att skattetillägg ska kunna påföras.

Skyndsam handläggning

En viktig princip i handläggningen av mål och ärenden vid domstol är att dessa ska avgöras *utan oskäligt dröjsmål*. Det finns därför regler om skyndsam handläggning såväl i förvaltningslagen (1971:290) 7 § som i förvaltningspro-

¹⁷ Se även målen Västberga Taxi AB och Vulic v. Sverige (23 juli 2002, no 36 985/97) och Janosevic v. Sverige (23 juli 2002, no 34 619/97) där Europadomstolen uttalade att det svenska skattetilläggssystemet innebär att den skattskyldige presumeras oursäktligt ha lämnat en oriktig uppgift.

cesslagen (1971:291) 9 §. I bestämmelserna anges inte några exakta tidsfrister för handläggningen, vilket sammanhänger med att förvaltningsdomstolarna även lyder under *officialprincipen*.¹⁸ Vidare finns inom ramen för det processrättsliga regelverket ett antal bestämmelser som ska tillförsäkra den enskilde en effektiv handläggning, t.ex. att rätten ska driva förberedelsen i tvistemål med inriktning på ett *snabbt avgörande* av målet, 42 kap. 6 § rättegångsbalken. För ett antal typer av mål uppställs också *särskilda skyndsamhetskrav*, t.ex. i mål om tvångsvård av unga.¹⁹ Det finns även bestämmelser som ger enskilda parter viss möjlighet att *påskynda handläggningen* i enskilda fall.²⁰ Härutöver finns det en rad möjligheter för enskilda att få kompensation för långsam handläggning. Vid straffmätning och påföljdsval i brottmål ska rätten således beakta om en i förhållande till brottets art *ovanligt lång tid förflutit* sedan brottet begicks, 29 kap. 5 § 1 st. 7 och 30 kap. 4 § 1 st. BrB. För skatterättens vidkommande finns det liknande bestämmelser. Den skattskyldige ska således helt eller delvis befrias från skattetillägg om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, om en *oskäligt lång tid förflutit* efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg, givet att denne inte kan lastas för dröjsmålet, 51 kap. 1 § 2 st. 3 SFL.²¹ Det kan också noteras att i kommittédirektiven till en ny förvaltningslag anges det särskilt att utredaren ska behandla vilka åtgärder som kan vidtas för att komma till rätta med alltför långa handläggningstider hos myndigheterna.²² I SOU 2010:29 föreslås således ett mera pedagogiskt uppbyggt regelverk med förstärkta rättssäkerhetsgarantier och bl.a. en *möjlighet att få oskäliga dröjsmål prövade* i högre instans. Slutligen följer av artikel 6.1 Europakonventionen att var och en vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, har rätt till en *domstolsprövning inom skälig tid*.

Inte bara i mål om skattetillägg ställs krav på prövning utan oskäligt dröjsmål. På skatteområdet finns också en annan måltyp, de s.k. företräddaran-

¹⁸ Enligt 8 § förvaltningsprocesslagen är således domstolen skyldig att tillse att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver.

¹⁹ Se 33–34 §§ lagen (1990:52) med särskilda bestämmelser om vård av unga.

²⁰ Ett exempel är att den som anser att tingsrätts beslut medför att målet försenas i onödan får överklaga det beslutet särskilt, 49 kap. 7 § rättegångsbalken. Se även SOU 2008:16 och prop. 2008/09:213 med förslag om ny lag om förtursförklaring i domstol.

²¹ I motiven anförts att syftet med den aktuella befrielsegrunden är att tillförsäkra den skattskyldige rätten till domstolsprövning inom skälig tid och att uppnå överensstämmelse med vad som gäller inom det straffrättsliga systemet. Se prop. 2002/03:106 s. 243.

²² Se Kommittédirektiv 2008:36 En ny förvaltningslag.

svarsmålen, för vilka tidigare har gällt ett krav på *skyndsam handläggning*, se 12 kap. 7 b § SBL. Liksom skattetilläggsmålen kännetecknas dessa mål av att mycket stora ekonomiska värden kan stå på spel. Bestämmelserna återfinns i dag i 59 kap. 12–21 §§ SFL. Bestämmelsernas innebörd är i korthet att företrädaren tillsammans med den juridiska personen, vilken han företräder, åläggs ett solidariskt ekonomiskt ansvar för den juridiska personens obetalda skatter. Företrädaransvaret utgör således ett avsteg från principen att delägare i aktieföretag (och ekonomiska föreningar) inte ansvarar personligen för företagets (eller den ekonomiska föreningens) obetalda skatter och utgör därför en form av ansvarsgenombrott.

Det personliga betalningsansvaret för bolags obetalda skatter uppvisar likheter med skattetillägget. I båda fallen kan befrielse från betalningsansvar bli aktuellt om den skattskyldige lyckas göra gällande att det föreligger *särskilda skäl* för befrielse. I båda fallen har den ekonomiska sanktionen såväl en *besträffande som en preventiv funktion*, i det ena fallet med avseende på lämnande av oriktig uppgift, i det andra beträffande bristande eller utebliven skatteinbetalning.²³ I båda fallen kan det i det enskilda fallet komma att röra sig om inbetalning av *mycket höga belopp*, ofta i kombination med också andra påföljder, t.ex. straffansvar för skattebrott, näringsförbud, förverkande och beslag. Det kan därför hävdas att samma rättssäkerhetsgarantier bör iakttagas i mål om företrädaransvar, som i skattetilläggsfall. Det processuella förfarandet i företrädaransvarsmålen genomgick också under 2000-talet en betydande reform i syfte att stärka upp detta i rättssäkerhetskänslighet.²⁴ Bl.a. gjordes den då gällande s.k. ersättningslagen tillämplig på företrädaransvarsmålen och företrädaren gavs egen talerätt i fråga om det underliggande beskattningsbeslutet mot den juridiska personen. Vidare infördes det krav på muntlig förhandling, om företrädaren begär det. I anslutning härtill lagfästes kravet att *målen skulle behandlas skyndsamt*. Motiven härför är de stora ekonomiska värden som kan stå på spel för den enskilde och den onödiga skada som en alltför lång tidsutdräkt vid handläggningen kan förorsaka.²⁵ Å andra sidan, framhålls det i motiven, innebär en alltför lång handläggningstid att statens möjligheter att driva in skatte- eller avgiftsfordran minskar. Starka

²³ De moderna företrädaransvaret har sin grund i tidiga skattebrottsregleringar. Jfr 33 § förordningen (1902:84) om inkomstskatt och 20 § förordningen 1910:117 om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering.

²⁴ Se prop. 2002/03:128.

²⁵ Se prop. 2002/03:128 s. 32.

skäl, såväl i rättssäkerhetshänseende, som med avseende på effektivitet och skatteuppbörd, motiverade således regelns införande.

Mot den här skisserade bakgrunden, där vikten av att iaktta kravet på skyndsam handläggning gång på gång inpräntas av lagstiftaren, förefaller det märkligt att man i en modern lagstiftningsprodukt, som SFL utgör, väljer att gå den motsatta vägen och i stället *ta bort regleringen* om skyndsam handläggning. Skälen härför är knapphändiga. Av motiven framgår endast att det är en grundprincip att mål och ärenden ska handläggas utan onödiga dröjsmål och avgöras så snart som möjligt,²⁶ och att det redan av dessa allmänna principer anses följa ett krav på skyndsam handläggning. Bestämmelsen ansågs överflödigt ("...tillför alltså inget..."), vilket motiverade att den togs bort.²⁷ Som jämförelse kan lyftas fram en annan central rättssäkerhetsprincip, nämligen proportionalitetsprincipen, vilken i SFL givits motsatt behandling. I syfte att understryka denna principens betydelse och vikten av dess efterlevnad har den skrivits in i lagtexten, se 2 kap. 5 § SFL, trots att principen redan gäller som en allmän rättsgrundsats inom förvaltningsrätten.²⁸ Genom att lagfästa principen i SFL önskar man rikta uppmärksamheten mot denna och göra det lättare för de enskilda att åberopa principen i ärenden och mål enligt SFL.²⁹ Bestämmelsen syftar även till att påminna Skatteverket om att beslut enligt SFL alltid ska föregås av proportionalitetsavvägningar. Enligt min uppfattning kan samma argument göras gällande vad beträffar principen om skyndsam handläggning. Ett lagfästande har ett viktigt symbolvärde när det gäller att signalera skyndsamhet. Eller som en domare uttryckte saken: "Nu har vi inte samma eld i baken längre." Att avstå från att föra över bestämmelsen, när det ändå tillskapas 71 nya kapitel och mer än 800 paragrafer, synes omotiverat ekonomiskt i lagstiftningshänseende.

Befrielse från skattetillägg vid svåra skatterättsliga frågor

Skattetilläggsbestämmelserna har under åren flera gånger reformerats i syfte att stärkas upp mot Europakonventionens rättssäkerhetskrav. En sådan mer

²⁶ Se SOU 2009:58 s. 1357 och prop. 2010/11:165 s. 1011 liksom även prop. 1982/83:134 s. 23.

²⁷ Se SOU 2009:58 s. 1357.

²⁸ Principen är också lagfäst på andra håll i lagstiftningen; se bl.a. prop. 1993/94:117 s. 39 f. Se även RÅ 1996 ref. 22, 40, 44 och 56, RÅ 1997 ref. 59 och RÅ 1999 ref. 76.

²⁹ Se prop. 2010/11:165 s. 301 ff. och s. 698.

genomgripande reform ägde rum i början av 2000-talet (2003 års reform),³⁰ en annan i samband med tillkomsten av SFL.³¹ I båda fallen har det handlat om att söka åstadkomma ett flexiblare regelverk inom ramen för en bibehållen grundstruktur för uttag av skattetillägg. Det har alltså inte varit fråga om några större systemändringar.

2003 års reform innebar i korthet att förutsättningarna och möjligheterna att göra mer nyanserade bedömningar vid uttag av skattetillägg utökades och förbättrades. Detta skedde huvudsakligen genom att de befintliga befrielsegrunderna förtydligades och kompletterades med nya grunder.³² Vidare infördes en möjlighet att helt eller delvis, till hälften eller till en fjärdedel, befria från skattetillägg.³³ Däravande 5 kap. 14 § TL utökades med exempel på situationer där en felaktighet eller underlåtenhet skulle anses *ursäktlig* eller där det annars skulle vara *oskäligt* att ta ut avgiften med fullt belopp. Som ny befrielsegrund tillkom att det förflutit *oskäligt lång tid*, utan den skattskyldiges förskyllan, till dess att skattetillägget skulle bestämmas (jfr ovan i avsnitt 3 angående skyndsamt handläggning) och att den skattskyldige *felbedömt skattereglerna eller betydelsen av de faktiska förhållandena*.³⁴

Vid nästa stora reform, i samband med tillkomsten av SFL, konstaterades att bestämmelserna om skattetillägg visserligen hade blivit mer nyanserade och att riskerna för konflikter med Europakonventionen minskat. Det noterades också att tillämpningen av befrielsereglerna blivit mer generös och flexibel, men att en negativ effekt av 2003 års reform kommit att bli ett komplext och svåröverskådligt regelverk.³⁵ Detta gällde framför allt med avseende på beräkningsbestämmelserna för skattetillägg och undantagen härifrån, liksom beträffande möjligheten till befrielse från skattetillägg.³⁶ Genom SFL:s infö-

³⁰ Se SOU 2001:225 och prop. 2002/03:106.

³¹ Se SOU 2009:58 och prop. 2010/11:165. Se även t.ex. SOU 1982:54, som innehöll förslag om en långtgående nyansering av skattetilläggen.

³² Se prop. 2002/03:106 s. 142 ff.

³³ Se SOU 2001:25 s. 250 ff. och prop. 2002/03:106 s. 147 ff.

³⁴ Utöver vad som här angivits tillkom vid 2003 års reform också andra betydelsefulla förändringar. Bl.a. säkerställdes iakttagandet av den s.k. passivitetsrätten – dvs. den skattskyldiges rätt att förhålla sig passiv i skattetilläggsutredningar – genom att det infördes ett förbud att förelägga den skattskyldige vid vite att medverka i utredningen av den oriktiga uppgift som kan leda till skattetillägget. Vidare tillkom en bestämmelse om att erhålla anstånd med betalning av skattetillägget till dess att förvaltningsrätten prövat den fråga som föranlett tillägget.

³⁵ Se SOU 2009:58 s. 538.

³⁶ Se prop. 2010/11:165 s. 474. I motiven konstateras att ett flertal olika led måste gås igenom

rande har därför ytterligare åtgärder vidtagits för att stärka rättssäkerheten. De fasta nivåerna för delvis befrielse, dvs. nedsättningsmöjligheterna till hälften eller till en fjärdedel, har t.ex. tagits bort och systemet har härmed öppnats för en större anpassning till omständigheterna i det enskilda fallet.³⁷ Det kan också noteras att utrymmet för frivillig rättelse har utökats.³⁸

Även om således regelverket vad gäller påförande av skattetillägg och möjligheterna till befrielse härifrån har förbättrats i lindrande riktning för den enskilde, så återstår dock flera frågor obesvarade. En sådan är frågan om möjligheten till befrielse från skattetillägg vid ”svåra skatterättsliga” frågor. En avsikt med de utökade befrielsereglerna i samband med 2003 års reform var just att öka utrymmet för befrielse när den skattskyldige haft att bedöma en s.k. svår skatterättslig fråga.³⁹ Av 51 kap. 1 § SFL framgår numera också att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg om det är oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp och att det vid bedömningen särskilt ska beaktas om den oriktiga uppgiften kan antas ha berott på en *felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena*; 51 kap. 1 § 2 st. 1 p. b) SFL.

Frågan om vad som kännetecknar en svår skatterättslig fråga har dock bara prövats i ett enda fall efter 2003 års reform, se RÅ 2009 not. 61. Målet gällde bestämmelserna om underprisöverlåtelse i 53 kap. 2 och 3 §§ IL, vilka av Högsta förvaltningsdomstolen inte befanns särskilt komplicerade. En fel-

nom innan det är möjligt att konstatera om, och i så fall med hur stort belopp, skattetillägg ska tas ut.

³⁷ Härigenom ökar visserligen risken för godtyckliga bedömningar och för att nyanseringen drivs så långt att det resulterar i en bristande enhetlighet i praxis, men å andra sidan kan en ökad möjlighet till i alla fall en nyanserad skönsmässig bedömning möjligen också öka benägenheten att jämka skattetilläggen när de i det enskilda fallet framstår som orimliga. Se även prop. 2010/11:165 s. 477 där det anges att möjligheten till befrielse ska ge utrymme för en nyanserad bedömning inom ramen för ett i övrigt ganska fyrkantigt regelverk och att bestämmelserna har karaktär av en ventil, som ska göra det möjligt att anpassa skattetillägget efter förutsättningarna i det enskilda fallet.

³⁸ Numera gäller således enligt 49 kap. 10 § 2 p. SFL, till skillnad från tidigare, att den skattskyldige kan rätta en oriktig uppgift utan att drabbas av skattetillägg eller straffansvar enligt SBL, även om rättelsen görs efter det att Skatteverket har informerat om att en generell kontrollaktion ska genomföras. Tidigare gavs en sådan rättelse ingen ansvarsfriande verkan, eftersom kunskapen om en aviserad kontroll försatte den skattskyldige i ”ond tro”, med konsekvens att rättelsen inte ansågs frivillig. Se för innebörden i den nya regleringen Wiberg, Pia i SN 2012, s. 212 ff. Se beträffande den tidigare regleringen, Simon-Almendal, Teresa i SvSkT 2005, s. 335–348.

³⁹ Se prop. 2002/03:106 s. 144.

bedömning härvidlag motiverade således inte befrielse från skattetillägg. Skatteverket har emellertid givit uttryck för en *generös tolkning* vid bedömningen av huruvida den skatterättsliga frågan är svår.⁴⁰ Enligt verket bör i normalfallet en skattefråga betraktas som svår i de fall det av en dom framgår att *ledamöterna har varit oeniga i den materiella frågan*. Vidare anses den skatterättsliga frågan vara svår om det föreligger *olika bedömningar på förvaltningsrätts- och kammarrättsnivå* beträffande en och samma materiella fråga. Om Skatteverket har att bedöma en identisk fråga kan det därför, enligt verket, ifrågasättas om inte hel befrielse från skattetillägg bör medges.⁴¹

Om således domstolens ledamöter inte kan enas vid bedömningen av den materiella skattefrågan anses denna vara så svår att befrielse från skattetillägg kan vara motiverat. Till denna kategori komplexa skatterättsliga spørsmål kan dock, enligt min uppfattning, också räknas frågor av prejudikatintresse och frågor som baseras på en tillämpning av skatteflyktslagen eller fall där den skattskyldiges rättshandlingar omkaraktiseras, eftersom man i rättstillämpningen funnit deras form och innehåll inte överensstämmer. Såväl skatteflyktslagens tillämpning som frågan om rättshandlingars verkliga innebörd är mycket svårprognosticerbara för den skattskyldige och det är ingen underdrift att påstå att den skattskyldige i dessa fall har att ta ställning till svåra skatterättsliga frågor.

Ett stort praktiskt problem vid omkaraktiseringsfall och vid tillämpning av skatteflyktslagen är att den skattskyldige som regel lämnar vad han eller hon anser vara relevanta uppgifter med avseende på det förfarande som han eller hon anser vara för handen och inte för ett annat, av verket eller domstolarna, påstått rättsligt förhållande.⁴² Ett påstående om sådant annat rättsläge innebär nästan per automatik att de uppgifter som den skattskyldige har lämnat anses oriktiga, eftersom de speglar ett rättsförhållande som underkänts. Att inte inordna skatteflykts- och omkaraktiseringsfallen under ”svåra skatterättsliga frågor”, och därmed öppna för en möjlighet till befrielse från skattetillägg i dessa fall, innebär i förlängningen att man ålägger den skattskyldiga en mycket omfattande uppgiftsplikt. I praktiken handlar det om en skyldig-

⁴⁰ Se SOU 2009:58 s. 520 ff.

⁴¹ Se SOU 2009:58 s. 540. Motsvarande resonemang, dvs. att det kan bli aktuellt att medge hel befrielse från skattetillägg, kan enligt verket föras om det föreligger domar där ledamöterna har varit oeniga i den materiella frågan.

⁴² Se Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 125 ff. och Hultqvist, Anders i SvSkT 2008 s. 125 ff.

het att lämna information om fakta som den skattskyldige bedömt inte vara relevanta, med ingripande skattestraffrättsliga följder (skattetillägg) som konsekvens. Detta är från ett rättssäkerhetsperspektiv inte acceptabelt.

Med bortseende från de fall där den skattskyldige har förfarit oaktsamt kan, mot bakgrund av vad som här angivits, på goda grunder hävdas att i skatteflykts- och omkarakteriseringsfall bör 51 kap. 1 § 2 st. p. 1b) kunna tillämpas. Det kan också noteras att när en oriktig uppgift framkommer som ett resultat av en omkarakterisering, så handlar det inte om en sådan objektivt oriktig uppgift som skattetilläggsbestämmelsen avser att träffa, jfr formuleringen i 49 kap. 5 § SFL, vilket också motiverar tillämpligheten av 51 kap. 1 § 2 st. p. 1b). I dessa fall handlar det snarare om en oriktig uppgift som utgör ett resultat av själva rättstillämpningen. Såväl av förutsebarhetsskäl som med hänsyn tagen till formuleringen i 49 kap. 5 § hade det därför varit önskvärt om man vid SFL:s kraftträdande en gång för alla hade satt ned foten vad gäller dels definitionen av s.k. skatterättsligt svåra frågor – vilka är dessa?⁴³, dels öppnat regelverket, t.ex. genom en formulering i motiven, för en möjlighet till befrielse från skattetillägg vid skatteflyktslagens tillämpning och vid fall av omkarakterisering, vilka får anses utgöra några av de mer skatterättsligt svåra spørsmål som en skattskyldig har att förhålla sig till.

Sammanfattande analys

Förevarande artikel behandlar den nya skatteförfarandelagen. Även om det finns klara fördelar med att samla flertalet av de lagar som berör skatteförfarandet i en och samma lag, t.ex. har överblicken blivit bättre och reglerna mer lättillgängliga jämfört med tidigare, så finns där alltjämt brister och konsekvenser utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Detta är också artikelns ansats. Framställningen tar sin utgångspunkt i ett par exempel; frågan om möjligheten att deklarerera med ombud, betydelsen av principen om skyndsam handläggning och spørgsmålet om möjligheten att medge befrielse från skattetillägg vid s.k. våra skatterättsliga frågor. Tillsammans bildar de utgångspunkt för de resonemang som förs.

Enligt regelverket ska en *deklaration som lämnas av ombud* anses lämnad av den deklARATIONSSKYLDIGE. Det är också denne som träffas av skattetillägg

⁴³ Riktmärket att en domstol har varit enig eller oenig är inte särskilt klargörande, eftersom domstolens ledamöter mycket väl sinsemellan kan ha varit både tveksamma och oeniga i den materiella frågan, men likväl valt att meddela en enig dom.

om oriktiga uppgifter lämnas till Skatteverket. I artikeln har ifrågasatts vad som gäller i straffrättsligt hänseende när ett deklarationsombud anlitas. Straffansvaret är personligt och individuellt, men regelverket ålägger i praktiken den deklarationsskyldige ett automatiskt ansvar för ombudets oriktiga uppgiftslämnande. Enligt min uppfattning kan det ifrågasättas om det är möjligt att presumera subjektiv inställning hos den deklarationsskyldige, då deklARATIONEN lämnas av ombud. En tillämpning av 4 kap. 1 § SFL innebär att det impliceras att den deklarationsskyldige/skattskyldige har varit (minst) oaktsam, jfr skattetilläggsbestämmelsens ”dolda” culperekvisit.⁴⁴ En sådan ordnings förenlighet med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 Europakonventionen kan ifrågasättas. För att undvika situationen att den deklarationsskyldige åläggs någon form av halvstrikt ansvar för ombudets oriktiga uppgiftslämnande, så hävdas därför i artikeln att regelverket bör kompletteras med en bestämmelse om skyldighet att genomläsa/ta del av deklARATIONEN och att först brister härvidlag bör medföra att skattetillägg kan påföras. Mot detta kan visserligen anföras att en sådan ordning är opraktisk och ineffektiv och att ett viktigt syftemål med 4 kap. 1 § SFL är just att effektivisera deklARATIONSFÖRFARANDET.⁴⁵ Argumenten om effektivitet måste dock ställas mot rätts-säkerheten, och i alla fall inom straffrätten (jfr att skattetillägg jämställs med straff) får det av rättssäkerhetsskäl anses uteslutet att laborera med någon form av halvstrikt ansvar, vilket torde bli fallet med regelverket i sin nuvarande utformning.⁴⁶ Vidare kan det finnas skäl att fundera över den omvända situationen, dvs. över ombudets ansvar för den deklarationsskyldiges uppgifter. Frågan är om, och i sådana fall i vilken omfattning, det kan bli aktuellt att utdöma medverkansansvar enligt 23:4 BrB för sådana ombud, vilkas uppdragsgivare tillhandahåller oriktiga uppgifter som underlag för deklARATIONEN. Som en jämförelse kan anges att det inte är ovanligt att medverkansansvar utdöms för medhjälp till skattebrott/vårdslös skatteuppgift, då bokförare

⁴⁴ Skattetilläggsbestämmelsen kan sägas ha konstruerats utifrån ett ”dolt” culperekvisit, eftersom skattetillägget kan neutraliseras eller sättas ned genom tillämpning av de subjektiva befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL. Se även målen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, Europadomstolens domar den 23 juli 2002.

⁴⁵ Se SOU 2009:58 s. 374 ff.

⁴⁶ Märk dock att det av motiven till 2003 års skattetilläggsreform framgår att när deklARATIONEN avges av ett ombud/en företrädare som den skattskyldige *inte själv valt*, t.ex. en förmyndare, förvaltare eller god man, så bör uttag av skattetillägg anses oskäligt. Det kan i sådant fall göras gällande att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Se prop. 2002/03:106 s. 243.

eller andra deklarationsbiträden uppsåtligen eller av grov oaktsamhet medverkat till skattebrott.⁴⁷

I artikeln har också diskuterats betydelsen av *kravet på skyndsam handläggning*. Det är en på flera håll i lagstiftningen befast viktig rättssäkerhetsprincip att den enskilde inte ska behöva vänta oskäligt länge på att få sin sak prövad inför domstol. Det bedrivs ett kontinuerligt lagstiftningsarbete med att tillse att rättegångsreglerna är moderna och ändamålsenliga. I linje med detta har det på flera håll i lagstiftningen införts möjligheter för de enskilda att påskynda handläggningen av vissa måltyper och de enskilda har givits möjligheter att kompenseras för långsam handläggning.⁴⁸ Avsikten med denna typ av regler är att säkerställa att förtroendet för rättsstaten upprätthålls och att verksamheten vid domstolarna bedrivs med hög kvalitet och effektivitet.⁴⁹ Det sagda kan anses utgöra självklarheter i en rättsstat. Inte desto mindre fyller reglerna om krav på skyndsam handläggning ett viktigt principiellt och pedagogiskt syftemål; nämligen att erinra domstolen om, och inpränta vikten av, att handläggningen sker utan onödigt dröjsmål. En annan viktig poäng med dessa principregler är att ge de skattskyldiga ett processuellt redskap i de fall handläggningen drar orimligt långt ut på tiden. I artikeln kritiserar avsaknaden av en bestämmelse om skyndsam handläggning i den för hela skatteområdet gällande skatteförfarandelagen. Artikeln tar sin utgångspunkt i mål om företrädaransvar, för vilka tidigare har gällt ett skyndsamhetskrav, men vilket i samband med SFL:s ikraftträdande togs bort. Det sagda kan dock lika gärna göras gällande för alla skattemål, vilka ofta kännetecknas av en utdragen handläggningstid. För att skapa bättre förutsättningar för domstolarna att leva upp till kraven på hög kvalitet och effektivitet görs därför i artikeln gällande att SFL bör kompletteras med en regel om handläggning utan oskäligt dröjsmål.

I artikeln har också uppmärksammats frågan om möjligheten till *befrielse från skattetillägg vid svåra skatterättsliga frågor*; 51 kap. 1 § 2 st. p. 1 b). Det har konstaterats att trots att ett syftemål vid 2003 års skattetilläggsreform var att möjliggöra befrielse i de fall då en felaktighet eller underlåtenhet kan antas

⁴⁷ Se Simon Almedal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm 2005, s. 194 ff.

⁴⁸ Se t.ex. SOU 2008:16 och prop. 2008/09:213 med förslag om en ny lag om förtursförklaring i domstol. Syftet med lagen är att förbättra den enskildes möjligheter att påskynda handläggningen av ett mål eller ärende i domstol.

⁴⁹ Jfr SOU 2008:106 Ökat förtroende för domstolarna – strategier och förslag.

bero på att den skattskyldige har felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållandena,⁵⁰ så är regleringen alltså kringgärdad av frågetecken. Det är således oklart vad som kännetecknar en svår skatterättslig fråga. Det är också oklart vilka typer av fall som kan hänföras till bestämmelsen. Den knappa praxis som finns på området ger uttryck för en restriktiv regelutläggning, medan Skatteverket förespråkar en generös sådan vid bedömningen av huruvida den skatterättsliga frågan är svår.

Av motiven framgår att om domstolens ledamöter är oeniga vad gäller den materiella frågan, så får denna anses som svår. I artikeln har framförts att även prejudikatfall och mål om verklig innebörd, som leder till en omkaraktisering av den skattskyldiges handlande, liksom skatteflyktmålen bör räknas hit. Dessa fall kännetecknas alla av att utgången i målen är svår att förutse för den skattskyldige. Vad gäller omkaraktiseringsfallen kan vidare göras gällande att den skattetilläggsgrundande oriktigheten som regel framkommer som ett resultat av själva rättstillämpningen och därför inte konstituerar en sådan objektiv oriktighet som stipuleras i 49 kap. 5 §. Sammanfattningsvis hade det varit önskvärt om de frågetecken som har kringgärdat 51 kap. 1 § 2 st. p. 1 b) alltsedan dess tillkomst år 2003, hade kunnat följas upp och rätas ut när skattetilläggsbestämmelserna vid arbetet med SFL ändå sågs över.

Avslutningsvis är det min uppfattning att SFL utgör ett tydligare och mer lättillämpat regelverk, jämfört med de tidigare på skilda håll spridda förfarandereglerna. Lagen är pedagogiskt strukturerad och logiskt sammanhållen i det att t.ex. diverse dubbelregleringar har tagits bort. Mycket är således vunnit med den nya lagen. Från ett rättssäkerhetsperspektiv återstår dock en och annan fråga att lösa. Möjligen finns det anledning att återkomma till dessa framöver.

⁵⁰ Se prop. 2002/03:106 s. 144 och s. 241 f.