

Examensarbete

Våren 2010

Sektionen för Hälsa och Samhälle

Handelsrätt

Rättssäkerhet inom skatteprocessen

Författare

Anna Hellsten

Helena Henningsson

Handledare

Bengt Åkesson

Examinator

Johann Mulder

Abstract

In today's society the legal rights of the individual are a highly debated subject. Among other things there have been a debate going on in Dagens industri where the participants have discussed the National Tax Board, courts of law and law and order. The legal rights of the individual have been described as threatened and uncertain due to deficiencies in the tax assessment.

There are difficulties defining the concept of law and order due to the fact that there is no generally acknowledged explanation. The concept of law and order originates from the citizen's ability to predict the consequences of their actions provided that the authorities' actions are regulated according to current legislation and will therefore protect the citizen from possible abuse of power that can exist within a state governed by the law.

The purpose of this paper is to analyse law and order within the tax assessment through a method that experiments with real and imagined situations with the main purpose of interpreting current legislation. The paper collects essential legislation, preparatory work together with established practice and supplements the method with information from articles, dissertations and the National Tax Authority's documented directions within the tax assessment.

Through juridical argumentation concerning areas, such as legal rights essential to the citizen and the tax assessment, the paper results in aspects essential to the individual involved in tax dispute. It concerns power division, auditing activities, turnaround time and procedures together with the possibilities to demand compensation and legal aid in ongoing proceedings.

Keywords: Legal rights, exercise of power, tax assessment, efficiency.

Sammanfattning

Rättssäkerhet är i dagens samhälle ett hett debatterat ämne. Det har bland annat pågått en debatt i Dagens industri där deltagarna har kommenterat Skatteverket, domstolar och rättssäkerheten. Medborgarens rättssäkerhet har beskrivits som hotad och osäker på grund av brister i processen. Det är svårt att definiera begreppet rättssäkerhet eftersom det inte finns någon given förklaring. Rättssäkerheten utgår från medborgarens förmåga att förutse konsekvenserna av sitt handlande då myndighetens agerande regleras enligt gällande lag och ska skydda medborgaren mot eventuellt maktmissbruk som kan finnas i en rättsstat.

Syftet med uppsatsen är att studera och analysera rättssäkerheten inom skatteprocessen genom rättsdogmatisk metod. Metoden ger utrymme att experimentera med verkliga och tänkta situationer och har som huvudsyfte att tyda gällande rätt. Uppsatsen sammanställer väsentlig lagtext, förarbeten samt praxis och kompletterar den rättsdogmatiska metoden med information från artiklar, avhandlingar och Skatteverkets handledningsböcker.

Genom att behandla områden som rättssäkerheten i en rättsstat, taxeringsförfarandet samt rättssäkerhetsaspekter på taxeringsförfarandet resulterar uppsatsen i en mängd olika rättssäkerhetsaspekter som är väsentliga för en medborgare i en skatteprocess. Dessa gäller bland annat maktfördelningen, revisionsverksamheten, handläggningstiden och förfarandet samt vilken ersättning och rättshjälp som finns att få i en pågående skatteprocess.

Nyckelord: Rättssäkerhet, maktutövning, taxeringsförfarandet, effektivitet.

Förord

Vi vill börja med att tacka vår handledare Bengt Åkesson som har väglett oss under uppsatsskrivningen.

Ett stort tack till Thomas Hjörning som ställt upp som korrekturläsare.

Slutligen vill vi tacka våra nära och kära som har stått ut med oss och stöttat oss under uppsatstiden.

Kristianstad 2010-06-14

Anna Hellsten

Helena Henningsson

Förkortningar

FL – Förvaltningslagen (1986:223)

FPL – Förvaltningsprocesslagen (1971:291)

NJA – Nytt juridiskt arkiv

Not. – Notismål

Prop. – Proposition

RB – Rättegångsbalk (1942:740)

Ref. – Referat

RF – Regeringsformen (1974:152)

RÅ – Regeringsrättens årsbok

SBL – Skattebetalningslagen (1997:483)

SkL – Skadeståndslagen (1972:207)

TL – Taxeringslagen (1990:324)

Innehållsförteckning

Kapitel 1

Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemformulering	2
1.3 Syfte.....	3
1.4 Metod.....	3
1.5 Kapiteldisposition.....	4

Kapitel 2

Rättssäkerhet i en rättsstat.....	5
2.1 Rättsstaten	5
2.2 Rättssäkerhetsbegreppet	5
2.3 Väsentliga principer för en rättssäker stat inom skatterätten.....	6
2.3.1 Likabehandlingsprincipen.....	6
2.3.2 Legalitetsprincipen.....	7
2.3.3 Likhetsprincipen	7
2.3.4 Proportionalitetsprincipen.....	7
2.3.5 Officialprincipen.....	7

Kapitel 3

Taxeringsförfarandet.....	8
3.1 Organisationen.....	8
3.2 Kontrollformer.....	8
3.2.1 Skrivbordskontroll	8
3.2.2 Besök	9
3.2.3 Revision	9
3.3 Utrednings- och kommunikationsskyldighet.....	10
3.4 Omprövning och överklagande av taxeringsbeslut	11
3.5 Bevisprövning	12
3.6 Rättshjälp.....	12
3.7 Ersättning vid skattetvist	13
3.8 Handläggning	14

Kapitel 4

Rättssäkerhetsaspekter på taxeringsförfarandet	15
4.1 Organisationen.....	15
4.2 Kontrollformer.....	16
4.2.1 Revision	16
4.3 Utrednings- och kommunikationsskyldighet.....	16
4.4 Omprövning och överklagande	17
4.5 Bevisprövning	18
4.6 Rättshjälp och kostnadsersättning vid skattetvist.....	18
4.7 Handläggning	19
4.8 Prövningstillstånd	21

Kapitel 5

Avslutning	22
5.1 Analys.....	22
5.2 Slutsats.....	25
5.3 Framtida forskning	26
Källförteckning.....	27

Kapitel 1

Inledning

1.1 Bakgrund

I Dagens industri har det sedan en tid tillbaka pågått en debatt kring Skatteverket, domstolar och rättssäkerhet. Professorerna Ramberg, Nerep och Hultqvist beskriver ett tidigare scenario inom skattedomstolarna där det var acceptabelt att göra bedömningar utifrån genomsyn, det vill säga fri bedömning. Regeringsrätten vill förhindra detta genom att skärpa betydelsen för fri bedömning. Det professorerna oroar sig för är att trots skärpt reglering gör underinstanserna fortfarande fria bedömningar baserade på lösa grunder vilket skapar en rättsosäkerhet inom skatterätten.¹

Advokat Sjölin fortsatte debatten med att skriva om den begränsade ersättningen i skatteprocesser. Den skattskyldige får i sällsynta fall ersättning för sina ombudskostnader och då är det oftast bara en minimal ersättning. Sjölin menar att Skatteverket har ett attitydproblem som passerat gränsen för vad som är rimligt, då Skatteverket idag genomför processer utan att ta ansvar för rättegångskostnaderna och kritiken mot myndighetens arbetsmetoder ökar ständigt. Medborgarnas relation till Skatteverket är motsägelsefull vilket har minskat förtroendet för myndigheten. Enligt Sjölin bör rättssäkerheten inte vara sämre i skattemål än i brottmål.²

Remstam utvecklade därefter debatten genom att beskriva hur ”Skatteprocessen och oklara domskäl hotar rättssäkerhet”³. Enligt Remstam har den skattskyldige rätt att få ett skattebeslut som kan motiveras och förklaras av Skatteverket. Går en tvist vidare till domstol har skattedomstolarna enligt officialprincipen eget utredningsansvar. Skattedomstolarna bedömer utifrån angivna omständigheter och skrivelser från båda parter. Remstam menar att detta inte följs i praktiken då Skatteverket allt oftare bemöter den skattskyldiges argument på ett

¹ Ramberg, Nerep & Hultqvist, Skatteverk och domstolar får inte bortse från civilrätten.

² Sjölin, JK bör ta sig an Skatteverket.

³ Remstam, Skatteprocessen och oklara domskäl hotar rättssäkerheten.

otillfredsställande sätt. Istället för att ta till sig den skattskyldiges argument kryddar myndigheten tidigare formuleringar med nya vaga påståenden. Detta skapar en tidskrävande och kostsam process som den skattskyldige oftast inte har råd att fullfölja. Skatteverket har dock i sin tur obegränsat med resurser och kan skicka ärendet fram och tillbaka i all oändlighet.⁴

Remstam menar att skattedomstolarna borde vara mer aktiva i utredningen och ställa samma krav på bevisning från Skatteverket som på den skattskyldige för att kunna lösa problemet med dagens skattetvister. Det krävs att processföringen utvecklas och blir ett prioriterat moment i Skatteverkets internutbildningar för att processen ska bli mer effektiv och mindre kostsam för den skattskyldige.⁵

1.2 Problemformulering

I dagens samhälle är rättssäkerhet vid beskattning ett hett debatterat ämne. Det finns ingen given förklaring till vad rättssäkerhet är och därmed kan ingen allmän accepterad definition ges. Begreppet grundar sig på medborgarens förmåga att ”förtutse de rättsliga följderna av sitt handlande och att lika fall därför ska bedömas på lika sätt”. Myndighetens handlande regleras utifrån gällande lag enligt legalitetsprincipen.⁶ Principen syftar till att ta hänsyn till medborgarens rättigheter genom en objektiv och förtutsebar lagtolkning.⁷ Enligt sedvana ska även proportionalitetsprincipen tillämpas för att myndighetens agerande ska vara försvarbart i förhållande till vad som går att vinna, det vill säga att myndigheten inte brukar mer makt än vad som är nödvändigt gentemot medborgaren.⁸

Svårigheten i att definiera rättssäkerhetsbegreppet skapar utrymme för olika tolkningar. Det uppstår ett problem med att fastställa vad som är rättssäkert i skatteprocessen och vilken inverkan den faktiska rättssäkerheten har på den enskilde. För att tydliggöra skillnaderna mellan den skattskyldige och Skatteverket likställer vi interaktionen mellan dessa parter med ett David och Goliat problem. Skatteverket reser sig likt en jätte gentemot medborgaren eller företaget vilka har få eller inga resurser medan Skatteverket har obegränsade

⁴ Remstam, Skatteprocessen och oklara domskäl hotar rättssäkerheten.

⁵ Remstam, Skatteprocessen och oklara domskäl hotar rättssäkerheten.

⁶ Skatteverket,Handledning för skatterevision, s 19 (citat finns på denna sida).

⁷ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 30.

⁸ Skatteverket,Handledning för skatterevision, s 19.

resurser att driva en lång och för den enskilde kostsam skattetvist. Detta innebär att obefintlig eller dålig rättssäkerhet lämnar den mindre parten sårbar.

1.3 Syfte

Studiens syfte är att genom analysering av rättssäkerheten inom skatteprocessen tydliggöra vad som är rättssäkerhet i förfarandet och vad det kan innebära för den enskilde.

1.4 Metod

Uppsatsen utgår från rättsdogmatisk metod. Det är en forskningsmetod som skiljer sig från juridiska metoder i allmänhet då den är mer filosofisk. Den används för att kunna experimentera med verkliga och tänkta situationer och går huvudsakligen ut på att tyda och organisera gällande rätt. Rättsdogmatiken anses vara mer rationell än övriga metoder och används för att kunna fastställa objektiviteten inom rättsvetenskapens rationalitetskrav.⁹

Rättsdogmatikern är inte styrd av processrättens ramverk men har heller ingen befogenhet att fatta beslut som leder till fällande avgöranden. Rättsdogmatik går ut på ”att tolka och systematisera gällande rätt”¹⁰ och uttalandet blir generellt sett mer allmänt och abstrakt. Enligt Peczenik kan allt material användas i ett initialskede men aldrig under den juridiska argumentationen eftersom endast rättskällor är tillämpliga i en juridisk argumentation.¹¹

För att belysa begreppet rättssäkerhet krävs information utanför gällande lagar och regler vilket gör att uppsatsen frångår från den rättsdogmatiska metoden. Lagtext, förarbeten och praxis kompletteras med debattartiklar, avhandlingar och Skatteverkets handledningsböcker. Artiklarna är väsentliga i den bemärkelse att de visar att det finns ett aktualitetsvärde i ämnet på grund av den debatt som nu pågår i samhället gällande rättssäkerheten inom skatteprocessen. För att berätta hur skatteprocessen går till och vilka rättssäkerhetsaspekter Skatteverket har är handledningsböckerna av stor betydelse för uppsatsens innehåll.

⁹Peczenik, Vad är rätt?, s 312-313,379.

¹⁰ Peczenik, Vad är rätt?, s 312.

¹¹ Peczenik, Vad är rätt?, s 312-313, 315-316.

1.5 Kapiteldisposition

Här följer en beskrivning av uppsatsens kapiteldisposition:

Kapitel 2 – Rättssäkerhet i en rättsstat

Detta kapitel behandlar rättsstaten, rättsstatens maktindelning, rättssäkerhetsbegreppet samt de principer som är väsentliga för en rättssäker stat.

Kapitel 3 – Taxeringsförfarandet

I detta kapitel presenteras delar av taxeringsförfarandet väsentliga för vidare analys.

Kapitel 4 – Rättssäkerhetsaspekter på taxeringsförfarandet

Presenterar en sammanställning av olika rättssäkerhetsaspekter relaterade till väsentliga rättsfall för att skapa en uppfattning om vad som är rättssäkerhet i skatteprocessen.

Kapitel 6 – Avslutning

Kapitlet presenterar analys och slutsats som är baserad på tidigare behandlad information samt förslag till fortsatt diskussion kring ämnet rättssäkerhet.

Kapitel 2

Rättssäkerhet i en rättsstat

2.1 Rättsstaten

Rättsstatens existens förutsätter att det finns en rättslig ram som innefattar all offentliga maktutövning. Rättsstatens ordning fördelar makten inom staten. Maktodelningsläran är en av grundstenarna för hur denna fördelning kan ske. Den kom till uttryck i den amerikanska konstitutionen där läran skiljer lagstiftning, domsmakt och verkställande makt från varandra för att de demokratiska institutionerna ska fungera. I Sverige grundar sig dock regeringsformen på folksuveränitetsläran, där den offentliga makten ska utgå från medborgarna, att regeringen styr riket samt att riksdagen företräder folket, enligt 1 kap. 1 § 1 st., 4 § samt 6 § RF.¹²

Trots detta har varken myndighet eller riksdag rätten att avgöra hur domstol ska tillämpa rättsregler enligt 11 kap. 2 § RF.¹³

Det har tidigare hävdats att rättsstatsidealet inte fullt ut format det svenska statsskicket. 1974 års regeringsform var dock ett stort steg i riktningen mot rättsstatsidealet då flera av de demokratiska grundpelarna skrevs in.¹⁴

2.2 Rättssäkerhetsbegreppet

Rättssäkerhetsbegreppet kom till när rättsstaten växte fram under 1800-talet.¹⁵ Rättsstatens existens förutsätter ”att den offentliga makten utövas inom en rättslig ram”. Den statliga maktutövningen kan aldrig vara godtycklig utan måste vara förutsebar.¹⁶ Rättsstatens och demokratins grundvärden bygger på den förutsebarhet där rättsregler utgör grunden för vilken rättsskipning och myndighetsutövning som får ske. Rättsreglerna, det vill säga lagen, ska uppfylla principen ”lika skall behandlas lika”. Enligt 1 kap. 9 § RF ska alla som fullgör

¹² Peczenik, Vad är rätt?, s 50, 55.

¹³ Peczenik, Vad är rätt?, s 55.

¹⁴ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 76.

¹⁵ Skatteverket, Handledning för taxeringsrevision, s 19.

¹⁶ Peczenik, Vad är rätt?, s 50 (citat finns på denna sida).

uppgifter inom den offentliga förvaltningsrätten agera sakligt, opartiskt och beakta allas likhet inför lagen.¹⁷

Rättssäkerhetsfrågan är av väsentlighet inom skatterätten då de statliga åtgärderna kan skapa stora skador hos medborgaren.¹⁸ Höglund delar in rättssäkerhet i två grupper, formell och materiell.

Formell rättssäkerhet innebär den skattskyldiges krav på processrättsliga regler och rätten att överklaga beslut och domar. Materiell rättssäkerhet innefattar krav på att de bestämmelser som styr beskattningen skall vara rättvisa och rimliga samt att myndigheterna fattar korrekta och i princip förutsebara beslut.¹⁹

Rättssäkerhet kan vara absolut eller relativ. Absolut rättssäkerhet innebär att eventuell myndighetsåtgärd måste stödjas av lagen. Det relativa perspektivet kan härledas till hur lagen tolkas olika, vilket får en direkt effekt på rättssäkerhetens förutsebarhet.²⁰ Enligt Rättssäkerhetskommittén tar rättssäkerheten ”sikte på de enskilda människornas behov av säkerhet vid myndighetsutövning”, det vill säga att de behov som kommun, stat och myndighet har tas det inte hänsyn till.²¹

2.3 Väsentliga principer för en rättssäker stat inom skatterätten

Följande principer har vi funnit väsentliga för det område vi ska behandla. De är hämtade från den litteratur vi har läst och är viktiga för rättssäkerheten inom skatterätten.

2.3.1 Likabehandlingsprincipen

Likabehandlingsprincipen innebär att det ska finnas ”ett krav på lika behandling inför lagen”²² men att ”kravet på likhet inför lagen innebär inte ett krav på likhet i lagen”²³. Brister i principens tillämpning kan ske då Skatteverket tar beslut om att överraskningsrevision ska ske på en viss grupp av näringsidkare inom en bransch där fuskare antas förekomma. Detta medför att näringsidkarna inom samma verksamhetsområde behandlas olika och principen glöms bort.²⁴

¹⁷ Peczenik, Vad är rätt?, s 90 (citat finns på denna sida).

¹⁸ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 31.

¹⁹ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 32.

²⁰ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 32.

²¹ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 76 (citat finns på denna sida).

²² Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 49.

²³ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 48.

²⁴ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 49.

2.3.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen ”syftar till att tillgodose den enskildes rättssäkerhet genom en objektiv och förutsebar rättstillämpning”²⁵ och förutsätter lagstöd och förutsebarhet. Principen är allmänt vedertagen och utgör en av grundstenarna i den offentliga rätten. Den anses vara en garanti för medborgarna att få en lagtillämpning som kännetecknas av rättssäkerhet och tydlighet. Då all offentlig maktutövning måste ske enligt lag, 1 kap. 1 § 3 st. RF, är även skattedomstolarna tvingade till att ha lagstöd för sina beslut om att ta ut skatt från medborgarna.²⁶

2.3.3 Likhetsprincipen

Skatteverket har rätten och ansvaret att driva in skatt enligt lag. Likhetsprincipen innebär ett krav på effektivitet inom skattesystemet och gör systemet legitimt. Den bidrar till medborgarnas ökade tillit och uppfattning för vad som är rättvist inom systemet. Principen ställer krav på Skatteverket att utföra lagliga taxeringar på ett effektivt sätt.

2.3.4 Proportionalitetsprincipen

Proportionalitetsprincipen kan definieras som en ”avvägning mellan det allmännas och den enskildes intressen samt mellan den skada och den nytta som uppstår genom en viss åtgärd”. Den kan liknas vid en balansvåg där rättssäkerheten vägs gentemot effektiviteten i skatteutredningar. Inom skatterättsliga termer innebär det att Skatteverket och domstolarna inte ska utnyttja mer av sin makt mot den skattskyldige än vad som verkligen behövs.²⁷

2.3.5 Officialprincipen

Officialprincipen tillämpas enligt lag i skatteprocessen. Skatteverket och domstolarna är förpliktigade att genomföra processen under förutsättningen att ärendet blir utrett till fullo utan att försummas.²⁸

²⁵ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 30.

²⁶ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 32-33, 36.

²⁷ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 72 (citat finns på denna sida).

²⁸ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 18.

Kapitel 3

Taxeringsförfarandet

3.1 Organisationen

Enligt 2 kap. 1-2 §§ TL är Skatteverket den myndighet som har ansvar för all taxering och har beslutanderätt i taxeringsärenden.

Inom Skatteverket är beslutsbehörigheten fördelad mellan tjänstemän och förtroendevalda lekmän. Lekmäns delaktighet i skattenämnden beslutsfattande tros stärka förtroendet för Skatteverket och deras objektivitet. Deklarationsgranskning sköts av Skatteverkets tjänstemän. Normalt sett är det den tjänsteman som granskar deklarationen som också fattar taxeringsbeslutet. I vissa fall kan det dock krävas att taxeringsbeslutet fattas av skattenämnden.²⁹

2 kap. 4 § TL

Taxeringsärende avgörs i skattenämnd, om ärendet

1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis den skattskyldige åberopar,
2. avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige,
3. av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden.

3.2 Kontrollformer

Skatteverket har olika kontrollformer de utgår ifrån vid granskning av fullgjord uppgiftsskyldighet. I medborgarens specifika fall är det den mest ändamålsenliga åtgärden av skrivbordskontroll, besökskontroll och revision som används. Skrivbordskontroll och besökskontroll är mer kostnadseffektiva än revision för båda parter.³⁰

3.2.1 Skrivbordskontroll

Skrivbordskontroll är den mest använda kontrollformen inom Skatteverket. Den som är eller antas vara skattskyldig får föreläggas av Skatteverket för att möjliggöra granskning av den skattskyldiges inkomstdeklaration vid skrivbordskontroll.³¹ Enligt 3 kap. 5 § TL ska den skattskyldige visa upp eller

²⁹ Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, s 57, 65 (notera att före detta Riksskatteverket benämns som Skatteverket i texten).

³⁰ Skatteverket, Handledning för skatterevision, s 27.

³¹ Skatteverket, Handledning för skatterevision, s 28-29.

lämna kopia av väsentliga handlingar som Skatteverket behöver för att kontrollera att uppgifterna är riktiga i den skatteskyldiges självdeklaration.

Skatteverket får även göra förfrågningar till den skattskyldige som inte faller inom ramen för föreläggande utan syftar till att avgöra vilka handlingar som är av värde för granskningen och kommer att begäras in vid ett föreläggande. Föreläggande måste vara skriftligt medan förfrågningar kan ske både skriftligt och muntligt.³²

3.2.2 Besök

Skatteverket får vid behov kontrollera uppgifterna i självdeklarationen genom avstämning mot räkenskaper samt andra handlingar enligt 3 kap. 7 § 1 p. TL och ska komma överens med den skattskyldige om avstämningen ska ske vid ett besök. För att ett besök ska få genomföras måste vissa förutsättningar vara uppfyllda. Underlaget för besöket måste vara frågor som har uppkommit i samband med granskning av den skattskyldiges inkomstdeklaration samt andra handlingar eller uppgifter av värde för beskattningens utfall. Frågorna ska vara utformade på sådant sätt att svar kan fås genom besiktning av verksamheten eller avstämning av räkenskaperna. Båda parterna måste också vara överens om när detta får ske.³³

3.2.3 Revision

Skatterevision innefattar all den revisionsverksamhet som utförs av Skatteverket gällande granskning av skatter och avgifter. Skatterevision har visat sig vara den mest effektiva kontrollformen gällande näringsverksamhet men är även den mest resurskrävande metoden. Skatterevisionen är uppdelad i planmässig revision och urvalsrevision. Den planmässiga revisionen innebär att det inte existerar någon misstanke angående fel utan granskningen sker i rent kontrollsyfte. Den utförs för att granska skattesystemets funktionalitet och drabbar oftast större företag och arbetsgivare. Urvalsrevision initieras däremot då eventuellt skattefusk föreligger.³⁴

Vid en skatteutredning ska Skatteverket inte använda sig av taxeringsrevision i första skedet. Skatteverket måste undersöka andra möjliga åtgärder först och

³² Skatteverket,Handledning för skatterevision, s 29.

³³ Skatteverket,Handledning för skatterevision, s 30-31.

³⁴ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 73.

skulle de inte vara tillräckliga får myndigheten genomföra en taxeringsrevision, under förutsättning att den tar hänsyn till den skattskyldiges rättigheter.³⁵

Enligt 3 kap. 8 § TL kan Skatteverket ta beslut om revision för att kontrollera att deklara- tions- och annan uppgiftsskyldighet är uppfylld och korrekt utförd. Taxeringsrevision är en möjlighet för Skatteverket att samla in uppgifter av väsentlig betydelse och får endast utföras hos den person som är eller kan antas vara bokföringsskyldig samt hos annan juridisk person än dödsbo. Då Skatteverket har beslutat om revision får detta inte överklagas enligt 6 kap. 2 § TL.

Revisionen förutsätter även enligt TL och SBL att den granskade samarbetar med Skatteverket i så stor utsträckning som möjligt utan att den pågående verksamheten berörs.³⁶

Beslutet ska enligt 3 kap. 9 § TL innehålla uppgifter gällande revisionens ändamål och vilka möjligheter som finns att undanta specifika handlingar. En eller flera tjänstemän ska utses för att verkställa revisionen. Innan revisionen genomförs ska den granskade meddelas. Under förutsättning att kontrollen mister sin betydelse vid förvarning behöver inte underrättelse om revision ske förrän den verkställs, en så kallad överraskningsrevision.³⁷

3.3 Utrednings- och kommunikationsskyldighet

Skatteverket har ålagts utredningsskyldighet, det vill säga myndigheten ansvarar för att ärendena blir tillräckligt utredda, enligt 3 kap. 1§ TL. Syftet är att tydliggöra de faktiska förhållandena för taxeringsbeslutet samt att beslut ska kunna tas på lägsta möjliga instans. Utredningsskyldigheten anpassas efter Skatteverkets tillgängliga resurser och vad som är praktiskt möjligt.³⁸ Utredningsskyldigheten innefattar ett objektivitetskrav där utredningens natur ska inrikta sig på både fördelaktiga och ofördelaktiga omständigheter för den skattskyldige.³⁹

³⁵ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 76.

³⁶ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 75.

³⁷ Skatteverket,Handledning för skatterevision, s 37-38.

³⁸ Riksskatteverket,Handledning för taxeringsförfarandet, s 85-86.

³⁹ Riksskatteverket,Handledning för taxeringsförfarandet, s 85-86.

Skatteverket har även ålagts kommunikationsskyldighet. Den skattskyldige har rätt att ta del av Skatteverkets argument och motiveringar för att underlätta processföringen och bemötandet av myndighetens påståenden. Enligt 3 kap. 2 § TL ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan ärendet avgörs förutsatt att det inte är onödigt. Kommunikationsprincipen ställer krav på både myndigheten och den skattskyldige. Den skattskyldige ska fullgöra sitt ansvar genom att svara på de förfrågningar som kan relateras till ärendet och bidra till en fullständig utredning. Myndigheten ska i sin tur kommunicera ärendet.⁴⁰

3.4 Omprövning och överklagande av taxeringsbeslut

Om den skattskyldige inte är nöjd med Skatteverkets beslut har han/hon möjlighet att överklaga beslutet samt begära omprövning.⁴¹ Enligt 4 kap. 7 § 1 p. TL ska Skatteverket i de fall där den skattskyldige överklagar ett beslut angående taxering som är väsentligt för beskattningen utföra en obligatorisk omprövning.⁴²

Skatteverket är beslutsinstansen gällande handläggning av ärenden. Hamnar ärendet i domstol blir myndigheten den skattskyldiges motpart. Förfarandet är kontradiktoriskt, det vill säga att den skattskyldige och myndigheten ses som självständiga och åberopar sin egen talan i en oberoende domstol där den aktuella tvisten avgörs.⁴³

Den skattskyldiges överklagan till förvaltningsrätten ska ske skriftligen, han/hon ska ange grunderna för överklagandet samt vad det är som ska bestridas. Den skattskyldige får även överklaga ett taxeringsbeslut som gått emot honom, enligt 6 kap. 3 § 2 st. TL. Förvaltningsrättens beslut överklagas till kammarrätten.⁴⁴ Överklagan kan inte ske om den skattskyldige saknar partsbehörighet och rättskapacitet.⁴⁵

⁴⁰ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 362-363.

⁴¹ Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, s 263.

⁴² Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, s 285.

⁴³ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 17.

⁴⁴ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 145, 155.

⁴⁵ Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, s 239.

3.5 Bevisprövning

Inom bevisrätten är den fria bevisprövningsprincipen en av grundstenarna vilket framgår i 35 kap. 1 § RB. Sedan RB infördes har den fria bevisprövningen tillämpats analogt inom förvaltningsprocessen.⁴⁶

35 kap. 1 § RB

Rätten skall efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, avgöra, vad i målet är bevisat.

Vad om verkan av visst slag av bevis är stadgat vare gällande.

Det finns ingen begränsning kring vilka bevismedel som får användas och rätten är fri att avgöra värdet av den framställda bevisningen. Principen är dock inte skyddad enligt grundlag utan domstol får avvisa material utan betydelse för målets avgörande, enligt 35 kap. 7 § RB.⁴⁷

Även inom skatteprocessen råder det fri bevisprövning, det vill säga att allt det material som anses vara till nytta för ärendet får tas med.⁴⁸ Rätten kan dock enligt 8 § 2 st. FPL avvisa överflödig utredning och vid behov ange hur utredningen bör kompletteras.

De flesta skatteprocesser förutsätter att den skattskyldige för sin egen talan utan juridiskt ombud.⁴⁹ Förfarandet är huvudsakligen skriftligt och ett påstående som inte bestrids av motstående part betraktas som ett erkännande.⁵⁰

3.6 Rättshjälp

Enligt 6, 8 och 13 §§ rättshjälplagen (1996:1619) beviljas inte rättshjälp till den som är eller har varit näringsidkare och där det gällande ärendet har uppkommit i samband med näringsverksamheten. Lagen är endast tillämplig på fysiska personer och får enbart beviljas om det är rimligt att staten bidrar till kostnaderna med tanke på bland annat ärendets art och väsentlighet.

Enligt prop. 1993/94:151 beviljas allmän rättshjälp hos förvaltningsdomstol ”endast om det finns särskilda skäl med hänsyn till sökandes personliga förhållanden eller sakens beskaffenhet”.⁵¹ Inom skatteprocessen finns det

⁴⁶ Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, s 40-41,44.

⁴⁷ Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, s 41,43.

⁴⁸ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 19.

⁴⁹ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 17.

⁵⁰ Leidhammar, Bevisprövning vid taxeringsmål, s 54.

⁵¹ Prop. 1993/94:151, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 141(citat finns på denna sida).

vanligtvis inget behov av juridiskt biträde eftersom ”domstolen känner rätten”⁵². Detta innebär att den skattskyldige inte ska behöva frambringa rättsutredningar åt domstolen eller klargöra rättsreglernas innehåll. Trots det finns det fall där juridiskt biträde krävs. Rättshjälp kan enligt 11 § 3 p. rättshjälpslagen (1996:1619) tilldelas vid särskilda skatteangelägenheter. Detta gäller komplicerade och oklara mål som till exempel prejudikatfall, vilka kräver ett stort antal argument för att lösas eftersom ingen känner rätten.⁵³ I mer omständiga mål där den rättssökande själv har varit tvungen att göra en utredning, trots domstolens utredningsskyldighet, har rättshjälp tilldelats.⁵⁴

3.7 Ersättning vid skattetvist

Ett ärende som tas upp hos myndighet eller i domstol innebär oftast kostnader som exempelvis biträde och andra utredningskostnader.⁵⁵ Den skattskyldige kan aldrig krävas på pengar för att betala motpartens rättegångskostnader utan är endast skyldig att betala sina egna kostnader.⁵⁶ I enlighet med ersättningslagens förarbeten ska den skattskyldige stå för sina egna kostnader då skatteprocessen utgör ett mål där ingen förlikning sker.⁵⁷ Enligt 3 § Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. får den skattskyldige beviljas ersättning för de kostnader som den enskilde har haft för ombud eller biträde om ärendet vinner bifall, om ärendet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen samt att det finns särskilda skäl för ersättning. Dock beviljas inte ersättning för kostnader som rör bland annat skyldigheten att lämna deklaration, den skattskyldiges eget arbete samt kostnader för det som den skattskyldige själv har utfört med anledningen av ärendet.

Domstolsutredningen har föreslagit att det i sällsynta fall ska beviljas ersättning gällande mål där den skattskyldige har blivit skönstaxerad samt att möjligheten till ersättning endast ska finnas i invecklade mål med mer komplicerad lagstiftning.

⁵² SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 108.

⁵³ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 108-109.

⁵⁴ Prop. 1993/94:151, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 141.

⁵⁵ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 101.

⁵⁶ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 17-18.

⁵⁷ Prop. 1988/89:126, Om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., s 16.

Det allmänna ska enligt utredningen inte ersätta den enskilde för de kostnader som uppstår samt de tidsförluster som skatteprocessen innebär.⁵⁸

3.8 Handläggning

Handläggning av taxeringsärende regleras av FL, TL samt SBL och inkluderar flera olika moment som exempelvis föreläggande och taxeringsrevision.⁵⁹ Enligt FL ska ärenden som berör enskild part handläggas på ett enkelt, snabbt och billigt sätt utan att påverka rättssäkerheten.

7 § 1 p. FL

Varje ärende där någon enskild är part skall handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts.

Tillämpning av denna paragraf sker främst då rättssäkerheten är i fokus. Den ser bara till handläggningen och är till för att ”upprätthålla grundläggande krav på rättssäkerhet”.⁶⁰

Europakonventionens 6 art. behandlar rättigheten till rättvis och opartisk prövning av domstol vid en brottsanklagelse. Då skattetillägget ses som ett straff i avskräckande exempel är konventionens 6 art. tillämplig på mål gällande skattetillägg.⁶¹ Detta innebär att enligt Europakonventionen ska prövning i domstol avgöras inom skälig tid och se sitt slut inom denna tidsrymd eftersom processen skapar en stor ovisshet för den anklagade.⁶²

⁵⁸ Prop. 1993/94:151, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 131.

⁵⁹ Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, s 16-17.

⁶⁰ Fast & Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, s 69 (citat finns på denna sida).

⁶¹ 34619/97, Janosevic mot Sverige & 36985/97, Västberga taxi och Vulic mot Sverige.

⁶² Fast & Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, s 65.

Kapitel 4

Rättssäkerhetsaspekter på taxeringsförfarandet

4.1 Organisationen

Skatteverket bevakar statens fordringar på medborgaren och ska ”förebygga och åtgärda fel och fusk”. Myndighetens huvuduppgifter innefattar beskattning, indrivning, kontroll samt service och dessa måste samarbeta för att systemet ska fungera. Skatteverkets myndighetsutövning ska vara förebyggande och upprätthålla medborgarnas förtroende för systemet. Det är av betydelse att myndighetens åtgärder upplevs som effektiva och rättssäkra samt att verksamheten ”kännetecknas av helhetssyn och effektivt resursutnyttjande”. Skatteverket väljer det mest effektiva tillvägagångssättet för att åtgärda en viss typ av fel⁶³ men effektiviteten måste balanseras med rättssäkerhet, något som är nästintill omöjligt att uppfylla.⁶⁴

Trots lagstadga och praxis skapar den ökade effektiviteten utrymme för misstag. Ett exempel på detta är RÅ 1999 ref. 52. Rättsfallet beskriver hur en tvistig fråga beslutades av en enskild tjänsteman istället för i skattenämnden. Frågan som uppstod var huruvida den felaktiga handläggningen kan medföra att det ställda taxeringsbeslutet kan undanröjas för den skattskyldige. Regeringsrätten fann att ett beslut fattat på tjänstemannanivå istället för i skattenämnd bör kunna undgå undanröjning. Enbart att en tjänsteman missbedömt förutsättningarna för ett beslut bör inte vara tillräckligt för att undanröja beslutet. Taxeringens tydlighet ansågs inte påverka att beslutet fattades på tjänstemannanivå istället för i skattenämnd då samma fråga prövats i skattenämnd vid tidigare tillfällen. På grund av föreliggande omständigheter bedömde regeringsrätten felet som mindre grovt. Regeringsrätten fann inte rättssäkerhetsperspektivet tillräckligt för att undanröja taxeringsbeslutet och beslutade att målet skulle återgå till kammarrätten för

⁶³ RSV 186, Kontrollpolicy, s 3 (citat finns på denna sida).

⁶⁴ Fast & Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, s 69.

fortsatt prövning.⁶⁵ Även om regeringsrätten bedömde felet som mindre grovt och ansåg att den skattskyldiges rättssäkerhet inte påverkats är detta rättsfall ett exempel på det faktum att fel kan förekomma i större eller mindre grad. I ovanstående fall bedömdes inte misstaget att vara av den natur att det påverkade den skattskyldige negativt. Bedömningen kan dock tänkas strida mot den grundläggande legalitetsprincipen där objektiv och förutsebar rättstillämpning är en del av den skattskyldiges rättigheter.

4.2 Kontrollformer

4.2.1 Revision

För att medborgaren ska veta att skatten fördelas på ett korrekt och lagligt sätt är myndigheten tvingad att kontrollera ”efterlevnaden av skattereglerna”⁶⁶. Detta gör att myndigheten tvingas genomföra gränsdragningar mellan kontrollintresset och det intresse som finns för att skydda medborgarens integritet. Därför krävs det en balansgång mellan det allmännas och medborgarens intresse samt att de regler som styr myndighetens revisionsverksamhet utgår från en avvägning mellan kontrollintresset och medborgarens rättssäkerhet.⁶⁷

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv kan överraskningsrevision innebära att Skatteverket utför ”en kraftigare åtgärd än vad nöden kräver”⁶⁸ vilket motsäger grunden för proportionalitetsprincipen.⁶⁹

4.3 Utrednings- och kommunikationsskyldighet

Trots utredningsskyldighetens objektivitetskrav ska Skatteverket i första hand ”ägna sig åt att utreda omständigheter som kan väntas främja det allmännas intresse”.⁷⁰

Uppstår det brister i kommunikationen kan det bidra till felaktig beskattning, att den skattskyldige döms ohörd samt rättsförluster för både den skattskyldige och staten.⁷¹ RÅ 1995 ref. 27 är ett exempel på bristande kommunikation ifrån Skatteverkets sida. Frågan var huruvida skattemyndigheten fullgjort sin

⁶⁵ RÅ 1999 ref. 52.

⁶⁶ Skatteverket, Handledning för skatterevision, s 19.

⁶⁷ Skatteverket, Handledning för skatterevision, s 19-20.

⁶⁸ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 49.

⁶⁹ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 72.

⁷⁰ Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, s 86 (citat finns på denna sida).

⁷¹ Höglund, Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, s 362-363.

kommunikationsskyldighet vid ett omprövningsbeslut. Det skattskyldiga bolaget överklagade beslut från Skattemyndigheten där yrkat avdrag i deklARATIONEN inte medgavs. Bolaget yrkade att beslutet skulle undanröjas på grund av bristande kommunikation eftersom bolaget inte hade fått yttra sig i ärendet enligt 3 kap. 2 § TL innan beslutet togs av myndigheten. Regeringsrätten fann att det inte kunde anses onödigt att ge bolaget möjlighet att yttra sig innan ärendet avslutades. Regeringsrätten fastställde tidigare domslut där skattemyndighetens beslut undanröjdes eftersom myndigheten inte fullgjort sin kommunikationsplikt och beslutet ansågs därför inte ha tillkommit i laga ordning.⁷² Kommunikationen mellan myndigheten och medborgaren måste fungera eftersom bristande kommunikation kan leda till att den skattskyldige blir dömd ohörd och därmed får en felaktig beskattning. Detta innebär också att beslut tagna under bristande kommunikationsförhållanden inte tillkommer i laga ordning och kan därmed undanröjas för fortsatt prövning.

4.4 Omprövning och överklagande

Ur rättssäkerhetsperspektiv är det grundläggande att den skattskyldige ”kan ta tillvara sin rätt på ett effektivt sätt” samt få sin taxering prövad i domstol.⁷³ Enligt Skatteverkets handledning för taxeringsförfarandet kan överklagan inte ske då den skattskyldige saknar partsbehörighet och rättskapacitet.⁷⁴ Denna fråga prövades i RÅ 2002 ref. 76 där ett bolag blev berättigad till överprövning i förvaltningsdomstol efter avslutad konkurs. Regeringsrätten beslutade att den skattskyldige alltid är berättigad till prövning i domstol av påförda skattetillägg, vilket även skulle gälla upplösta bolag. Det vill säga att trots konkurs tillerkändes bolaget, med hänvisning till 6 art. Europakonventionen, rättskapacitet och partshabilitet i samtliga överklagade skattemål.⁷⁵ Rättsfallet tar upp en väsentlig fråga gällande bolags rättskapacitet och partshabilitet. Det framkom att då skattetillägget ses som ett straff har den skattskyldige alltid rätt till domstolsprövning enligt 6 art. Europakonventionen. Detta innebär att upplösta bolag som tros vara utan rättskapacitet och partshabilitet faktiskt har rätt att överklaga beslut gällande påfört skattetillägg.

⁷² RÅ 1995 ref. 27.

⁷³ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 108.

⁷⁴ Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, s 239.

⁷⁵ RÅ 2002 ref. 76.

4.5 Bevisprövning

Då förfarandet i förhandlingen är huvudsakligen skriftligt försvåras parternas möjligheter att hävda sin rätt jämfört med om förhandlingen varit muntlig.⁷⁶ Fördelen med ett muntligt förfarande framför ett skriftligt är att det finns större möjligheter för utredningen att bli mer uttömmande då processledningen är verksam. Vid skattetvister äger sällan muntlig förhandling rum eftersom skriftlig utredning oftast är att föredra då domsluten baseras på det dokumenterade siffermaterialet. Trots det finns det en enighet hos lagstiftaren och gällande föreskrifter att ”muntlighet bör prägla processer där sakförhållandena är oklara och/eller tvistiga, särskilt om målen rör betydelsefulla ekonomiska/personliga värden”⁷⁷. Ett behov som kan tänkas förstärkas då den skattskyldige ofta för sin egen talan. Fördelen med ett skriftligt förfarande framför ett muntligt är att det skriftliga normalt sett är snabbare och mindre kostsamt för den skattskyldige. Ett muntligt förfarande kan förlänga handläggningstiden, men kan vara till fördel vid bevisvärdesbedömningen.⁷⁸

Rätten bör varsamt bedöma den skattskyldiges erkännanden då tillgång till juridiskt ombud ofta saknas. Vid bedömning av det allmännas erkännanden anses däremot myndighetens objektivitetsplikt vara en form av garanti för en korrekt utförd taxering. Jämfört med den skattskyldige anses Skatteverkets företrädare ha bättre möjligheter att bedöma omständigheterna på grund av sina sakkunskaper och obegränsade resurser.⁷⁹

4.6 Rättshjälp och kostnadsersättning vid skattetvist

Att påbörja en skattetvist kan bli kostsamt eftersom det rör sig om stora kostnader för den skattskyldige att genomföra processen.⁸⁰ Det som talar emot ersättning till den skattskyldige är att det inte finns något behov av biträde eller ombud på grund av att den skattskyldige själv kan föra processen på ett enkelt sätt. Den skattskyldige har även möjlighet att fråga myndigheten hur processen ska gå till och genomföras.⁸¹

⁷⁶ Leidhammar, Bevisprövning vid taxeringsmål, s 54-55.

⁷⁷ Leidhammar, Bevisprövning vid taxeringsmål, s 125.

⁷⁸ Leidhammar, Bevisprövning vid taxeringsmål, s 122-126.

⁷⁹ Leidhammar, Bevisprövning vid taxeringsmål, s 53-54.

⁸⁰ Prop. 1993/94:151, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 129.

⁸¹ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 110-111.

Rättssäkerhetskommittén anser att det är godtagbart, i det ärende där den skattskyldige vinner, att få ersättning för de kostnader som uppstår i skatteprocessen. Det som måste säkerställas för att ersättningen ska kunna ges är att den skattskyldige inte har missgynnats processen genom att exempelvis inte lämnat fullständiga uppgifter och därmed misskött sina skyldigheter.⁸²

För att parterna ska vara likställda måste den skattskyldige anlita en jurist som kan jämföras med Skatteverkets skatteexperter. Skatteverkets skyldighet att tillvarata den skattskyldiges rätt förlorar kraft när det omprövade beslutet inte blir till den skattskyldiges fördel.⁸³ Ur rättssäkerhetssynpunkt anses det inte godtagbart att den skattskyldige ska föra processen själv utan juridisk kompetens som tillvaratar den skattskyldiges rätt.⁸⁴

Ett alternativ till den rättshjälp som finns att tillgå enligt lag är privat rättsskyddsförsäkring. Rättshjälp är till för fysiska personer och tillämpas inte på näringsidkare medan rättsskyddsförsäkringen kan tillämpas på fysiska personer och näringsidkare. Näringsidkaren kan teckna en specialförsäkring och den fysiska personen kan få tillgång till skyddet via hemförsäkringen.⁸⁵ Rättsskyddsförsäkringen för företagaren är tillämplig på skattemål men täcker ofta inte skattemål som rör exempelvis skattebrott, skönstaxering, avgifter, skattetillägg, eftertaxering på grund av oriktig uppgift och ombudskostnader som kan ersättas av statliga medel.⁸⁶ Enligt 9 § rättshjälplagen (1996:1619) kan dock inte rättshjälp beviljas om den skattskyldige har tecknat en sådan rättsskyddsförsäkring.

4.7 Handläggning

Riksrevisionsverket lämnade i sin effektivitetsrapport (2002:18) ett resultat som visar att handläggningstiden är lång inom skatteprocessen. Mediantiden för prövning av ett överklagande i förvaltningsrätten är ett och ett halvt år. Ett mål som går vidare till kammarrätten har en mediantid på tre och ett halvt år. Flera orsaker kan kopplas till den långa handläggningstiden som uppstår. Problem med processens rutiner, styrning och uppföljning är huvudsakligen de faktorer som

⁸² SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 112.

⁸³ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 111.

⁸⁴ SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen, s 111.

⁸⁵ Skattenytt, Ersättning i mål och ärenden om skatt, s 555-556.

⁸⁶ Folksam, Länsförsäkringar

bidrar till lång handläggningstid. Företagaren påverkas negativt av de långa handläggningstiderna eftersom det uppstår en osäkerhet. Denna osäkerhet bidrar till att företagarens kapacitet att sköta sin verksamhet begränsas och kan i värsta fall leda till konkurs.⁸⁷

Problemet med långa handläggningstider uppmärksammades på en internationell nivå genom fallen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi och Vulic mot Sverige. Europadomstolen kom fram till att 6 art. Europakonventionen var tillämplig på det presenterade fallen då skattetillägget i den svenska skatteprocessen anses användas som ett straff i avskräckande syfte. Den skattskyldiges rättigheter gällande rätten till domstolstillträde och handläggning inom rimlig tid hade kränkts. Sverige förlorade målet och blev skyldig att betala de skattskyldiga 50 000 € respektive 40 000 €. ⁸⁸ Ovanstående rättsfall belyser ett allvarligt problem i den svenska skatteprocessen och lyfter det till ett mer internationellt perspektiv. De långa handläggningstiderna är ett hot mot den rättssäkerhet som påstås existera i den svenska lagstiftningen. Rätten till att få beslutet om skattetillägg prövat av opartisk domstol får inte åsidosättas då det är en kränkning av den skattskyldiges civila rättigheter och därmed en väsentlig del av rättssäkerheten. Då skattetillägget anses vara ett straff ska den skattskyldige ha rätt att prövas i domstol för sitt brott enligt 6 art. Europakonventionen annars frångås grundläggande principer inom rättssäkerheten som exempelvis lika behandling inför lagen.

NJA 2009 not. N 70 är ytterligare ett rättsfall där skattemyndighetens långsamma handläggningstid påverkat den skattskyldiges rätt att prövas inför domstol inom skälig tid enligt 6 art. Europakonventionen. Ingen aktivitet hade förekommit i målet på tre och ett halvt år och ett oacceptabelt dröjsmål kan vara ersättningsgrundade enligt 3 kap. 2 § SkL. Högsta domstolen dömde till den sökandes fördel och beviljade ersättning för ideell skada på grund av den långa handläggningstiden.⁸⁹ Eftersom den sökande i detta fall beviljas skadestånd för ideell skada kan det ses som ett faktiskt bevis på att det finns ett uppenbart problem med Skatteverkets processhandläggningstider. Det är orimligt att begära

⁸⁷ Fast & Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, s 65, 75-76.

⁸⁸ 34619/97, Janosevic mot Sverige & 36985/97, Västberga taxi och Vulic mot Sverige.

⁸⁹ NJA 2009 not. N 70.

att den skattskyldige ska behöva vänta i flera år för att få sitt ärende prövat i domstol. Ärendet ska enligt 7 § FL handläggas snabbt, enkelt och billigt vilket uppenbarligen inte har efterföljts i föregående fall då ärendet legat vilande i tre och ett halvt år.

4.8 Prövningstillstånd

Lagstiftaren anser att prövningstillstånd, det vill säga ett fullföljdsbegränsande medel, motverkar problemet med långa handläggningstider. Införande av prövningstillstånd i kammarrätten diskuteras och kommer då även att tillämpas på skattemål. Det kan ses som ett effektiviseringsmedel för att minska domstolsväsendets kostnader samt att bidra till att korta ner handläggningstiderna. Prövningstillstånd kan dock innebära en negativ utveckling för rättssäkerheten.⁹⁰ Ur ett rättssäkerhetsperspektiv ses prövningstillstånd som:

Ett medel som ger kortare handläggningstider, vilket kan främja den enskildes rättssäkerhet men som i sig självt minskar den elementära möjligheten att få tillstånd materiellt riktiga domar.⁹¹

Ett materiellt riktigt beslut är viktigt eftersom det påverkar den skattskyldiges ekonomiska och personliga situation. Utan materiellt riktiga beslut skulle risken att bli för högt taxerad öka i jämförelse med risken att bli för lågt taxerad, vilket i sin tur skulle påverka förtroendet för Skatteverket och processen.⁹²

⁹⁰ Fast & Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, s 11.

⁹¹ Fast & Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, s 15.

⁹² Leidhammar, Bevisprövning vid taxeringsmål, s 79.

Kapitel 5

Avslutning

5.1 Analys

Det finns ett verkligt David och Goliat problem inom skatteprocessen eftersom den nya taxeringslagen har ökat Skatteverkets befogenheter och utrymme för maktutövning. Den nya taxeringslagens tillämpning beskrivs i en handledningsbok för taxeringsförfarandet utgiven av Riksskatteverket och uppdaterades senast år 1996. Taxeringsbeslut tas av den tjänsteman som handlägger ärendet eller av skattenämnden. Båda faller under den allmänna myndigheten, det vill säga Skatteverket. Även om den svenska regeringsformen faller under folksuveränitetsläran bör inte maktdelningslärans tredelade princip glömmas bort, det vill säga att lagstiftare, domsmakt och verkställande makt bör skiljas åt. Skatteverket beslutar idag om beskattning, indrivning och kontroll. Europadomstolens anser att de skattetillegg som Skatteverket påför den skattskyldige är ett straff i avskräckande exempel. Straff utfärdas på grund av att ett brott begåtts vilket innebär att Skatteverket idag till viss del har både domsmakt och verkställande makt. Det vill säga två väsentliga delar av maktdelningsläran faller under samma myndighet.

Trots att rättssäkerhetsbegreppet i sig är abstrakt är det av största värde för medborgaren och förknippas med den enskildes förmåga att förutse konsekvenserna av sina handlingar. Rättssäkerheten tar även hänsyn till den enskildes behov av säkerhet vid myndighetsutövning. Offentlig maktutövning får inte vara godtycklig och alla myndighetsåtgärder måste stödjas av lag för att maktmissbruk inte ska uppstå.

Ur ett rättssäkerhetsperspektiv kan den skattskyldiges rättigheter missgynnas då Skatteverket beslutar om revision. Ett revisionsbeslut går inte att överklaga men revisionen får endast genomföras med hänsyn till den skattskyldiges rättigheter. Överraskningsrevisioner syftar till att förhindra att väsentligt utredningsmaterial försvinner. Problemet med överraskningsrevisioner är att proportionalitetsprincipen och/eller likabehandlingsprincipen åsidosätts.

Proportionalitetsprincipen innebär att Skatteverket inte ska utnyttja sin makt mer än vad som verkligen behövs men överraskningsrevision kan vara en kraftigare åtgärd än vad nöden kräver. Kontrollformen avviker från likabehandlingsprincipen i de fall där en viss grupp av företagare lättare utsetts för revision på grund av att de anses befinna sig i ett mer tvivelaktigt branschområde. Kontrollformen kan i många fall trots detta ändå inte anses vara en onödig åtgärd eftersom ett antal individer i samhället gör allt för att betala mindre skatt. Det är dock väsentligt att de överraskningsrevisioner och övriga revisioner som sker är absolut sista utvägen för att få ett korrekt taxeringsbeslut, eftersom de avviker från rättssäkerhetsmässiga grunder.

Utredningsskyldigheten krockar med resursanpassningen inom Skatteverket. Enligt legalitetsprincipen innehåller utredningsskyldigheten ett objektivitetskrav som bygger på att myndigheten ska vara opartisk och därmed ta fram både fördelaktiga och ofördelaktiga omständigheter för den skattskyldige. Samtidigt ska Skatteverket, enligt sin egen handledning, i första hand ”ägna sig åt att utreda omständigheter som kan väntas främja det allmännas intresse”⁹³. Detta kan uppfattas som en subjektiv utgångspunkt, det vill säga ett partiskt handlande.

Då tjänstemannens taxeringsbeslut omprövas i skattenämnden fattas beslut av lekmän, det vill säga individer vars delaktighet inte kräver djupare kunskaper. Den skattskyldiges formella rättssäkerhet ger honom/henne rätten att överklaga beslut. Vid ett överklagande till förvaltningsrätten ska myndigheten inte ges utrymme att påverka domslut och enligt officialprincipen ska domstolen se till att ärendet blir tillräckligt utrett. Trots detta uppfattas Skatteverkets påståenden som mer pålitliga på grund av deras sakkunskap och objektivitetsplikten anses i många fall garantera en korrekt utförd taxering. Därför kan det upplevas som att Skatteverkets ord väger tyngre än den skattskyldiges.

Det skriftliga förfarandet försvarar för den enskilde att bemöta Skatteverkets argument. Skatteverkets företrädare har jämfört med den skattskyldige, obegränsade resurser och kan tillgå en helt annan sakkunskap. Ett muntligt förfarande skulle förenkla domstolens möjligheter till en mer uttömmande utredning jämfört med det skriftliga förfarandet. Då den skattskyldige oftast för

⁹³ Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, s 86.

sin egen talan kan det tänkas att ett muntligt förfarande skulle förenkla framställningen av sakförhållandena. Det har argumenterats att det skriftliga förfarandet är snabbare och billigare än ett muntligt förfarande. Trots detta är handläggningstiderna idag oacceptabelt långa då utredningarna tenderar att skickas fram och tillbaka.

Handläggning av skatteärenden ska ske så snabbt, enkelt och billigt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts enligt 7 § FL. Paragrafen tillämpas för att ”upprätthålla grundläggande krav på rättssäkerhet”⁹⁴. En aspekt att ta hänsyn till är att de långa handläggningstiderna skapar en rättsosäkerhet för företaget då verksamhetens kapacitet begränsas. En känd skattetvist kan påverka marknadens värdering av företaget och handläggningstiden kan därför vara mer eller mindre betydelsefull för företagets värde.

Skatteverket balanserar medborgarens rättssäkerhet med kostnadseffektiviteten och har som målsättning att effektivisera taxeringen enligt likhetsprincipen. En ständigt efterfrågad effektivisering är ett hot mot medborgarens rättssäkerhet. För att bibehålla balansen bör en ökad effektivisering innebära en ökad efterfrågan på bättre rättssäkerhet ur medborgarens synvinkel.

De internationellt uppmärksammade fallen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi och Vulic mot Sverige är tydliga tecken på att Skatteverket har problem med handläggningen. Europadomstolen fastställde att den skattskyldiges rättigheter kränktes enligt 6 art. Europakonventionen på grund av de långa handläggningstiderna och att beslut verkställdes innan skattetvist avgjordes. En diskuterad lösning till detta problem är införandet av prövningstillstånd i kammarrätten. Prövningstillstånd som effektiviseringsmedel kan ge ökad rättssäkerhet genom kortare handläggningstider men kan även ge motsatt effekt då risken kan öka för ett materiellt oriktigt domslut. Den materiella rättssäkerheten är väsentlig för den skattskyldige eftersom den frambringar rättvisa och rimliga regler för beskattning. Detta ska ge den skattskyldige möjligheten att förutse konsekvenserna av sina handlingar.

⁹⁴ Fast & Leidhammar, Rättssäkerhet och effektivitet, s 69.

Den generella uppfattningen från lagstiftaren och Skatteverket är att den skattskyldige på ett enkelt sätt kan föra sin egen talan i ärendet. Rättshjälpslagen tillämpas därför sällan vid skattemål eftersom det inte anses finnas något behov av juridiskt ombud. Den skattskyldiges rätt att fråga myndigheten om hjälp med processen förlorar sitt syfte när myndigheten blir den skattskyldiges motpart i skattetvist. Det krävs att den skattskyldige anlitar ett juridiskt ombud för att parterna ska kunna anses vara jämställda eftersom Skatteverket inte kan ta tillvara den skattskyldiges rätt. Om den skattskyldige för sin egen talan uppstår en obalans där Skatteverket är starkare och den skattskyldige får svårt att hävda sin rätt.

Det är kostsamt att driva en skattetvist och den skattskyldige har få möjligheter att kräva ersättning enligt ersättningslagen då den i nuläget endast omfattar sällsynta fall inom skatteområdet. Näringsidkaren kan få rättsskydd genom sin försäkring beroende på vilket avtal han/hon tecknat. Hos vissa försäkringsbolag ingår rättsskyddet i grundförsäkringen och hos andra måste näringsidkaren teckna en tilläggsförsäkring. Det finns dock många undantag i försäkringen och därför ersätts bara en liten del skattemål.

5.2 Slutsats

David och Goliat problemet är verkligt eftersom Skatteverkets obegränsade resurser och maktposition i rättsstaten gör det svårt för medborgaren att hävda sin rätt. Medborgarens begränsade resurser och kunskaper är sällan tillräckliga för att slutföra en skattetvist och tyvärr finns det få hjälpmedel att tillgå. Den skattskyldige har rätt att prövas i domstol inom skälig tid. Detta förutsätter att den skattskyldige själv har råd att betala för den sakkunskap som behövs då rättshjälpslagen inte tillämpas på näringsidkare och sällan på den enskilde i skatteprocessen samt att eventuell ersättning och rättsskydd inte betalas ut förrän domen har vunnit laga kraft.

Oavsett vilket rättssäkerhetskydd som finns kan fel uppstå. Behörigheter, skyldigheter och principer i all ära men besluten fattas av människor utifrån deras egna erfarenheter och expertis, vilket skapar utrymme för felaktigheter. Detta gör att den skattskyldige placeras i en besvärlig situation där företagaren tvingas åsidosätta sin verksamhet under skatteprocessens gång och kan i värsta fall gå i konkurs.

Genom att agera som både domsmakt och verkställande makt, det vill säga både beslutsfattare och indrivare, sitter Skatteverket på två stolar. Offentlig maktutövning får inte vara godtycklig och måste ske inom lagens ramar där hänsyn ska tas till den skattskyldiges rättigheter. Utredningar ska presentera fördelaktiga såväl som ofördelaktiga argument men Skatteverket ska enligt sin egen handledning för taxeringsförfarandet i första hand utreda det som är till fördel för myndigheten. Detta är en av de aspekter som visar svårigheten för den skattskyldige att skydda sig mot eventuellt maktmissbruk från Skatteverkets sida. Det måste bli enklare för den skattskyldige att bemöta Skatteverkets argument. En alternativ början till att lösa detta problem är att väga för- och nackdelar med det skriftliga förfarandet gentemot för- och nackdelar med ett muntligt förfarande. I många fall kan det tänkas att domstolens möjligheter att fatta ett materiellt riktigt beslut förbättras genom ett muntligt förfarande eftersom verksam processledning kan utövas.

Ersättning och rättshjälp behöver prioriteras lika mycket som effektiviseringen. Mycket tyder på att myndigheten ställer effektivitet framför rättssäkerhet men rättssäkerheten får emellertid inte prioriteras bort. Medborgaren måste själv börja kräva mer prioriterad rättssäkerhet inom skatteprocessen.

Det finns alltid ett antal individer vars målsättning är att betala så lite skatt som möjligt utan någon hänsyn till lagen. Trots detta är det inte för att de faktiska fuskarna ska slippa ifrån sitt straff som rättssäkerheten inom skatteprocessen måste ses över och bli mer prioriterad. Ingen ska behöva straffas för något de inte har gjort och utsättas för mer våld än vad nöden kräver.

5.3 Framtida forskning

Dubbelbestraffning är också ett ämne som är hett debatterat i dagens samhälle bland annat på grund av att Högsta domstolen den 31 mars 2010 godkände åtal för skattebrott även efter att skattetillägg påförts. Skattetillägg har enligt Europadomstolen ansetts vara en bestraffning i avskräckande exempel och frågan som uppstod var då om åtal efter att skattetillägg påförts är förenligt med vad som anges i 4 art. 7 tilläggsprotokollet Europakonventionen. Vad innebär ett godkänt dubbelbestraffningsförfarande gällande skattetillägg och skattebrott för rättssäkerheten?

Källförteckning

Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje (2004). *Skatteprocessen*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Fast, Katarina & Leidhammar, Börje (2003). *Rättssäkerhet och effektivitet. En omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen?*. Karlstad: Karlstads universitet.

Höglund, Mats (2008). *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv*. Stockholm: Jure Förlag AB.

Leidhammar, Börje (1995). *Bevisprövning i taxeringsmål*. Stockholm: Fritzes Förlag AB.

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

Ramberg, Jan, Nerep, Jan & Hultqvist, Anders. *Skatteverk och domstolar får inte bortse från civilrätten*. Dagens industri: 2010-01-12.

Remstam, Maj-Britt. *Skatteprocessen och oklara domskäl hotar rättssäkerheten*. Dagens industri: 2010-04-15.

Riksskatteverket (1996). *Handledning för taxeringsförfarandet*.

RSV 186, *Kontrollpolicy*.

Sjölin, Claes. *JK bör ta sig an Skatteverket*. Dagens industri: 2010-04-08.

Skatteverket (2004). *Handledning för skatterevision. Reglerna kring revisionsverksamheten*. Stockholm: Fritzes Förlag AB.

Thorslund, Gunilla & Tärnqvist, Lars (2004). *Ersättning i mål och ärenden om skatt*. Skattenytt: nr 9 årgång 54, s. 545-556.

Wennergren, Bertil (1991). *Taxering*. Stockholm: Allmänna Förlaget.

Internet

Folksam. (Elektronisk). Tillgänglig:

<<http://www.folksam.se>>/Företag/Försäkringar/Villkor. (2010-05-18).

Länsförsäkringar. (Elektronisk). Tillgänglig:

<<http://www.lansforsakringar.se>>/Företag/Försäkring. (2010-05-18).

Förarbeten

Proposition 1988/89:126. *Om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.*

Proposition 1993/94:151. *Rättssäkerheten vid beskattningen.*

SOU 1993:62. *Rättssäkerheten vid beskattningen.*

Svenska domstolar

NJA 2009 not N 70.

RÅ 1995 ref. 27.

RÅ 1999 ref. 52.

RÅ 2002 ref. 76.

Europadomstolen

34619/97, *Janosevic mot Sverige*, Strasbourg 23 juli 2002.

36985/97, *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige*, Strasbourg 23 juli 2002.