



# JÄMNARE SPELPLAN

Sex reformer för ökad rättssäkerhet  
på skatteområdet

En rapport från Rättvis skatteprocess och Företagarna

|||||| Rättvis  
|||||| skatteprocess

**företagarna**





Rättvis skatteprocess är en oberoende insamlingsstiftelse som kostnadsfritt hjälper privatpersoner och småföretagare som blivit orättvist behandlade i skatteprocessen att tillvarata sina rättigheter. Genom att hjälpa driva fall i domstol och bilda opinion ska stiftelsen bidra till en rättssäkrare och rättvisare skatteprocess. Rättvis skatteprocess verksamhet finansieras helt genom donationer från privatperson och företag. Därför kan vi driva fallen kostnadsfritt för våra klienter. Rättvis skatteprocess grundades år 2016.

[www.rattvisskatteprocess.se](http://www.rattvisskatteprocess.se) | [info@rattvisskatteprocess.se](mailto:info@rattvisskatteprocess.se)

## **företagarna**

Företagarna är Sveriges största organisation för företagare. Vi driver opinion för att förbättra företagarklimatet och göra det enklare att starta, driva, utveckla och äga företag. Företagarna är medlemsägda, medlemsstyrda och partipolitiskt obundna. Varje vecka söker tusentals företagare upp oss för juridisk rådgivning, anpassade förmåner, event och möten. Vi företräder ca 70 000 företagare, vilket ger oss en stor möjlighet att påverka och driva opinion för ett bättre företagarklimat. Våra medlemmar gör oss till en stark och trovärdig röst i maktens korridorer.

[www.foretagarna.se](http://www.foretagarna.se) | [info@foretagarna.se](mailto:info@foretagarna.se) | 08-406 17 00



# Innehåll

---

<b>Sammanfattning</b> .....	<b>6</b>
<b>Förord</b> .....	<b>8</b>
<b>Inledning</b> .....	<b>10</b>
<b>Om rättssäkerhet och varför det är viktigt</b> .....	<b>12</b>
Förutsebarhet .....	13
Legalitetsprincipen .....	13
Likabehandling.....	15
Effektiva rättsmedel och domstolsförhandling inom skälig tid .....	15
<b>Debatten om skatt och rättssäkerhet sedan 1990-talet</b> .....	<b>18</b>
Utredningar, lagstiftningsinitiativ, forskning o. dyl.....	18
Skatt – moral eller lagkrav? .....	21
<b>Brister i rättssäkerheten idag</b> .....	<b>22</b>
Låg ersättning vid vinst .....	22
Begränsade anståndsmöjligheter.....	26
Allmänna ombudets ställning .....	27
Upplysningar från Skatteverket.....	28
<b>Sex förslag för ökad rättssäkerhet</b> .....	<b>31</b>
Lättare att få anstånd .....	31
Högre ersättning av processkostnader.....	32
Ökad kvalitet i förvaltningsdomstolarna.....	33
Stärkt ställning för allmänna ombudet.....	34
Ökad möjlighet till förhandsbesked .....	35
Reformerat företrädaransvar .....	36
<b>Avslutande ord</b> .....	<b>39</b>
<b>Källor</b> .....	<b>40</b>

# Sammanfattning

---

Rättssäkerhet för den enskilde är ett grundläggande värde i demokratier och rättsstater. Det gäller även när den enskilde möter myndigheter och domstolar i egenskap av företagare. I synnerhet är rättssäkerhet av vikt när det gäller ingripande åtgärder från staten – som beskattning.

Det finns i dag ett antal områden inom beskattningen där rättssäkerheten för enskilda är bristande. Om sådana brister inte åtgärdas, påverkas medborgarnas förtroende för rättsväsendet negativt och Sveriges internationella ställning som pålitlig rättsstat riskerar att urholkas.

Företagarna och Rättvis Skatteprocess föreslår i denna rapport sex reformer för att stärka rättssäkerheten i beskattningen.

## 1. Lättare att få anstånd

Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skatt i vissa fall, t.ex. om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas eller om omprövning begärts. Anstånd beviljas idag av domstol dock bara i vart tionde fall – och i många inte ens när den enskilde sedermera får rätt i sakfrågan. De begränsade anståndsmöjligheterna innebär ökad rättsosäkerhet och risk för ekonomiska problem för den enskilde företagaren. Det bör därför bli lättare att få anstånd med inbetalning av skatt. Huvudregeln bör ändras till att anstånd ges vid betalning av skatt, förutsatt att det inte finns fara för att det ska uppstå dröjsmål med betalningen.

## 2. Högre ersättning av processkostnader

Som reglerna ser ut idag ska den enskildes skäliga kostnader för ombud ersättas. I praktiken ges dock ersättning i låg utsträckning, även vid vinst. Endast ca 13 procent totalt av yrkade belopp ersätts, och full ersättning ges i endast ca sex procent av fallen där den enskilde vunnit gehör för sin överklagan. Risken att inte få sina kostnader ersatta försätter den skattskyldige i underläge mot Skatteverket, som har större resurser och erfarenhet av processer, vilket gör det svårare för den enskilde att tillvarata sina rättigheter. Huvudregeln bör ändras till att ersättning för ombudskostnader ska ges fullt ut. Endast vid fall där den skattskyldige yrkat på uppenbart oskäliga ersättningskostnader ska dessa sättas ned.

## 3. Ökad kvalitet i förvaltningsdomstolarna

I en undersökning som Rättvis skatteprocess lät göra bland ledamöter i Advokatsamfundet våren 2018 framkom att 61 procent av advokaterna som processar i skattemål anser att förvaltningsdomstolarna är partiska, och endast 12 procent anser att de är opartiska. 69 procent anser också att det oftast inte går att utläsa i domarna hur domstolen resonerat när den

dömt. Motsvarande andel för advokater som processar i andra domstolar är 17 procent. Kvaliteten på domstolsprocessen i skattemål ses alltså som undermålig. För att åtgärda detta behöver fler domare med bakgrund som advokat eller ombud med erfarenhet från näringslivet tillsättas, och specialiseringen i skattemål öka.

#### **4. Stärkt ställning för allmänna ombudet**

En myndighet får inte överklaga sina egna beslut. Därför finns det allmänna ombudet, en särskild funktion inom bland annat Skatteverket som kan överklaga de flesta av Skatteverkets beslut i enskilda fall, och även ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Allmänna ombudet utses av regeringen och ska ha en självständig ställning i förhållande till Skatteverket. Tyvärr är dess ställning inte tillräckligt stark i dag. Ombudets uppdrag och funktion bör tydliggöras och regleras i lag, det bör kunna placeras utanför Skatteverket och/eller dess process omvandlas till ett trepartsförfarande.

#### **5. Ökad möjlighet till förhandsbesked**

Skatteverket har en tjänst, Skatteupplysningen, dit enskilda kan vända sig med frågor om beskattning. Genom brevsvar från Skatteverket kan man inom vissa begränsade skatteområden få förhandsbesked. Idag är Skatteverkets handläggares rådgivning i telefon eller i skrift inte bindande, vilket kan leda till problem för företagare som litar på uppgifterna de får. Som läget är idag kan företagare rätta sig efter vad Skatteverket säger i telefon eller skrift men i efterhand ändå få sin slutgiltiga skatt höjd med oväntat stora belopp – trots att företagaren har följt Skatteverkets rekommendationer. Det bör ges möjlighet att få bindande skriftliga besked av Skatteverket i skattefrågor.

#### **6. Reformerat företrädaransvar**

Det skatterättsliga företrädaransvaret innebär att företrädare för ett bolag kan bli personligt betalningsansvarig för bolagets obetalda skatteskulder. Det utgör således ett undantag från huvudregeln om begränsat ansvar, men står även i konflikt med reglerna om tvångslikvidation i aktiebolagslagen, på ett sätt som undergräver rättssäkerheten. Företrädaransvaret har också kritiserats för att tillämpas för strikt, utan hänsyn till de enskilda omständigheterna, för att vara konkursdrivande och brista i proportionalitetshänsyn. Regelverket bör förändras för att ta sikte på mer klandervärda beteenden, så som brottslighet och uppsåt, istället för betalningsförseningar som beror på slarv eller okunskap. Anstånd med betalning bör vara presumtionen, och grunderna för betalningsbefrielse bör också kunna tillämpas mindre restriktivt av domstolarna.

Dessa reformer är ur statsfinansiellt perspektiv inte särdeles kostsamma, och borde inte heller vara politiskt kontroversiella. I grunden handlar de om att förbättra rättsstatens funktionssätt. Rättssäkerhet för den enskilde gentemot staten är inte något privilegium eller någon lyx. Det är en grundläggande rättighet – och det gäller både för enskilda och företagare.

# Förord

---

Detta är en rapport från Företagarna och stiftelsen Rättvis skatteprocess. Våra organisationer verkar båda för förbättrade villkor för småföretagare.

Rättvis skatteprocess är en oberoende insamlingsstiftelse som kostnadsfritt hjälper privatpersoner och småföretagare som blivit orättvist behandlade i skatteprocessen att tillvarata sina rättigheter. Genom att hjälpa driva fall i domstol och bilda opinion söker stiftelsen bidra till en rättssäkrare och rättvisare skatteprocess.

Företagarna företräder 70 000 företagare, har 250 föreningar runtom i landet och är Sveriges största organisation för små och medelstora företag. Genom påverkan lokalt och på riksnivå strävar Företagarna efter att förbättra företagsklimatet och villkoren för företagare. Skatter är ett av Företagarnas viktigaste politiska påverkansområden.

November 2018

Patrick Krassén  
Skattepolitisk expert, Företagarna

Carl Göransson  
Vd, Rättvis skatteprocess







## Inledning

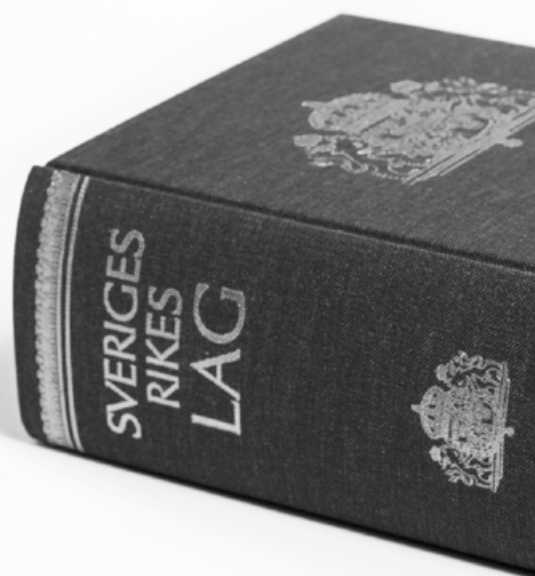
Rättssäkerhet är en hörnsten i demokratin och ett grundkriterium för statens legitimitet. Att den politiska makten utövas under lagstyre, och att den enskilde medborgaren har rätt och möjlighet att hävda sina rättigheter och intressen gentemot staten, är fundamentala principer som alla demokratiska länder bör värna. Enligt regeringen innefattar rättssäkerhet bland annat att lagar och regler uppfyller krav på förutsebarhet, proportionalitet, likabehandling, praktisk tillämpbarhet och rätt till domstolsprövning.<sup>1</sup>

Om man ser på hela rättsväsendet finns det en myriad frågor och situationer där den enskildes rättssäkerhet kan ifrågasättas. Vi kommer i denna rapport att inrikta oss på rättssäkerhet för enskilda på skatteområdet, i synnerhet i beskattningsprocessen, och med särskilt fokus på företagares rättssäkerhet. Våra respektive organisationer, Företagarna och Rättvis Skatteprocess, har båda ett djupt engagemang i skattepolitiska frågor – där rättssäkerhet och processfrågor ofta hamnar något i skymundan i den dagspolitiska debatten.

Längre fram i denna rapport kommer vi att beskriva vad rättssäkerhet har för särskild innebörd på skatteområdet. Det kan dock redan så här inledningsvis vara värt att påminna sig om följande: Det rättsstatliga intresse som den enskilde individen har är inte mindre legitimt, bara för att det rör en verksamhet som är av stor vikt för statens funktion (skatteuppbörden). På intet sätt är det acceptabelt med lägre nivåer av rättssäkerhet inom skattejuridiken än när individen blir föremål för myndighetsbeslut avseende frihetsberövande, socialförsäkringar, bygglov, familjeärenden eller indraget körkort. Tvärtom är beskattning en synnerligen ingripande åtgärd från statens sida, där höga krav på rättssäkerhet och rättighetsgarantier för den enskilde bör ställas.

---

<sup>1</sup> Prop. 2014/15:131, s. 55-56



SVERIGES  
RIKES  
LAG

## Om rättssäkerhet och varför det är viktigt

”Den skatt som varje individ är skyldig att betala bör vara entydigt bestämd och inte godtycklig. Såväl betalningstillfället och betalningssättet som det belopp som ska betalas bör vara tydligt och begripligt för den skattskyldige och för varje annan person. När det förhåller sig på annat sätt, hamnar varje person som är underkastad en skatt mer eller mindre i händerna på uppbördsmannen, som antingen kan höja skatten för någon misslaglig skattskyldig eller genom hot om en sådan höjning frampressa någon gåva eller extra förtjänst åt sig själv.”

– Adam Smith, 1776<sup>2</sup>

Rättssäkerhet handlar om ett åtagande från stat, myndigheter och domstolar gentemot medborgare och andra privata rättssubjekt. Rättssäkerhet är ett centralt rättsstatligt värde inom alla rättsområden – således också i skatterätten.

Frånvaron av godtycklighet i statens maktutövning är kanske det som främst definierar ett civiliserat och demokratiskt statsskick. Omvänt brukar godtycklig maktutövning, olikhet inför lagen och tyranni förknippas med stater som är diktaturer.

Man kan med fog säga att rättssäkerhet är en av de viktigaste faktorerna för att en stat ska ses som legitim och att samhället ska upplevas som rättvist. Forskning visar också att människor migrerar i högre grad till länder som har starkare rättsstatligt skydd.<sup>3</sup>

Rättssäkerhet innefattar ett antal principer. De viktigaste av dessa är förutsebarhet, legalitet och likabehandling. Att medborgare av staten behandlas lika i lika fall kan också uttryckas som att diskriminering är förbjudet. Statens rättsutövning måste vara förutsebar för medborgaren, inte godtycklig, och det kanske främsta uttrycket för förutsebarhet är att makt- och myndighetsutövning grundas i lagar som är skrivna, promulgerade och tillgängliga. Detta är en del av legalitetsprincipen och kallas *lex scripta*-kravet.

---

2 Smith, Adam, *Om folkens välfärd*, 1776, bok 5, kapitel 2, del 2

3 Ravlik, Maria, *Determinants of international migration: A global analysis*, National Research University Higher School of Economics, 2014

## Förutsebarhet

Kärnan i rättssäkerhetsbegreppet, som citatet från Adam Smith ovan belyser, är *förutsebarhet*. Ett antal framstående svenska rättsvetare har framhållit detta, till exempel Sven-Olof Lodin, Gustaf Lindencrona, också Nils Jareborg och Alexander Peczenik.<sup>4</sup>

EU-domstolen har formulerat kravet på förutsebarhet (*legal certainty*) på detta sätt:

"The principle of legal certainty requires that rules imposing charges on the taxpayer must be clear and precise so that he may know without ambiguity what are his rights and obligations and may take steps accordingly."<sup>5</sup>

Det är viktigt att en lagstiftnings effekter är förutsebar. Den som tar del av en bestämmelse ska ha möjlighet att förstå vad den innebär. Regleringens konsekvenser ska vara begripliga för den enskilde och det ska gå att förutse de typfall då lagen är tillämplig. Rättstillämpningens resultat ska inte vara överraskande för den enskild som har tagit del av regelns innehåll.

Förutsebarhetskravet innebär att lagtexten bör vara begriplig i språkliga termer. Ord och begrepp som används ska ha den innebörd som de i allmänhet har. Vid avvikelser från normalt språkbruk krävs att definitioner infogas. I annat fall riskerar tillämpningen av regleringen att inte uppfylla kravet på förutsebarhet eftersom en annan språklig tolkning kan medföra ett annat resultat. Förutsebarhet innebär också att lagstiftningen ska vara framåtsyftande och inte avse förhållanden som ligger bakåt i tiden; ett så kallat retroaktivitetsförbud.

## Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är utgångspunkten för den offentliga rätten, vilket innefattar skatterätten. Det är en rättslig princip som vars grund kommer till uttryck i 1 kap. 1 § st. 3 Regeringsformen (1974:152). Där föreskrivs att den offentliga makten utövas under lagarna. Det innebär att all maktutövning måste ha stöd i lag.

---

4 För en genomgång av förutsebarhetens ställning i internationella rättsordningar, se Maxeiner, James, "Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law", *Houston Journal of International Law*, Vol. 31, No. 1, s. 27-46, 2008

5 Vilket översatt betyder "kravet på förutsebarhet stipulerar att regler som ålägger en skattebetalare en skyldighet att utge medel måste vara tydliga och exakta, så att skattebetalaren utan tvetydighet kan veta vilka rättigheter och skyldigheter denne har och kan vidta åtgärder i utifrån detta". EU-domstolens avgörande i mål C-169/80, 9 juli 1981



Den skatterättsliga legalitetsprincipen kommer även till uttryck i 2 kap. 10 § st. 2 Regeringsformen:

*Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.*

Skatt får således endast uttas om uttryckligt stöd finns genom tillämpning av befintlig lagreglering. Det innebär att inget enskilt organ – vare sig regeringen, Skatteverket eller domstolar – har möjlighet att fatta beslut som går utanför de av riksdagen stiftade lagarna (se också 8 kap. 3 § Regeringsformen, som utesluter att regeringen får meddela föreskrifter avseende skatt). Skatteregler kan således endast uppkomma genom föreskrift i lag. Dock kan tolkningen senare preciseras genom rättstillämpningen i den mån den rymms inom mängden rimliga tolkningar av föreskriften.

## **Likabehandling**

Likhetsprincipen innebär att enskilda ska vara lika inför lagen och att lika fall ska behandlas lika. Det är viktigt att understryka att likabehandling inte innebär att alla beslut ska vara likadana, utan endast att de fall där de sakliga förutsättningarna är lika ska bedömas på samma vis. De organ som fattar beslut på skatteområdet ska se till att ingen skattskyldig särbehandlas.

Principen om likabehandling återfinns uttryckligen lagstadgad i svensk rätt genom 1 kap. 9 § Regeringsformen:

*Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttaga saklighet och opartiskhet.*

## **Effektiva rättsmedel och domstolsförhandling inom skälig tid**

Utöver de nämnda principerna måste staten också tillse att domstolssystemet och rättsväsendet uppfyller vissa grundkriterier. Sverige har sedan en lång tid tillbaka varit anslutet till Europakonventionen för de mänskliga rättigheterna, och ansvarar därmed för att de i konventionen uppställda kraven efterlevs. Europakonventionen stadgar i artikel 13 att de avtalslutande staterna ska säkerställa att den vars fri- och rättigheter enligt konventionen överträtts, ska ha rätt till så kallade effektiva rättsmedel inför en inhemsk myndighet. Att det ska finnas effektiva rättsmedel innebär enligt artikel 13 att den som på rimliga grunder anser sig ha fått en konventionsgrundad rättighet kränkt, ska kunna få detta påståendeprovat av en nationell domstol eller myndighet, samt få

rättelse, avhjäljande eller gottgörelse om en överträdelse anses föreligga.<sup>6</sup>

Att en rätt till effektiva rättsmedel finns är av avgörande vikt för att de rättigheter som den enskilde försetts med överhuvudtaget ska kunna tas tillvara. På detta sätt kompletterar alltså artikel 13 de materiella rättigheter som regleras i Europakonventionens och tilläggsprotokollens artiklar.<sup>7</sup>

På liknande sätt tillförsäkras genom artikel 47 i EU:s stadga om de grundläggande rättigheterna, att var och en vars unionsrättsligt garanterade fri- och rättigheter har kränkts, ska ha rätt till ett effektivt rättsmedel inför domstol.

Att en rättegång ska genomföras rättvist och inom skälig tid stadgas i Regeringsformen 2 kap. 11 § 2 st. Även Europakonventionen garanterar denna rättighet för den enskilde. I Europakonventionen regleras i artikel 6 bl.a. att var och en, vid prövningen av dennes civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, ska vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid. Vidare uppställer unionsrätten genom artikel 47.2 i EU-stadgan krav på att den enskilde inom skälig tid ska få sin sak prövad i en rättegång.

Hur begreppet "skälig tid" ska tolkas i det enskilda fallet är svårt att säga på förhand. Till exempel har Europadomstolen i sin praxis uppställt ett flertal kriterier som bör beaktas vid bedömningen av om huruvida den tid en enskild fått vänta på domstolsförhandling varit oskäligt lång eller inte. Vid en sådan prövning har domstolen främst tagit hänsyn till den sammanlagda handläggningstiden, i hur många instanser målet har handlagts, målets komplexitet, myndigheternas eller domstolarnas agerande, den enskildes eventuella medverkan till att förhandlingen dragit ut på tiden samt huruvida den enskilde haft tillgång till nationella rättsmedel.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Prop. 2017/18:7 s. 10.

<sup>7</sup> Ibid.

<sup>8</sup> Se exv. mål Frydlender v. France, no. 30979/96, 27 juni 2000, s. 43.





## Debatten om skatt och rättssäkerhet sedan 1990-talet

### Utredningar, lagstiftningsinitiativ, forskning o. dyl.

Utredningen *Rättssäkerheten vid beskattningen* (SOU 1993:62), som firar 25 år i år, kan sägas utgöra början på den moderna diskussionen om skatter och rättssäkerhet. I den utreddes ett antal aspekter av rättssäkerhet: möjlighet till anstånd med skattebetalning, ersättning för processkostnader, villkor vid skatteutredningar (t.ex. tredjemansrevisioner och tvångsåtgärder), meddelararvoden och betalningssäkring. I utredningens inledning diskuterades också rättssäkerhetsbegreppet:

”En central och kanske grundläggande rättssäkerhetsaspekt är kravet att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Rättstillämpningen blir annars inte *förutsebar* och riskerar då att förlora den legitimitet som fordras för att medborgarna skall sätta sin tillit till den dömande verksamheten. [...] Förutom kravet på *oavhängiga domstolar* som kan upprätthålla en *god kvalitet* på avgörandena brukar man även framhålla några andra aspekter som avser det rättsliga förfarandet. Först bör dock nämnas att även dessa till stor del hänger ihop och syftar vanligen till att tillgodose det grundläggande kravet på godtagbara rättsliga avgöranden. I litteraturen nämns t.ex. rätten till *domstolsprövning*, krav på ”*full bevisning*” (eller betryggande bevisning), *kommunikation* av alla fakta och påståenden mellan parterna, skyldigheten att *motivera beslut/domar*, rätten till *ombud eller biträde*, krav på *avgörande inom rimlig tid*, krav på *offentlighet* och möjligheten att *hålla myndigheterna ansvariga* för fel.”<sup>9</sup>

Som viktiga rättssäkerhetsfrågor avseende särskilt beskattningsförfarandet lyfte utredningen fram:

”möjligheten till information om skattelagstiftningens innehåll, förhandsbeskedsinstitutet (vilket dock mer har med den materiella skatterätten att göra), balansen mellan skattemyndigheterna och den enskilde i processen, kontrollsystemets utformning, möjligheten att snabbt och billigt få ändring, uppbörd och anstånd med skatt, befogenheten att åsätta skönmässig taxering och andra frågor rörande beviskrav och bevisbörd samt användningen av administrativa och straffrättsliga sanktioner”.<sup>10</sup>

Som vi uppmärksammar i denna rapport är många av dessa frågor fortfarande aktuella.

Anders Hultqvists avhandling *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen* (1995) och Ulrika Rosanders avhandling *Generalklausul mot skatteflykt* (2007) har varit betydande för att

---

<sup>9</sup> SOU 1993:62, s. 75-79

<sup>10</sup> Ibid., s. 82

föra den akademiska forskningen om rättssäkerhet i beskattningen framåt. Efter Skattekontrollutredningen, SOU 1996:116, respektive Skattetilläggskommittén, SOU 2001:25, genomfördes vissa förändringar av bl.a. passivitetsrätten, men rättssäkerhetsfrågor var inte huvudsakligt fokus i dessa utredningar.

I viss mån berörde Skatteförarandeutredningen (SOU 2009:58) rättssäkerhetsfrågor, till exempel ersättning för biträdeskostnader, regelverket för skattetillägg och förfarandet för omprövning och överklagande. Utredningens betänkande låg till grund för införandet av skatteförarandelagen 2012. Genom skatteförarandereformen avskaffades skatterättsnämnderna, möjlighet till anstånd med skattebetalning utökades något, proportionalitetsprincipen inskräpades och rättssäkerheten för den enskilde vid skattetillägg förstärktes. Regeringen efterlyste vid tiden ytterligare utredningar av bestämmelserna om tredjemansrevision och ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning ur rättssäkerhetssynpunkt.<sup>11</sup>

Av stor betydelse har också Sveriges medlemskap i EU och tillträde till Europakonventionen (EKMR) varit. EU- och Europarätten har gett ytterligare rättsskydd för enskilda. Som exempel kan nämnas förbudet mot dubbelbestraffning, som är stadgat i EKMR, och som genom praxis från EU-domstolen 2013 låg till grund för en vägledande dom<sup>12</sup> från Högsta domstolen som både ändrade svensk rättspraxis och föranledde lagändringar. Det befanns vara otillåtet att både ta ut skattetillägg och döma för skattebrott för samma gärning.

Utredningen *Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförarandet*<sup>13</sup> 2013 hanterade denna och andra aktuella frågor på rättssäkerhetsområdet. Betänkandet låg till grund för att förbudet mot dubbelbestraffning infördes i lag.<sup>14</sup> Samtidigt möjliggjordes att påföra skattetillägg i skattebrottsprocessen.

Utredningen om rättssäkerhet i skatteförarandet från 2013 är värd att nämna något ytterligare om. Utöver dubbla förfaranden behandlades ett antal andra rättssäkerhetsfrågor: kontrollmaterial, ersättningsregler, tredjemanskontroll och nivåerna på skattetillägg. Utredningen föreslog att begreppet kontrollmaterial skulle ändras till avstämningsuppgifter, och grunden för uttag av skattetillägg när den felaktiga uppgiften finns i tillgängliga avstämningsuppgifter förändras. Möjligheterna att få ersättning för kostnader i skatteärenden och skattemål föreslogs utökas, genom omformulering av grunderna och

---

<sup>11</sup> Prop 2010/11:165

<sup>12</sup> NJA 2013 s. 502

<sup>13</sup> SOU 2013:62

<sup>14</sup> Prop. 2014/15:131

bedömningskriterierna för ersättning. Vad gäller tredjemansrevision och tredjemansföreläggande föreslog utredningen inga betydande förändringar, även om möjligheten till sökande efter bevis när ingen brottsmisstanke finns (s.k. *fishing expeditions*) skulle inskränkas. Regeringen föreslog dock bara lagändringar avseende förbudet mot dubbla förfaranden och kontrollmaterial, och inga ändringar på övriga berörda områden.<sup>15</sup>

2014 lade utredningen om fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen fram sitt slutbetänkande.<sup>16</sup> Bland annat tog utredningen ställning för domarspecialisering i skattemål, materiell processledning av lagfaren domare och annat typ av stöd till enskilda under processen, ökad tydlighet i domskäl, och två lagfarna domare vid prövning av mål enligt skatteförfarandelagen.

Utredningen föranledde lagändringar 2016 avseende migrationsdomstolarna, men delarna i utredningen som rörde skattemål lämnades därhän. I juni 2018 lade dock regeringen fram en lagrådsremiss om stärkt rättssäkerhet i de allmänna förvaltningsdomstolarna, och en månad senare lades proposition<sup>17</sup> till riksdagen. Till skillnad från utredningen vill regeringen inte se två lagfarna domare som huvudregel i skattemål, och avvisar en särskild bestämmelse om möjlighet till muntlig förhandling i förberedande syfte (vilket skulle öka möjligheten till materiell processledning). I skrivande stund har riksdagen inte röstat om propositionen.

Systemet med skattetillägg var till delar föremål för en utredning 2017 (*Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna*, SOU 2017:94). Några av utredningens förslag fick kritik av remissinstanser ur rättssäkerhetssynpunkt, bland annat förslaget om att förhöjt skattetillägg ska påföras automatiskt vid upprepade felaktigheter. Utredningen har ännu inte legat till grund för lagstiftningsåtgärder.

Rättssäkerhet på skatteområdet har varit ämne för några motioner i riksdagen de senaste åren. Centerpartiets dåvarande rättspolitiska talesperson Johan Hedin lade hösten 2014 fram en längre motion, *Rättssäkerhet i skattefrågor för företagare*.<sup>18</sup> Översyn av företrädaransvaret och anståndsreglerna, med inriktning att avskaffa företrädaransvaret och att ha anstånd som presumtion, föreslogs också av företrädare för Allianspartierna i oktober 2017.<sup>19</sup>

---

<sup>15</sup> Ibid.

<sup>16</sup> SOU 2014:76

<sup>17</sup> Prop. 2017/18:279

<sup>18</sup> Motion 2014/15:2788

<sup>19</sup> Motion 2017/18:3725

## Skatt – moral eller lagkrav?

För omkring ett decennium sedan började vissa samhällsaktörer i den offentliga debatten föra fram ståndpunkten att skattebetalning inte endast är en fråga om lag och lagtolkning, utan om moral och socialt ansvarstagande. Bland annat anförde Skatteverkets dåvarande generaldirektör Ingemar Hansson att "skatteetik" är (eller borde vara) en fråga för bolags styrelser i en debatt i Dagens Industri 2011.<sup>20</sup> Hanssons hållning – vilken förvisso liknade Hanssons företrädare Mats Sjöstrand, som 2002 offentligt efterlyste "skattemoral" hos de skattskyldiga<sup>21</sup> – som myndighetschef fick kritik av både näringslivet och advokater.<sup>22</sup>

Vid samma tid förekom det ofta att inbetalning av rätt skatt – förstått som medvetet undvikande av skatteplanering som kan minska företagets skatt – framhölls som en corporate social responsibility-fråga (CSR), att jämföra med miljöansvar och goda arbetsvillkor i tillverkningsprocessen. (Se t.ex. *Företagens skattepolicy som en del av CSR – Skatteverkets syn* från Skatteverket 2015<sup>23</sup>, Ingemar Hanssons debattartikel "Skatt är en styrelsefråga" i *Dagens Industri* 2015-09-16 och *CSR i företagsbeskattning* av Svernlöv och Persson Österman 2016<sup>24</sup>.)

Att anföra moral som argument är bedrägligt, eftersom vitt skilda moraluppfattningar kan förekomma i samhället. På få andra områden kräver stat och myndigheter att medborgare behöver göra mer än att hålla sig till gällande lagar och förordningar. Vems moral som ska gälla, bortom lagstiftningen, och vad påföljden ska vara om man gör något som går emot den "rätta" moralen, är höljt i dunkel. Den rimliga slutsatsen är att statens företrädare ska avhålla sig från att bestämma vad som är omoraliskt eller ej att göra, när det handlar om sådant som faller inom lagens rāmärken.

Företag kan förstås välja att självmant utarbeta och offentligt kommunicera sin hållning vad gäller skatter och skatteplanering, av t.ex. tydlighets- eller marknadsföringsskäl. I kölvattnet av den tidigare Scaniachefen Leif Östlings uttalande "Vad fan får jag för pengarna?" i SVT:s Uppdrag Granskning hösten 2017 deltog också ett flertal företagsledare i den offentliga debatten om skattesystemet, skatteplanering och skatteflykt. Även om dylika offentliga debatter kan komma att påverka politiker, och därigenom eventuellt framtida

---

20 Hansson, Ingemar, "Skatteetik är en styrelsefråga", *Dagens Industri*, 18 maj 2011

21 Sjöstrand, Mats, "Riksskatteverket slår larm om attitydförändring bland unga: 'Skattefusk accepteras'", *Dagens Nyheter* 2002-04-08

22 Nyqvist, Kerstin, "Skatteverket ska prata lag inte moral", *Dagens Industri*, 19 maj 2011; Magnusson, Per, "Har Portugalpensionärer också för låg skattemoral?", *Dagens Industri*, 21 maj 2011

23 Riktlinje, dnr. 131 289636-15/113, 2015-08-24

24 Svenskt Näringsliv, april 2016

lagstiftning, kvarstår faktum att det är en grundläggande rättsstatlig princip att statens makt utövas under lagarna, och så länge den enskilde agerar inom lagens ramar bör statens företrädare inte agera etik- och moraldomare.

## Brister i rättssäkerheten idag

### Låg ersättning vid vinst

I skatteprocesser kan den skattskyldige få ersättning för sina ombudskostnader enligt 43 kapitlet skatteförfarandelagen. Skatteprocessen är en kontradiktorisk process där parterna – den skattskyldige respektive Skatteverket – argumenterar mot varandra och där domstolen avgör. En förutsättning för detta system är att den skattskyldige ges möjlighet till juridisk rådgivning, då processer i allmänhet och skatteprocesser i synnerhet är komplicerade för en som inte är sakkunnig. För att stärka den skattskyldiges möjlighet till att få juridisk rådgivning via ombud ges möjligheten till den skattskyldige att få ersättning för ombudskostnader. I samband med tillkomsten av skatteförfarandelagen gav regeringen uttryck för att ersättning skulle ges i fler ärenden än tidigare.<sup>25</sup>

För att få ersättning för ombudskostnader enligt 43 kap. skatteförfarandelagen krävs att det rör sig om skäliga ombudskostnader som den skattskyldige har behövt ha för att kunna tillvarata sin rätt. Vidare krävs det antingen att den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, att ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller att det finns synnerliga skäl för ersättning. De ersättningsgilla kostnaderna är kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som den skattskyldige skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt. För att ombudet ska anses skäligen ha behövts krävs att det förelegat ett verkligt behov av hjälp. Skäligheten avgörs genom en bedömning av hjälpbehovet, utifrån både objektiva och subjektiva omständigheter.

Lagstiftningen är i sig till synes rimlig i sin utformning, då skäliga kostnader för ombud bör ersättas i skatteprocesser. I realiteten är det dock väldigt sällan tilltalade ges tillräcklig ersättning för ombudskostnaderna, antingen genom att ingen ersättning överhuvudtaget ges, eller att viss, men inte full, ersättning ges.

I slutet av 2017 utkom den mest omfattande juridiska undersökningen av hanteringen av biträdeskostnader i svenska domstolar, i Sebastian Wejedals avhandling *Rätten till biträde – Om biträdeskostnaders hantering vid svenska domstolar*.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Prop. 2010/11:165, s. 417 ff.

<sup>26</sup> Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, december 2017



Wejedal konstaterar i avhandlingen:

"Ambitionen från lagstiftarens sida har under många år varit att betala så lite som möjligt för rättsliga biträden, vilket har resulterat i just kontinuerliga åtstramningar inom de olika regelverken."<sup>27</sup>

Vidare framhåller Wejedal att det faktum att ersättning för biträdeskostnader inte utgår leder till att enskilda inte kommer att kunna anlita biträde i rättegången, vilket i sin tur ökar sannolikheten för att den enskilda kommer att förlora processen.<sup>28</sup>

Wejedal konstaterar också, avseende lagstiftarens syn på allmänna mål respektive förvaltningsrättsliga mål, att:

"föreställningen att enskilda med enkelhet kan föra sin egen talan i förvaltningsmål har lagts till grund för en ordning där enskilda inte kan tillerkännas ersättning för sina biträdeskostnader av motparten ens vid en processvinst (och detta oavsett med vilken omsorg det allmänna har fört sin talan), och inte heller beviljas rättshjälp (annat än i flagranta undantagsfall). Att enskilda parter i hög utsträckning processar utan biträde har också, för det andra, kunnat (bort)förklaras av att processen är så pass enkel, att enskilda väljer att föra sin egen talan. Det faktum att lagstiftaren anser att enskilda saknar behov av biträde i tvister med staten medför alltså att staten kan spara åtskilliga hundratals miljoner kronor genom att inte behöva utge ersättning för biträdeskostnader. Att försöka besvara frågan varför enskilda anses sakna behov av biträde i förvaltningsmål utan att beakta detta statsfinansiella intresse framstår – milt uttryckt – som naivt."<sup>29</sup>

Wejedals samlade slutsats om kostnadsersättning till den enskilde i förvaltningsmål är att det bör införas en "skev" fördelningsregel, som verkar till den enskildes fördel. De skäl som anförts för kvittning, dvs. att den enskilde måste ersätta det allmännas kostnader vid en processförlust, skulle enligt Wejedal äventyra processens funktion, genom att ge upphov till en processavskräckande effekt för enskilda.<sup>30</sup>

En undersökning av Rättvis skatteprocess angående domstolarnas tillämpning av kostnadsersättningsreglerna visar att även i de fall då den skattskyldige vunnit helt bifall i skattefrågan, så har full ersättning för ombudskostnader endast medgivits i 20 procent av fallen hos Skatteverket, i 19 procent i förvaltningsrätterna och 3 procent i kammarrätterna. Vidare framkommer att de som överhuvudtaget har beviljats ersättning har i snitt

---

27 Wejedal, s. 275

28 Ibid., s. 881

29 Ibid., s. 920

30 Ibid., s. 950



erhållit endast 13 procent av det yrkade beloppet.<sup>31</sup>

I utredningen som låg till grund för Skatteförfarandelagen, SOU 2009:58, återges en undersökning utförd av Svenskt Näringsliv som undersökt hur Kammarrätten i Stockholm dömt i ersättningsfrågor under första halvåret 2008. Av de 137 domar där frågan om ersättning för ombudskostnader var aktuell beslutade Kammarrätten i Stockholm om ersättning i endast 33 mål, vilket motsvarar cirka 24 procent av alla mål där den skattskyldige yrkade på ersättning. I 30 av dessa 33 mål medgavs ersättning på grund av att den skattskyldige vunnit målet, och i övriga tre fall på grund av att rättsfrågan ansågs vara intressant för rättstillämpningen. Av denna utredning framgår även att kostnaderna för ersättningar för ombud för staten under perioden 2004-2008 låg mellan cirka 12 och 15 miljoner kronor årligen.<sup>32</sup>

Den dystra bilden gällande ersättningsnivåerna bekräftas även i utredningen om dubbla förfaranden från 2013:

”Det är betydande skillnad mellan vad som yrkas och vad som medges i de domar då ersättning beviljas. I förvaltningsrätterna medgavs ersättning med ungefär hälften av det yrkade beloppet, oavsett om det var helt eller delvis bifall. I kammarrätterna medgavs ersättning med 26 % av det yrkade beloppet när huvudyrkandet bifölls helt och med 35 % av det yrkade beloppet när huvudyrkandet bifölls delvis.”<sup>33</sup>

Samtliga undersökningar visar på det faktum att ersättning för ombudskostnader sällan ges av domstolen, och de är ett symptom av att det saknas praxis från Högsta förvaltningsdomstolen som vägleder vad som utgör skäliga kostnader och hur mycket ersättning som bör ges i underrätterna.

Följden av detta är att det är väldigt dyrt att överklaga Skatteverkets beslut om taxering. Att den skattskyldige vid vinst i målet erhåller i snitt endast 13 procent av det yrkade beloppet för ersättningskostnader innebär att kostnaden för försvaret i många fall kan överstiga skattebeloppet i fråga. Det riskerar också att försämma rättssäkerheten, då kostnaden minskar sannolikheten för att den skattskyldige ska kunna överklaga potentiellt felaktiga beslut från Skatteverket. Det finns ett flertal fall där Skatteverket felaktigt taxerat den skattskyldige, som överklagat till domstol i flera instanser med hjälp av ombud vari den skattskyldige vunnit gehör för sin överklagan och därefter endast blivit ersatt för en liten del av sina ombudskostnader.

---

**31** Rättsvis skatteprocess, *Ersättning i skattemål*, 2018, s. 2

**32** SOU 2009:58, s. 478-479

**33** SOU 2013:62, s. 584

Svårigheten att få sina biträdeskostnader ersatta, fullt ut eller delvis, innebär att Skatteverket får en stor fördel mot den skattskyldige i processen, som inte har råd att anlita den juridiska kompetens som krävs. Skatteverket har betydligt större resurser och lägger ner betydligt mycket mer tid än vad enskilda och företagare kan göra, även via sina juridiska ombud. Genom detta skapas en obalans i den så kallade kontradiktoriska processen, vars syfte är att vara en process mellan två jämnstarka parter som argumenterar mot varandra. Rättssäkerheten åsidosätts och risken för fel i beskattningen ökar när den skattskyldige inte på ett tillräckligt sätt kan använda sig av ombud för att tillvara ta sin rätt.

### **Begränsade anståndsmöjligheter**

Som huvudregel gäller enligt 68 kap. 1 § skatteförfarandelagen att skatt ska betalas direkt. Skyldigheten att betala skatten direkt försvinner inte på grund av att man överklagar beslutet. Detta skiljer sig från andra typer av mål, där man behöver betala först när en dom har vunnit laga kraft och den därmed inte längre går att överklaga. Detta gäller till exempel vid domstolsböter där den skattskyldige behöver betala inom 30 dagar från den dag domen vinner laga kraft.

I 63 kap. skatteförfarandelagen finns det dock undantag till denna regel, varigenom viss möjlighet ges till anstånd med betalning av skatt. Enligt dessa undantag ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas. Med tveksamt avses enligt propositionen till lagen att det ska vara minst lika troligt att skatten kommer att kvarstå som att den kommer nedsättas. Även vid de fall när det väger över något för att skatten inte kommer att nedsättas ska anstånd beviljas. Så som reglerna ser ut ska anstånd dock inte ges om det är troligt att skatten kommer att kvarstå.

Utöver detta ska Skatteverket även bevilja anstånd med betalning av skatten om den som är skyldig att betala skatt har begärt omprövning av eller överklagat beslutet, där beslutet skulle medföra betydande skadeverkningar för den enskilde, eller om det annars framstår som oskäligt att betala skatten. Denna bestämmelse tar sikte på effekterna för den enskilde av att Skatteverket kräver betalningen, med syfte att undvika att den skattskyldige tvingas avyttra ekonomiskt betydelsefulla egendomar, i en situation där skatten kan komma att sättas ned. För att anstånd ska beviljas får det inte vara helt uteslutet att skatten kommer att sättas ned.

Lagstiftaren har genom instiftandet av dessa regler haft inställningen att anstånd ska ges i ett relativt stort antal fall. Vid tillämpningen i verkligheten har dock stora problem uppenbarats, där enskilda och företag har drabbats hårt. Bedömningen av tveksamhet och huruvida

det är minst lika troligt att skatten kommer att kvarstå som att den kommer nedsättas eller till och med något övervägande sannolikhet för att skatten inte kommer sättas ned, är svår att göra. Det är viktigt ur rättssäkerhetssynpunkt att lagstiftning är tydlig och förutsebar, och det är särskilt viktigt när det rör sådan lagstiftning som är betungande för den enskilde. I detta fall saknas den nödvändiga tydligheten i tveksamhetsbedömningen.

Att det är svårt att avgöra huruvida det är tveksamt eller inte visas inte minst av tillämpningen i de svenska domstolarna. Rättvis skatteprocess har i en undersökning av samtliga 2016 års fall i domstol där anståndsfrågan avgjordes funnit att anstånd beviljas i anmärkningsvärt få antal fall. Av de identifierade 191 fallen där det gick att finna utgången i både anståndsprövningen och i den underliggande sakfrågan beviljades fullt anstånd i endast tre procent av fallen, och delvis beviljat anstånd i ytterligare åtta procent av fallen. I ca 89 procent av fallen beviljades alltså inget anstånd. Av de fall där anstånd inte beviljades, resulterade dessa ändå i åtminstone delvinst i sakfrågan 23 procent av fallen. Vid nästan en fjärdedel av fallen där anstånd inte beviljades vann alltså den skattskyldige åtminstone delvis gehör för sin överklagan. Denna siffra är anmärkningsvärt stor, sett till att anstånd alltså enligt lagen ska ges i tveksamma fall.<sup>34</sup>

Följden av att anstånd med betalning av skatt ges i för få fall är att detta innebär stora risker för det enskilda företaget, som kan drabbas av betydande likviditetsproblem på grund av betalningen av skatten. Skattelagstiftning är komplicerad och det kan handla om ändrade skattebeslut från Skatteverket, där de utkrävda skattebetalningarna kan röra stora belopp som sträcker sig flera år tillbaka i tiden. De begränsade anståndsmöjligheterna innebär ökad rättsosäkerhet och risk för ekonomiska problem för den enskilde företagaren.

## Allmänna ombudets ställning

En myndighet får inte överklaga sina egna beslut. Därför finns det allmänna ombudet, en särskild funktion inom bland annat Skatteverket som kan överklaga de flesta av Skatteverkets beslut i enskilda fall. Allmänna ombudet kan även ansöka om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.<sup>35</sup> En förutsättning för att allmänna ombudet ska få överklaga är att Skatteverket först har utrett och fattat ett beslut i sakfrågan. Det allmänna ombudet utses av regeringen och ska ha en helt självständig ställning gentemot Skatteverket.

---

<sup>34</sup> Rättvis skatteprocess, *Anstånd i skattemål*, 2018, sid. 2.

<sup>35</sup> Skatteverket.se, "Överklagande av allmänna ombudet"

Syftet med allmänna ombudets uppdrag är att upprätthålla en enhetlig rättstillämpning och att få fram vägledande domar vid behov.<sup>36</sup> Uppdraget innefattar även att verka för ökad likabehandling och rättssäkerhet. Allmänna ombudet kan överklaga beslut såväl till fördel som till nackdel för den enskilde som beslutet berör. I praktiken överklagar allmänna ombudet främst när det finns en alternativ beskattningsgrund till den som Skatteverket har valt för sitt beslut eller när det är oklart om följdändring kan ske. För den enskilde som saknar resurser, antingen ekonomiska eller tidsmässiga, kan det allmänna ombudet träda in och föra process å den enskildes vägnar.

Om det allmänna ombudet har överklagat Skatteverkets beslut i en fråga företräder allmänna ombudet det allmänna i domstolen i den frågan. Det allmänna ombudet kan även ge i uppdrag åt en tjänsteman vid Skatteverket att företräda ombudet i allmän förvaltningsdomstol.<sup>37</sup> Den tjänsteman som får uppdraget bör vara någon annan än den som fattat det ursprungliga beslutet.<sup>38</sup>

Det finns en tydlig koppling och ett tydligt samarbete mellan Skatteverket och det allmänna ombudet. En förutsättning för att det allmänna ombudets verksamhet ska fungera är att Skatteverket informerar det allmänna ombudet om beslut som kan vara aktuella för överklagande. Vidare är det allmänna ombudet verksam i samma lokaler som Skatteverket.

## Upplysningar från Skatteverket

Skattelagstiftningen är i regel komplex och svårhanterlig. Detta gör sig särskilt påmint då det är en privatperson eller småföretagare som ger sig i kast med att försöka uttolka reglernas innebörd. Det är därför naturligt att de som vill vara säkra på att göra rätt i skatterättsligt hänseende vänder sig till Skatteverket med sina uppkomna frågor. Skatteverket erbjuder en allmän service, Skatteupplysningen, där enskilda kan ställa frågor till och få svar från myndigheten.

I dagsläget är de upplysningar som Skatteverket lämnar en enskild dock inte bindande. Det gäller både muntliga och skriftliga uppgifter. Detta innebär att en enskild som vänder sig till t.ex. Skatteupplysningen med frågor om hur denne bör agera i ett visst skatterättsligt hänseende, inte nödvändigtvis går fri från ansvar om det senare visar sig att de svar denne fått varit felaktiga eller om Skatteverket senare ändrar sin inställning i en viss skattefråga. Detta kan bland annat få till följd att den enskilde blir efterbeskattad, samt, som sanktion för att deklARATIONEN VAR

---

<sup>36</sup> Ibid.

<sup>37</sup> 15 kap. 2 § Skatteförfarandeförordning (2011:1261).

<sup>38</sup> Prop. 2002/03:99 s. 289.

felaktig från början, blir påförd skattetillägg till höga belopp. Detta kan alltså ske även om den enskilde helt och hållet rättat sig efter de besked som denne erhållit vid sin kontakt med Skatteverket.

Rättvis skatteprocess kontaktas ofta av personer som hamnat i skatterettsligt trångmål just på grund av att man agerat utefter av Skatteverket lämnade besked. Just eftersom att de upplysningar som myndigheten lämnat i regel inte är bindande är det oftast svårt att överhuvudtaget erbjuda någon hjälp i dessa fall.





## Sex förslag för ökad rättssäkerhet

Det finns aspekter av rättssäkerhet i skatteprocessen som vi inte har berört i denna rapport – till exempel problemet med tredjemansrevisioner, som har tagits upp både i offentliga utredningar och i riksdagsmotioner – och som gott förtjänar ytterligare belysning i andra forum. Utifrån de problembeskrivningar vi har gett ovan i rapporten, kommer vi fram till sex reformförslag som skulle öka rättssäkerheten för företagare och enskilda vid beskattningen.

Dessa reformer är ur statsfinansiellt perspektiv inte särdeles kostsamma, och borde inte heller vara politiskt kontroversiella. I grunden handlar de om att förbättra rättsstatens funktionssätt.

### Lättare att få anstånd

Anstånd beviljas i för få fall, vilket bland annat framgår av Rättnis skatteprocess undersökning. I närmare en fjärdedel av de fall i undersökningen där anstånd inte beviljats blev resultatet en delvis eller hel vinst i den underliggande sakfrågan för den skattskyldige. Skattskyldiga har alltså varit tvungna att betala in skatt som det efter prövning i domstol klarlagts att de inte var skyldiga att betala. För en enskild eller en företagare kan det innebära ekonomisk katastrof att behöva ligga ute med mer skatt än beräknat, ofta under längre tid och därtill i samband med ytterligare utgifter för att försvara sin sak.

Det bör bli lättare att få anstånd med inbetalning av skatt. Som reglerna är utformade idag gäller att det ska vara minst lika sannolikt eller att det till och med kan väga över lite för att skatten ska kvarstå för att få anstånd på grund av tveksamhet. Tillämpningen av Skatteverket och domstolarna av dessa regler har lett till att anstånd sällan ges med betalning av skatt.

Mot bakgrund av detta bör regeln om tveksamhet ändras till att huvudregeln ska vara att anstånd ges vid betalning av skatt, förutsatt att det inte finns fara för att det ska uppstå dröjsmål med betalningen. Fara för dröjsmål med betalningen skulle exempelvis kunna föreligga om den skattskyldiges tillgångar består av volatila finansiella tillgångar, som aktier, eller andra tillgångar som har ett osäkert framtida värde. Exempel på sådana tillgångar kan vara till exempel dagligvaror som snabbt tappar i värde. För att undersöka huruvida det föreligger fara för dröjsmål med betalningen bör Skatteverket ges möjlighet att beräkna tillgångarna innan beslut om eventuellt anstånd ges. Om det finns osäkra tillgångar som för tillfället är värderade över gränsvärdet för skulden bör anstånd inte ges, utan betalning av skatten ske direkt, likt idag.

Detta förslag skulle innebära att betydligt fler skulle få anstånd vid betalning av skatt, utan att äventyra Skatteverkets möjlighet att få in medlen. En sådan lagändring skulle öka förutsebarheten och ge ett stärkt skydd för enskilda att undvika att felaktig skatt behöver betalas in. Bredare sett ger detta en förbättrad rättssäkerhet för både privatpersoner och företag, som skulle vara till gagn för företagsklimatet i Sverige.

## Högre ersättning av processkostnader

Som framgått ovan, ges det i domstol låg ersättning för de yrkade ombudskostnaderna i skattemål. Endast ca 13 procent totalt av yrkade belopp ersätts, och full ersättning ges i endast ca sex procent av fallen där den enskilde vunnit gehör för sin överklagan. Det gör att det blir väldigt dyrt för den skattskyldige som behöver hjälp av skattejuridiskt kunniga ombud i processen mot Skatteverket, som har större resurser och erfarenhet av processer. För att stärka jämvikten och rättssäkerheten i skatteprocessen behöver full ersättning för ombudskostnader vid vinst ges i högre utsträckning och ersättningsnivåerna vid delersättning höjas. Såsom reglerna ser ut idag är det skäliga kostnader för ombud som ska ersättas, men det kan inte anses vara skäligt att det i snitt endast är 13 procent av det yrkade beloppet som ersätts vid vinst. Att på ett ordentligt och rättssäkert sätt kunna utreda komplicerade skattejuridiska frågor och omständigheter är en förutsättning för att kraven på *access to justice*, rätt till effektiva rättsmedel, för den enskilde ska anses uppfylla.

Ur detta kan sägas att lagstiftningen i sig till synes är väl avvägd, men att den inte tillämpas korrekt i landets domstolar, då ersättning ges i alldeles för låg utsträckning och omfattning. Med tanke på dess bristfälliga tillämpning i domstolar behöver därför lagstiftningen förändras och förtydligas.

Huvudregeln bör ändras till att ersättning för ombudskostnader ska ges fullt ut, förutsatt att dessa inte är uppenbart oskäligen. Endast vid fall där den skattskyldige yrkat på uppenbart oskäligen ersättningskostnader ska dessa sättas ned. Detta kommer öka möjligheten för den skattskyldige att få ersättning för dennes fulle ombudskostnader, men kommer samtidigt inte öppna upp för oseriösa yrkanden och orimliga kostnader för staten.

En förändring i denna riktning skulle stärka rättssäkerheten och möjligheten för enskilda och företagare att tillvarata sin rätt. Det är tydligt att lagstiftaren haft som ambition att ombudskostnader ska ersättas i högre grad, men det är tyvärr lika tydligt att domstolarna inte följt denna anmodan. Av den anledningen krävs förtydligande i lagstiftningen.



## Ökad kvalitet i förvaltningsdomstolarna

Under våren 2018 genomförde Demoskop, på uppdrag av Rättvis skatteprocess, en undersökning riktad till samtliga ledamöter av Sveriges Advokatsamfund. Syftet var att utröna hur advokater som arbetar med skatterätt uppfattar att processen fungerar i skattemål vid Sveriges förvaltningsdomstolar. Övriga advokater tillfrågades för att utgöra referensgrupp.

En klar majoritet av advokaterna som processar i skattemål – 61 procent – anser att förvaltningsdomstolarna är partiska, och endast 12 procent anger att de är opartiska. Bland advokater som processar i andra domstolar, främst allmän domstol, är det endast 7 procent som upplever att domstolen är partisk.

Något annat advokater som processar i skattemål riktar hård kritik mot är hur domarna motiveras. 69 procent anser att det oftast inte går att utläsa i domarna hur domstolen resonerat när den dömt. Motsvarande andel för advokater som processar i andra domstolar är 17 procent.

Sammanfattningsvis svarar två av tre advokater att processerna i förvaltningsdomstol inte håller tillfredställande kvalitet. Bland dem som processar i övriga domstolar är endast en av tio av den uppfattningen.

Ur rättssäkerhetssynpunkt är det av oerhörd vikt att domstolarna åtnjuter ett högt förtroende. Resultatet från undersökningen indikerar att så inte är fallet vad avser skattemålen vid förvaltningsdomstolarna. Tvärtom bör undersökningens resultat rimligen tolkas som att kvaliteten vid processen i skattemål är oacceptabelt undermålig och att väsentliga förbättringar måste genomföras.

För att stärka kvaliteten i domstolarna bör följande åtgärder vidtas:

- 1.** Rekryteringen till förvaltningsdomstolarna bör breddas. För att nå materiellt korrekta beslut och domar är det viktigt med en spännvidd i synsätt och uppfattningar. Därför är det viktigt att fler domare med bakgrund som advokat eller ombud med erfarenhet från näringslivet tillsätts. På så sätt ökas mångfalden i förvaltningsdomstolarna.
- 2.** Det krävs ökad specialisering i domstolarna. En statlig utredning från 2014 om specialisering i skattemål (se ovan) drog slutsatsen att var tredje förvaltningsrätt inte kunde anses upprätthålla en tillfredsställande skattespecialisering, då domstolarna inte hade tillräckligt målunderlag och hade för få domare som arbetade med skattemål. Det får självklart effekter på domkvaliteten.

## Stärkt ställning för allmänna ombudet

Det allmänna ombudets självständiga roll kan ifrågasättas. Det allmänna ombudet ska, som nämndes ovan, utses av regeringen och ha en självständig ställning i förhållande till Skatteverket. I praktiken överklagar dock det allmänna ombudet Skatteverkets beslut inifrån myndigheten. Det allmänna ombudet hos Skatteverket har sitt tjänsteställe i Skatteverkets lokaler.<sup>39</sup> Därutöver kan det allmänna ombudet även anlita tjänstemän hos den beslutsfattande myndigheten för att företräda det allmänna ombudet i domstol. Med anledning av detta är det relevant att ifrågasätta om det inte skapar en jävliknande situation<sup>40</sup> och om det allmänna ombudet verkligen kan sägas inta en självständig ställning.

Skatteverket påpekar självt att en förutsättning för att det allmänna ombudets verksamhet ska fungera som det är tänkt är att Skatteverket underrättar ombudet om alla beslut som man anser bör komma ifråga för överklagande.<sup>41</sup> Skatteverket menar att avsikten inte är att allmänna ombudet ska ta initiativ till att överklaga Skatteverkets beslut eller ägna sig åt kontroll eller granskning av myndighetens beslut.<sup>42</sup> Det är problematiskt att beslutsmyndigheten själv, som egentligen inte kan överklaga sina egna beslut, har en möjlighet att indirekt göra det. Skatteverkets uppfattning är problematisk i förhållande till det allmänna ombudets självständiga ställning. Vidare går det att ifrågasätta denna ordning ur ytterligare ett viktigt hänseende, nämligen principen om gynnande besluts orubblighet. Principen föreskriver att en beslutsmyndighet inte kan ändra ett för den enskilde gynnande beslut.<sup>43</sup> Om det allmänna ombudet inte garanteras en tillräckligt självständig ställning finns risk för att principen åsidosätts.

Mot bakgrund av ovanstående bör det allmänna ombudet ses över för att öka funktionens självständighet – och, i förlängningen, dess legitimitet. Först och främst bör det allmänna ombudets uppdrag och funktion tydliggöras och regleras i lag. I dagsläget framgår endast att funktionen ska finnas och vilka befogenheter som uppdraget medför. Av legitimitetsskäl bör därför förtydliganden ske, bland annat avseende på vems uppdrag det allmänna ombudet agerar. Vidare bör det tydliggöras att det allmänna ombudet är beroende av att Skatteverket samarbetar och bistår med uppgifter, upplysningar och annan hjälp som ombudet behöver för att fullgöra sitt uppdrag – men att Skatteverket inte ska styra hur ombudet ska fullgöra sitt uppdrag. I övrigt bör övervägas ytterligare

---

<sup>39</sup> Allmänna ombudet för Skatteverket, *Årsrapport 2016*, s. 4.

<sup>40</sup> Jämförelse kan göras med de allmänna ombuden hos Försäkringskassan; se Guggenheimer, Maria, "AO måste synas i fallen med indragen assistans", *GP* 30 november 2017

<sup>41</sup> Skatteverket.se, "Överklagande av allmänna ombudet".

<sup>42</sup> Skatteverket, Riktlinje för samarbetet inom Skatteverket samt mellan Skatteverket och allmänna ombudet avseende överklaganden och processföring, dnr 131-470853-10/111, s. 4.

<sup>43</sup> Se t.ex. HFD 2016 ref. 13 där principen nämns.

tänkbara åtgärder för att öka funktionens självständighet och oberoende. Förslagsvis skulle myndigheten kunna placeras utanför Skatteverket och/eller processen omvandlas till ett trepartsförfarande.<sup>44</sup> Vidare finns skäl för att ta bort möjligheten att förordna om att en tjänsteman vid den beslutsfattande myndigheten företräder det allmänna ombudet i domstol. Detta med hänsyn till de ifrågasättanden av det allmänna ombudets självständighet som sådant förfarande kan föranleda. Vidare tycks inte möjligheten vara särskilt frekvent utnyttjad<sup>45</sup> och bristande efterfrågan kan i sig vara skäl för avskaffande.

## Ökad möjlighet till förhandsbesked

För att ytterligare stärka rättssäkerheten inom det svenska skattesystemet bör det ges en utökad möjlighet till förhandsbesked från Skatteverket. Idag är Skatteverkets handläggares rådgivning i telefon eller i skrift inte är bindande, vilket kan leda problem för företagare som litar på uppgifterna de får. I nuläget finns det två möjligheter till förhandsbesked i skattefrågor, varav båda har begränsningar. Genom *brevsvar från Skatteverket* kan man inom vissa begränsade skatteområden få förhandsbesked. Beroende på skatterättslig fråga kan förhandsbeskedet vara bindande eller icke-bindande för Skatteverket. Det rör sig till exempelvis om icke-bindande besked vid utdelningar av aktier eller bindande prissättningsbesked vid internationella transaktioner inom koncerner.

Utöver Skatteverkets besked kan man även begära *förhandsbesked från Skatterättsnämnden*, där ett antal utomstående skatteexperter avgör skatteärendet, förutsatt att de har tillräckligt med sakuppgifter och underlag. Skatterättsnämndens beslut är bindande för Skatteverket, men kan överklagas och ändras av Högsta förvaltningsdomstolen. Förhandsbesked från Skatterättsnämnden är kostnadsbelagt, men kräver ofta också kostsam rådgivning från skattejuridiskt kunniga ombud för att kunna ställa rätt frågor. Processen tar dessutom ofta lång tid och är inte väl lämpad för mindre skatterättsliga frågeställningar. Sett utifrån hur många olika skattefrågor som finns, och hur få frågor man kan få förhandsbesked inom, finns det skäl att utöka förhandsbeskedsinstitutet. Det bör ges möjlighet att få bindande skriftliga besked av Skatteverket i skattefrågor. Som läget är idag kan företagare rätta sig efter vad Skatteverket säger i telefon eller skrift men i efterhand ändå få sin slutgiltiga skatt höjd med oväntat stora belopp – trots att företagaren har följt Skatteverkets rekommendationer. För att undvika situationer där företagare rättar sig efter Skatteverkets handläggares felaktiga råd om vilken framtida skatt som ska betalas vid exempelvis fusioner, nyemissioner, underprisöverlåtelser, fastighetsförsäljningar eller andra

<sup>44</sup> I dagsläget företräder det allmänna ombudet staten i en överklagandeprocess.

<sup>45</sup> SOU 2018:05, s. 134 ff.

komplexerade transaktioner, krävs bindande skriftliga besked från Skatteverket.

## Reformerat företrädaransvar

Det skatterättsliga företrädaransvaret har länge varit omdebatterat. Företrädaransvaret innebär att företrädare för ett bolag kan bli personligt betalningsansvarig för bolagets obetalda skatteskulder. Det utgör således ett undantag från huvudregeln om begränsat ansvar, men även från de regler i aktiebolagslagen om associationsrättsligt ansvar för bolagets skulder (t.ex. tvångslikvidationsreglerna i 25 kap ABL). Reglerna om företrädaransvar infördes ursprungligen genom 1967 års uppbördsförordning och återfinns idag i 59 kap. skatteförfarandelagen. För att ansvar enligt lag ska kunna utkrävas är tanken att företrädaren ska ha agerat antingen uppsåtligt eller grovt oaktsamt. I praktiken är det dock ifrågasatt huruvida en sådan subjektiv prövning företas. Framför allt har kritiken mot företrädaransvaret handlat om att ansvaret har utvecklats alltför hårt och i praktiken blivit ett strikt ansvar.<sup>46</sup> Kritikerna pekar på att domstolarna snarare, vid den subjektiva prövningen, gör en sorts förenklad prövning utifrån huruvida så kallade "verksamma åtgärder" har vidtagits senast vid skatteskuldernas förfallotidpunkt eller inte, och inte ser till den enskilda situationens omständigheter. Om företrädaren exempelvis inväntar en stor inbetalning från en kund och därigenom är i tron att likviditetsproblemet endast är tillfälligt, löper företrädaren stor risk att själv behöva betala skatten genom företrädaransvar.

Debatten har framför allt handlat om att bedömningen ofta har varit hård och effekterna för företaget och företrädaren drastiska<sup>47</sup>, men även att tolkningen av vem som kan anses som "företrädare" har gjorts alltför brett, på ett sätt som innebär rättssäkerhetsproblem.<sup>48</sup> Det finns ett antal förslag på hur problematiken kring den hårda tillämpningen av företrädaransvaret ska lösas. En del, bland annat juridikprofessorerna Carl Svernlöv och Roger Persson Österman, förespråkar ett helt avskaffande av regeln.<sup>49</sup> De pekar på att det redan finns en fungerande regel i tvångslikvidationsreglerna i ABL för allvarligt klandervärda situationer, som också träffar företrädaransvarsfallen i situationer då det är motiverat.

---

<sup>46</sup> Se bl.a. Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, 2015 samt Persson Österman, Roger, "Slopa företrädaransvaret", *Dagens Industri* 2017-11-06

<sup>47</sup> I t.ex. fallet HFD 2016 ref. 60 utkrävdes en företrädare på 716 miljoner kr enligt företrädaransvaret. Det nedsattes i överinstanserna till två miljoner kr.

<sup>48</sup> Se vidare i Persson Österman, Roger, *Företrädaransvar – kan det avskaffas?*, Näringspolitiskt forum rapport 20, Entreprenörskapsforum, 2017

<sup>49</sup> Persson Österman, Roger & Svernlöv, Carl, "Gärna skuldsanering - men först en reform av företrädaransvaret", *Dagens Juridik* 2 september 2014

Om regelverket alltjämt ska finnas kvar finns det ett antal tänkbara åtgärder att vidta. I en rapport från Statskontoret<sup>50</sup> på uppdrag av regeringen, publicerad i maj 2018, konstaterades bl.a. följande:

- › befrielsegrunderna i lagstiftningen behöver tydliggöras
- › Skatteverket behöver förbättra sin ärendehantering
- › Bolagsverket och Skatteverket behöver förbättra informationen till företagare och styrelsemedlemmar

Rapporten behandlade dock endast bestämmelserna om hel eller delvis befrielse samt regeln om anstånd och således inte tillämpningen av de subjektiva rekvisiten, framför allt grov oaktsamhet, vilket den offentliga debatten har fokuserat på. Det är således önskvärt att det också utreds hur bestämmelsen om grov oaktsamhet tillämpas och att åtgärder vidtas.

Regelverket bör förändras för att ta sikte på mer klandervärda beteenden, så som brottslighet och uppsåt, istället för betalningsförseningar som beror på slarv eller okunskap. Kännedomen om regelverket behöver öka, genom tydligare information från berörda myndigheter. Grunderna för betalningsbefrielse bör också kunna tillämpas mindre restriktivt av domstolarna. I nuläget uppstår en krock mellan reglerna om tvångslikvidation i 25 kap ABL och företrädaransvarsreglerna i 59 kap SFL, som är mycket problematisk ur rättssäkerhetssynpunkt – det är oklart hur en företrädare ska agera för att göra rätt. Skatteverket bör vidare inte ges en ”gräddfil” utan behandlas som övriga borgenärer. Anstånd med betalning bör vara presumtionen, för att komma bort från dagens konkursdrivande reglering.

---

50 Statskontoret, *Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret*, 2018:14, maj 2018



## Avslutande ord

Rättssäkerhet för den enskilde gentemot staten är inte något privilegium eller någon lyx. Det är en grundläggande rättighet – och det gäller även för enskilda i egenskap av företagare.

Mycket av den offentliga debatten om skattepolitiken ägnas åt skattenivåer och fördelningspolitiska aspekter. Rättssäkerhet och möjliga förbättringar av skatteprocessen hamnar oftast i skymundan – trots att sådana förbättringar i många fall kan genomföras utan några betydande utgiftsökningar för det offentliga.

Sverige är ett av de länder i världen som rankas högst vad avser rättsstatlighet, frånvaro av korruption och företagsklimat. För att Sverige ska behålla denna fina position krävs att brister i rättsstaten uppmärksammas, och åtgärdas. Vi hoppas att denna rapport kan bidra till det.

# Källor

---

## Lagförslag

- Prop. 1971:30
- Prop. 2002/03:99
- Prop. 2010/11:165
- Prop. 2014/15:131
- Prop. 2017/18:7
- Prop. 2017/18:279
- Motion 2014/15:2788
- Motion 2017/18:2799
- Motion 2017/18:3725

## Utredningar

- SOU 1993:62
- SOU 1996:116
- SOU 2001:25
- SOU 2009:58
- SOU 2013:62
- SOU 2014:76
- SOU 2017:94
- SOU 2018:05

## Rättsfall

- NJA 2013 s. 502
- HFD 2016 ref. 13
- Gondrand & Garancini v. France, C-169/80, 9 juli 1981
- Frydlender v. France, no. 30979/96, 27 juni 2000

## Litteratur

- Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Norstedts juridik, 1995
- Ravlik, Maria, *Determinants of international migration: A global analysis*, National Research University Higher School of Economics, 2014
- Roslander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, 2007
- Roos, Mari-Ann, lagkommentar till 20:1 BrB, *Brottsbalken: en kommentar*, Karnov
- Simon-Almendal, Teresa, *Företrädaransvar*, Norstedts juridik, 2015
- Smith, Adam, Om folkens välstånd, 1776 (svensk översättning av Dagmar Lagerberg, ur *Den osynliga handen*, Timbro, 2007)
- Wejedal, Sebastian, *Rätten till biträde – Om biträdeskostnaders hantering vid svenska domstolar*, Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, december 2017

## Foto

- Högsta förvaltningsdomstolen, s. 14. Foto: Holger Ellgaard



## Rapporter m.m.

- Allmänna ombudet för Skatteverket, Årsrapport 2016. [https://cdn2.hubspot.net/hubfs/315629/Tax\\_matters/Rapporter\\_bilder\\_Tax\\_matters/AO\\_%C3%A5rsrapport%202016.pdf?t=1539327675294](https://cdn2.hubspot.net/hubfs/315629/Tax_matters/Rapporter_bilder_Tax_matters/AO_%C3%A5rsrapport%202016.pdf?t=1539327675294) (hämtad 2018-10-02)
- Persson Österman, Roger, *Företrädaransvar – kan det avskaffas?*, Näringspolitiskt forum rapport 20, Entreprenörskapsforum, 2017
- Rättvis skatteprocess, *Anstånd i skattemål*, 2018
- Rättvis skatteprocess, *Ersättning i skattemål*, 2018
- Skatteverket, *Företagens skattepolicy som en del av CSR – Skatteverkets syn*, intern riktlinje, dnr. 131-289636-15/113, 2015-08-24
- Skatteverket, *Riktlinje för samarbetet inom Skatteverket samt mellan Skatteverket och allmänna ombudet avseende överklaganden och processföring*, dnr 131-470853-10/111
- Statskontoret, *Översyn av det skatterättsliga företrädaransvaret*, 2018:14, maj 2018
- Svernlöv, Carl och Persson Österman, Roger, CSR i företagsbeskattning, Svenskt Näringsliv, april 2016
- Hansson, Ingemar, "Skatteetik är en styrelsefråga", *Dagens Industri* 2011-05-18
- Magnusson, Per, "Har Portugalpensionärer också för låg skattemoral?", *Dagens Industri*, 21 maj 2011
- Maxeiner, James, "Some Realism About Legal Certainty in the Globalization of the Rule of Law", *Houston Journal of International Law*, Vol. 31, No. 1, s. 27-46, 2008
- Nyqvist, Kerstin, "Skatteverket ska prata lag inte moral", *Dagens Industri*, 19 maj 2011
- Persson Österman, Roger, "Slopa företrädaransvaret", *Dagens Industri* 2017-11-06
- Persson Österman, Roger & Svernlöv, Carl, "Gärna skuldsanering - men först en reform av företrädaransvaret", *Dagens Juridik* 2 september 2014
- Sjöstrand, Mats, "Riksskatteverket slår larm om attitydförändring bland unga: 'Skattefusk accepteras'", *Dagens Nyheter* 2002-04-08

## Onlinekällor

- Skatteverket.se, "Överklagande av allmänna ombudet" <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.10/340499.html> (hämtad 2018-09-26)
- Guggenheimer, Maria, "AO måste synas i fallen med indragen assistans", GP 30 november 2017. <http://www.gp.se/debatt/ao-m%C3%A5ste-synas-i-fallen-med-indragen-assistans-1.4880825> (hämtad 2018-09-26)

## Artiklar

- Hansson, Ingemar, "Skatt är en styrelsefråga", *Dagens Industri* 2015-09-16



▄▄▄▄▄▄▄ Rättvis  
▄▄▄▄▄▄▄ skatteprocess

[www.rattvisskatteprocess.se](http://www.rattvisskatteprocess.se) | [info@rattvisskatteprocess.se](mailto:info@rattvisskatteprocess.se)

Twitter: @skatteprocess  
Facebook: Rättvis skatteprocess

## **företagarna**

[www.foretagarna.se](http://www.foretagarna.se) | [info@foretagarna.se](mailto:info@foretagarna.se)

Twitter och Instagram: @foretagarna  
Facebook och LinkedIn: Företagarna