

SKATTEPROCESSEN

Vad varje företagare bör veta



Skatteprocessen

– vad varje företagare bör veta

Box 5625, 114 86 Stockholm
08-545 038 10 | www.dnv.se

© Stiftelsen Den Nya Valfärden

Innehållsförteckning

Förord	5
Skatteverket och förvaltningsdomstolarna	9
Hur säker ska en myndighet vara?	17
Lägre beviskrav i förvaltningsdomstolar än i allmänna domstolar	18
Sannolik förklaring	22
Ännu lägre beviskrav hos Skatteverket	23
Domstolarna beslår Skatteverket med fel	27
Två mål om ”osanna fakturor”	28
Två stickprovsundersökningar	31
Slutsatser	44
Får Skatteverket nästan alltid rätt i domstolarna?	45
Förvaltningsdomstolarna spelar med	47
En viktig undersökning	47
Mer i detalj	49
Mer om Skatteverkets nit	55
Beslut utan laglig grund	56
Beslut enligt lagar som inte längre gäller	57
Oförmåga att erkänna egna fel	58
Oginhet	60
Företagarombudsmannen gör ett sensationellt juridiskt experiment i full skala	63
De drabbade företagen	64
Condictio indebiti	65

Experimentets genomförande	66
Slutsats	68
Går det så går det	69
Vad ska man göra åt det här?	73
Förvaltningsdomstolarna	73
Övriga kontrollmyndigheter	75
Skatteverket	75
Den fjärde statsmakten – media	78
Skattetillegg	78
Ersättning för rättegångskostnader och offentlig försvarare	80
Anstånd med skattebetalning	81
Hur du som företagare bör handla vid en skattetvist	83
Alltid i din verksamhet	83
Vid revision	84
Vid upptaxering	85

Förord

Företagarombudsmannen, som är en del av Stiftelsen Den Nya Välfärden, får ofta kontakt med företagare som anser sig illa behandlade eller rentav trakasserade av Skatteverket. (Företagare som är nöjda med Skatteverket, och sådana finns också, hör inte av sig till oss, så urvalet må vara snett.) Många av dessa företagare hävdar vidare att förvaltningsdomstolarna är alltför följsamma gentemot Skatteverket och menar att en företagare som hamnar i klorna på dessa organisationer kan vara så gott som rättslös.¹

Dessa erfarenheter och anklagelser utgör bakgrunden till denna skrift. Vi ville inte låta oss nöja med den anekdotiska information vi fick, utan försöka ta reda på om det fanns något mönster. För att göra en lång historia kort kom vi fram till att det ligger mycket i de synpunkter som framförts till oss. Det var inte tillfälligheter som drabbat företagarna.

Samtidigt är det nog sant, även om vi inte forskat på den punkten, att Skatteverket på senare år ansträngt sig för att bli mer tillmötesgående mot företagare. Skatteverket säger att det ligger till på det viset och vi har ingen anledning att säga emot, för det stämmer med vad vi fått oss berättat.

¹ Detta är förstås inget nytt. Redan i den undersökning som låg till grund för vår skrift Värsta kränglet från 2004 framkom att många företagare upplevde att de behandlas med ogrundad misstänksamhet av myndigheter och uppfattas som skurkar. Därmed inte sagt att det inte finns skurkar.

Men det räcker inte. Vi vågar påstå att övergrepp förekommer tillräckligt ofta för att företagares rättssäkerhet ska vara hotad. Omsorgen om rättssäkerheten ligger bakom det engagemang som lett fram till denna skrift.

Ledamoten i Företagarombudsmannen Nils-Eric Sandberg har formulerat följande grundsatser om rättssäkerheten:

Rättssäkerheten är rättsstatens juridiska ryggrad och samvete. Utan den fungerar inget civiliserat samhälle.

Med rättssäkerhet menar vi:

- Att lagstiftningen ska vara transparent. Lagreglerna ska vara begripliga för alla som berörs. Alla ska förstå innebörden av de lagregler som berör dem.
- Rättsskipningen ska vara transparent och förutsebar. Domstolarnas praxis ska vara så tydlig och begriplig att envar åtalad ska kunna förstå innebörden av domstolarnas resonemang.
- Alla ska behandlas lika. "Equal treatment of equals" är en av rättsstatens fundamentala grundsatser. Rättsstaten får inte särbehandla personer efter deras juridiska eller professionella status.

Många har hjälpt oss att samla det material som presenteras här. Ett särskilt tack riktas till Micha Velasco vid Företagarombudsmannen samt Pär Cronhult vid Konkurrenskommissionen (som också är en del av Stiftelsen Den Nya Valfärden). Mikael Wokander har gett värdefulla råd och stått till förfogande som samtalspartner. Vi vill också tacka företagarna Elias Melki och Stefan Wikström samt skattejuristerna Jan Kleerup och Urban Rydin, jur dr Helena du Rées samt advokaterna Göran Alfheim, Börje Leidhammar, Jan Thörnham-

mar och Stephane Pleijel för tips och synpunkter. Vi vill även tacka för de remissvar som kommit in. Vi har också fått hjälp av advokat Peter Nordquist, skattejurist Maj Britt Remstam, näringspolitiska sekreteraren Marcus Gränsmark, docent Roger Persson Österman, advokat Leonie Selting och skattejurist Kerstin Nyquist. Naturligtvis är ingen av dessa skyldig till fel och brister som kan förekomma i texten.

Trots att de måste ha anat att vi varit ute efter deras skalp har vi fått hjälp och vänligt bemötande av rättschef Vilhelm Andersson, pressekreterare Annelie Sjöström, skattedirektör Björne Sjökvist samt Erica Sverne vid Skatteverket, vilket vi uppskattar och imponeras av.

Denna skrift presenterades ursprungligen hösten 2010 och fick ett engagerat mottagande. På grund av det intresse skriften väckt presenterar vi nu en andra, omarbetad, upplaga.

Stockholm i april 2012

Tommy Adamsson
Ordförande
Företagarombudsmannen

Patrik Engellau
Ordförande
Den Nya Vålfärden

Skatteverket och förvaltningsdomstolarna

Den här skriften handlar om den rättssäkerhet, eller snarare rättsosäkerhet, som råder i skattefrågor för företagare. Skatteverket, som ibland uppför sig föredömligt hederligt och omtänksamt gentemot företagare, kan i andra ärenden tappa koncepterna och på synnerligen lösa grunder trakassera företagare som det av någon anledning fattat misstankar emot. Skatteverket är ett oberäkneligt verk.

Om en tvist uppstår mellan Skatteverket och den skattskyldige kan den skattskyldige överklaga Skatteverkets beslut till förvaltningsrätt (som tidigare kallades länsrätt), kammarrätt och i sista hand till Högsta Förvaltningsdomstolen (som tidigare kallades Regeringsrätten).

I denna skrift hävdas att domstolarna har en tendens att vara partiska till Skatteverkets förmån. Förvaltningsdomstolarna har förenat sig med Skatteverket i dess strävan att dra in pengar till statskassan, en strävan som må vara förstäelig vad gäller Skatteverket (men likväl näppeligen i överensstämmelse med verkets uppdrag), men knappast när det gäller domstolarna. Om domstolarna hade sett mer till företagares och andra medborgares rättssäkerhet så hade Skatteverkets tidvis återkommande övergrepp troligen inte varit möjliga.

Det finns ett pactum turpe – skamlig överenskommelse på latin – mellan Skatteverket och förvaltningsdomstolarna. En första fråga är hur det blivit så. En del av svaret är att det i varje fall inte gått till på följande sätt:²

En gång träffades chefen för Skatteverket och chefen för Förvaltningsdomstolarna på en konferens. De kom i samspråk om hur de bäst skulle främja sina respektive intressen.

– Vårt intresse är att dra in så mycket pengar som möjligt till vår uppdragsgivare finansministern, sa chefen för Skatteverket.

– Det var intressant att höra, sa chefen för Förvaltningsdomstolarna. Vårt intresse är att skipa rättvisa exempelvis i skattemål och att värna om rättssäkerheten.

– Jag vet att ni ser det på det sättet, sa chefen för Skatteverket och mörknade i synen. Det gör vårt arbete mycket svårare. Jag ska säga dig hur det ligger till i verkligheten. Alla företagare skattefuskar för de vet att när deras mål kommer upp i Förvaltningsrätten och deras advokater pladdrar om bevisvärdering och rättssäkerhet så blir era mesiga domare skakis och frikänner skurkarna. En sak kan du lita på, de som vi vill klämma åt är skyldiga, det vet vi även om vi kanske inte har några bevis. Har du tänkt på hur mycket pengar staten förlorar på att era domare inte fattar att man aldrig kan lita på en företagare?

Det hade chefen för Förvaltningsdomstolarna inte tänkt på. Men han förstod problemet. Även han var ju statsanställd.

– Är de verkligen så slipade? frågade han.

– Vilka då? sa chefen för Skatteverket.

– Företagarna.

– Du anar inte, sa chefen för Skatteverket.

2 Den kursiverade texten är avsiktligt skämtsam och därmed väsensskild från resten av skriften. För övrigt finns ingen chef för Förvaltningsdomstolarna.

– Då förstår jag att vi måste utveckla ny praxis, sa chefen för Förvaltningsdomstolarna efter att ha suttit och vridit på sig ett tag.

– Now you are talking, skrek chefen för Skatteverket. Praxis var ordet. Först ska vi sänka beviskraven. Det måste bli lättare att fälla skattebrottslingarna.

– Men vi har ju regler kring det där, sa chefen för Förvaltningsdomstolarna. ”Bortom allt rimligt tvivel” och ”bättre fria än fälla” och allt det där.

– Äsch, sa chefen för Skatteverket. Vi säger att det där bara gäller i brottmål. I skattemål gäller annorlunda förhållanden.

– Hur då annorlunda? undrade chefen för Förvaltningsdomstolarna oroligt.

– Det är väl självklart, sa chefen för Skatteverket. Om det inte fanns straff för pedofili och mord skulle inte alla bli pedofiler och mördare. Men om det inte fanns straff på skattefusk skulle alla blir skattefuskar, det kan du hoppa upp och klappa dig på.

Chefen för Förvaltningsdomstolarna tyckte argumentet var bestickande och ett acceptabelt skäl att sänka beviskraven i skattemål.

– Hur långt ska vi sänka kraven, tycker du? undrade han.

– Om mina tjänstemän har anledning att misstänka en företagare för skattebrott så borde det räcka för att fälla honom, sa chefen för Skatteverket.

– Men herregud, då skulle ni ju vinna vartenda mål! utropade chefen för Förvaltningsdomstolarna. Det är inte trovärdigt. Det skulle kännas som ett presidentval i Zimbabwe.

Det var ett argument som chefen för Skatteverket kunde begripa. Sverige var ju trots allt en rättsstat som satte rättssäkerheten högt. De principerna höll även chefen för Skatteverket

nära hjärtat bara det inte inkräktade på hans möjligheter att nypa till skattesmitare.

– Vi gör så här, sa han efter en stunds tankemöda. Då och då skickar vi på er ett fall där det är så inihelvete uppenbart att företagaren är oskyldig att era domare bara måste frikänna honom. Då kan vi på Skatteverket mumla något att även vi kan misslyckas ibland och att det är tur att vi har så rättrådiga Förvaltningsdomstolar. Och då fattar hela folket att alla de andra fallen som vi vinner är helt ok i ett rättighetsperspektiv.

– Men alla advokater och sådana kommer ju att genomskåda tricket, sa chefen för Förvaltningsdomstolarna häpet.

– Det är det som är det fina i kråksången, myste chefen för Skatteverket. Varenda advokat och revisor och skattekonsult kommer att tala om för företagarna att de är rättslösa om vi kommer på dem. Exempel är statuerat även om företagaren blir frikänd, för processen kan vara så upprivande i alla fall att han kanske förlorar både företaget, familjen och framtiden. Det gör dem nog lagom försiktiga, he he he. Jag vill att företagarna ska fatta att Skatteverket inte är att leka med.

Så har det alltså inte gått till. Det är bara i konspirationsteoretikers upphettade hjärnor som sådant inträffar. Men om det gått till på det viset hade det förklarat en hel del, för som det visas i den här skriften är det så det fungerar. På konferenser, i debattartiklar och böcker och i alla andra upptränkliga sammanhang påpekar advokater, jurister, skattekonsulter och andra insatta ständigt att rättssäkerheten hotas för företagare i skattemål. Skatteverket har ett ständigt återkommande motargument som verkligen biter: Så ligger det absolut inte till! Vi får ju rätt i domstol. Och när vi får fel rättar vi oss omedelbart.

Till exempel pågick en debatt under våren 2010 i Dagens Industri om företagares rättssäkerhet i skattemål. Rättssäkerhet betyder i det här fallet att en skattskyldig inte ska bli anklagad och ej heller dömd på lösa grunder. Här är några citat från debatten:

”Skatteverket bör inte tillåtas att på grundval av ett miss-tänkliggörande resonemang åsidosätta gängse beviskrav”, skriver professorerna Jan Ramberg, Erik Nerep och Anders Hultquist den 12 januari.

”Konstateras kan dock”, skriver advokaten Peter Nordquist den 15 januari, ”att bevisreglerna förefaller ha utformats med statens intresse av att få in skattepengar för ögonen. Rättssäkerheten har således fått vika.”

”Det måste ställas mycket höga krav på bevisning på Skatteverket...”, skriver docent Roger Persson Österman och skattejurist Staffan Renström den 12 februari. ”Det räcker inte som i de granskade ärendena att Skatteverket vid en samlad bedömning ’finner’ att fakturorna är osanna. Domstolarna använder liknande uttryck i domarna. Ofta saknas resonemang om bevisningen... [Det är] anmärkningsvärt att de flesta av de studerade domarna är så summariska. Det är inte värdigt ett rättssamhälle. Oskyldiga drabbas synnerligen hårt och en allmän osäkerhet vad som gäller sprider sig.”

”Det har skett en klar förändring i Skatteverkets processföreläggning”, skriver skattejuristen Maj-Britt Remstam den 15 april. ”I alltför många skatteprocesser har processföreläggningen utvecklats till att Skatteverket i svepande ordalag påstår att vissa omständigheter föreligger i ett misstänkliggörande resonemang, utan att ens förete några som helst bevis för påståendena.”

”Skulle domstolarna ta allvarligt på sin skyldighet att motivera domarna skulle Skatteverket tvingas precisera vilka bevis som åberopas och vad det vill visa med varje bevis”, skriver advokat Leonie Selting den 29 april. ”Den skattskyldige kan inte försvara sig mot oprecisa påståenden från Skatteverket. Genom att höja kraven på bevisprecisering skulle domstolarna bidra till att främja rättssäkerheten.”

Skatteverket var inte svarslöst.

”Skatteverket driver bara de ärenden där vi anser att vi har tillräcklig bevisning för skattefusk”, svarar skattedirektören Urban Strömberg vid Skatteverket den 16 februari. ”Vi har vunnit 90 procent av de ärenden som prövats i domstol... Skatteverket tycker att domarna håller hög kvalitet men vi är tacksamma när domstolarna utvecklar sina ställningstaganden så att vi kan dra lärdom i vårt fortsatta arbete. Skatteverket finner ingen anledning att ändra sin inriktning.”

”Jag upplever inte att domstolarna har sänkt sina krav på vår bevisföring”, svarar rättschefen på Skatteverket Vilhelm Andersson. ”[Vi] anpassar snabbt vårt agerande när ställningstaganden har underkänts vid rättslig prövning”, svarar generaldirektören vid Skatteverket Ingemar Hansson den 8 maj. ”Skatteverket är månt om att skatteprocessen är rättssäker.”

Oavsett hur samsynen mellan Skatteverket och förvaltningsdomstolarna kommit till – och sannolikt är det inget mer komplicerat som ligger bakom än den byråkratiska instinkt som med sömngångaraktig precision alltid garanterar att en organisation medvetet eller omedvetet utvecklar ett synsätt och ett beteende som gynnar dess egenintressen – så tycks utomstående bedömare vara överens om att den sam-

synen finns. Bara Skatteverket, som är part i målet, hävdar en annan uppfattning.

I resten av denna skrift kommer systemet närmare att beskrivas och förslag till förändringar att presenteras.

Hur säker ska en myndighet vara?

I mänsklighetens råa naturtillstånd kunde överheter hunsas med sina undersåtar lite hur som helst. Med tiden – särskilt efter demokratins genombrott - blev det ändring på detta. Medborgarna fick rättigheter gentemot överheten, så kallade demokratiska fri- och rättigheter, som etablerar en sorts frizoner kring medborgarna som överheten inte får kränka.

Enligt den europeiska konventionen till skydd för mänskliga rättigheter ska var och en vara berättigad till ”en rättvis och offentlig rättegång” inför ”en oavhängig och opartisk domstol”.³

De straff domstolar dömer människor till kan vara obehagliga saker. ”Varje medborgare är gentemot det allmänna skyddad mot frihetsberövanden”, står det därför i Regeringsformen 2 kap 8 §. Det är en grundläggande princip att en domstol måste vara säker på sin sak när den fäller en dom. I oklara fall ska domstolen hellre fria än fälla. Det är värre att en oskyldig får ett straff än att en skyldig går fri.

Här börjar problemet. Hur säker ska en domstol vara? Vi ska redovisa praxis på den punkten och påpeka ett märkvärdigt faktum, nämligen att praxis skiljer sig ordentligt när det gäller brottmål och skattemål. För att döma i brottmål

3 Artikel 6:1.

måste domstolen vara mycket säker på sin sak, men när det ska dömas i skattemål är det mindre petnoga; där kan domstolarna döma på lösare grunder. Vidare ska vi visa att Skatteverket är ännu mindre noga i sin bevisföring och fattar beslut på ännu svagare grunder än vad som gäller för förvaltningsdomstolarna.⁴

Lägre beviskrav i förvaltningsdomstolar än i allmänna domstolar

Med beviskrav menas det bevisvärde som måste ha uppnåtts för att en omständighet för att anses styrkt eller bevisad. Man hade kunnat tänka sig att detta fastställts i lag, men så är det inte. Lagstiftaren har överlåtit till domstolarna att själva bestämma hur de ska ha det med beviskraven.

Då visar det sig att Högsta Domstolen, högsta instans i de allmänna domstolarna, bestämt vad som ska gälla i brottmål. Så här står det i en uppsats från Lund Universitet:

Rättegångsbalkens 35 kap. 1 § ger uttryck för att den rättsligt relevanta omständigheten skall vara ”bevisad” för att ett sakpåstående skall godtas som ett konstaterat faktum. Hur stark bevisning som krävs för att uppnå denna norm säger lagtexten dock ingenting om, dess innehåll har överlämnats åt rättspraxis att bestämma.

⁴ Att staten sett till att undanröja besvärande hinder för sin egen skatteindrivning är i och för sig inget nytt eller förvånande. Ett exempel finns i Regeringsformens 2 kap 10 § där retroaktiv lagstiftning förbjuds när det gäller brott, men tillåts när det gäller skatt. Man kan alltså inte bli bestraffad för en gärning som inte var förbjuden när man vidtog den, men om Riksdagen tycker det är lämpligt – ”om särskilda skäl påkallar det” – kan man i efterhand tvingas betala skatt för något som inte var skattebelastat när man gjorde det. Vad ”särskilda skäl” betyder vet man inte.

Sedan 1980-talets början har HD [Högsta Domstolen] uttryckt beviskravet i brottmål med lokutionen ”ställt bortom rimligt tvivel” och det är denna definition som idag anses vara den gängse i brottmål. Uttrycket är hämtat från den anglosaxiska rätten där det infördes i den amerikanska rättsordningen redan på 1700-talet som norm för straffrättskipningen med jury som där gällde och som fortfarande gäller. Uttrycket utgör idag ett internationellt etablerat mått på bevisningens erfordrade styrka i brottmål och i Sverige använde sig HD för första gången av detta i NJA 1980 s. 725.⁵

Inom juridiken finns ett antal uttryck som i fallande skala redovisar den grad av säkerhet en domstol kan ha, till exempel ”uppenbart”, ”styrkt”, ”sannolikt” eller ”antagligt”. En annan, snarlik stege är ”visshet”, ”till visshet gränsande sannolikhet”, ”mycket sannolikt”, ”sannolikt”, ”antagligt”. Frågan är dock vad allt detta betyder. ”Termer som ’antagligt’, ’sannolikt’, ’visat/styrkt’ och ’uppenbart’ har inget exakt intryck”, står det i ett av standardverken på området.⁶ ”Vi kan mena helt olika saker när vi använder sådana termer i vårt språk.”

För att komma till rätta med osäkerheten försöker jurister ibland översätta sådana formuleringar i siffror, till exempel att 75 procents säkerhet krävs för fällande dom. Huruvida den ögonskenliga exaktheten hos ett numeriskt uttryck har någon motsvarighet i verkligheten är oklart, men det hindrar inte att det kan leda juristernas tänkande: om man ska vara

5 Frida Wallin, *Beviskravet i brottmål*, Lund Universitet, 2002.

6 Börje Leidhammar, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Norstedts Juridik, 1995, sid 399.

säker till 90 procent krävs en hel del, medan 50 procent är mer som att spela krona och klave.⁷

När det gäller brottmål och allmänna domstolar är bilden således rätt enhetlig. Där gäller principen ”bortom rimligt tvivel” vilket ibland översätts till 95 procent.⁸

Så är det inte i förvaltningsrättsliga mål, till exempel skattemål. Där, konstateras i ovan citerade uppsats från Lund, ”laborerar man med ett flertal beviskrav vars nivåer inte alltid är tydligt fastslagna, mycket beroende på den mångfald som gör sig gällande i dessa måltyper och på en viss begreppsförvirring. Inte sällan saknas en konsekvent och stringent tillämpning av olika bevisuttryck...”

Högsta Förvaltningsdomstolen, förvaltningsdomstolarnas högsta instans, har inte som Högsta Domstolen satt ned foten vad gäller beviskrav i skattemål och andra förvaltningsärenden. Förra regeringsrådet Gustaf Petrén konstaterade att ”förvaltningsdomstolarna överhuvudtaget levererat få prejudikat avseende processuella spörsmål. Vad gäller frågan om utredning och bevisbörda finns nästan inga alls.”⁹

Detta innebär att förvaltningsdomstolarna står utan ledning av lag eller prejudikat när de ska fatta beslut i skattemål. Men beslutsfattande organisationssystem kan inte famla i blindo och därför har förvaltningsdomstolarna utvecklat en praxis. Det märkliga med denna praxis är att beviskraven i skattemål satts lägre än beviskraven i brottmål:

7 50 procent beviskrav tillämpas ibland i tvistemål vilket inte är så underligt, för där kan det handla om att domstolen ska – och måste! – avgöra vilken av två trätande parter som ska ges rätt. Det blir naturligt att lassa alla indicier och bevis i respektive vågskål och låta den vinna som får en aldrig så liten övervikt.

8 ”... beviskravet i brottmål skall ligga på 95 eller 98 procent beroende på vilken bevisvärderingsmetod man tillämpar” står det i H. Cassne m fl, Prövning av skattemål Bevis 3, Norstedts Juridik, 1999, sid 146.

9 aa sid 117.

Beviskravet i skatteprocessen¹⁰... är betydligt lägre [än i brottmål]. Det gängse kravet i förvaltningsmål är ”sannolikt”, vilket anses befinna sig på den nivå som uttrycks i begreppet ”sannolika skäl” (dvs motsvarande normen för frihetsberövande i brottmål)... även för skatteprocessen måste utgångsnormen anses vara ”sannolikt”, vilket med en skattniing i förhållande till fullständig säkerhet brukar placeras på nivån 75 %. Beviskravet i brottmål, ”ställt utom rimligt tvivel”, är betydligt högre och befinner sig, med motsvarande terminologi i närheten av ”uppenbart” eller vid 95 % av fullständig säkerhet. Denna skillnad i nivå betyder att en omständighet som anses bevisad i skatteprocessen kan anses vara ”icke styrkt” i ett parallellt skattebrottsmål.¹¹

Förvaltningsdomstolarna har alltså bestämt sig för att de ska kunna fälla en person i skattemål utan starkare bevis än det minimum som krävs för att häkta en person i brottmål. Frågan är hur denna förminskning av rättssäkerheten i skattemål gått till. Vi är inte de första som ställer frågan. Gustaf Petrén påpekade lite maliciöst att ”obenägenheten har varit stor att binda rätten för principer som kan visa sig besvärande i framtida mål”.¹² Så här spekulerar juristen Hedvig Cassne:

Att normalkravet i skatteprocessen ligger lägre... innebär att skattemyndigheten kan sägas ha fått en bevislättnad.

10 Observera att det är skillnad på skatteprocess och skattebrottsprocess. För skattebrottsprocess gäller normala beviskrav. Detta handlar om skatteprocesser. För att krångla till detta lite ytterligare finns högre beviskrav för vissa typer av beslut inom ramen även för en skatteprocess, till exempel skattetillegg.

11 H. Cassne m fl sid 175.

12 H. Cassne m fl sid 117.

Den enskildes rättssäkerhet har här fått stryka på foten. Kanske är denna bevislättnad motiverad av de starka effektivitetskrav som råder inom taxeringsförfarandet [alltså att det måste vara lätt för Skatteverket att dra in pengarna; vår anmärkning]. En risk föreligger dock att beviskravet har tillkommit utan vidare eftertanke, med tanke på att förvaltningsmyndigheterna saknar en bevisrättslig tradition. I vart fall saknar jag en presentation av den avvägning mellan effektivitets- och rättssäkerhetskrav som har lett fram till tillämpligt beviskrav.¹³

Genom en hittills utforskad och oförklarad process har förvaltningsdomstolarna alltså bestämt sig för att inte krångla så mycket med Skatteverket när skattskyldiga ska jagas. Att det faktiskt ligger till på det sättet framgår av många försiktiga kommentarer i den juridiska litteraturen, till exempel genom följande yttrande av en av de ledande juristerna på området, Börje Leidhammar: ”Det samhällseliga effektivitetsintresset tenderar ibland att gå utöver rättssäkerhetsintresset.”¹⁴

Pengarna är viktigare för Skatteverket än rättssäkerheten. Förvaltningsdomstolarna är tillmötesgående nog att inrätta underlättande praxis.

Sannolik förklaring

I allmänna domstolar, som hanterar brottmål, är staten domare, men inte part, alltså varken offer eller misstänkt brottsling. Staten har därför ingen anledning att vara annat än opartisk.

13 H. Cassne m fl sid 147.

14 Leidhammar sid 395.

I skattemål, som drivs i förvaltningsdomstolar är staten inte bara domare, utan också en av parterna, nämligen den som vill ha pengar från den andra parten. Här har staten anledning att vara partisk till egen fördel.

Om det inte finns starka återhållande krafter som betvingar statens incitament att vara partisk i skattemål så kommer den att följa sina egenintressen. Det verkar inte finnas tillräckligt med återhållande krafter. Därför har förvaltningsdomstolarna bestämt sig för att inte vara lika noga med bevisen som de allmänna domstolarna.

Ännu lägre beviskrav hos Skatteverket

Man hade kunnat tro att Skatteverket i sina egna överväganden och beslut tillämpade de beviskrav som förvaltningsdomstolarna uppställt. Om Skatteverket tillämpar lägre beviskrav är ju risken att dess beslut blir överklagade och dess arbetsmetoder synade av domstolen som i så fall rimligtvis avslutar målen med att ge verket smäll på fingrarna för otillräcklig bevisning.

Men den logiken gäller inte här. I själva verket har Skatteverket egenmäktigt och troligen i fullt medvetande om konsekvenserna helt sonika sänkt beviskraven för sina egna beslut. Taxeringsbeslut fattas på betydligt lösare grunder än vad domstolarna tycker är rimligt.

Och ja, Skatteverket får smäll på fingrarna som vi strax ska visa. Men nej, Skatteverket besvärar inte av tillrättavisningarna, vilket antagligen beror på att Skatteverkets förluster stärker hela systemets legitimitet genom att visa att det faktiskt finns ett domstolsväsende som inte är helt tandlöst. Det gör att domstolarnas välutvecklade följsamhet gentemot

Skatteverket, som troligen är mer typisk för systemet än de i och för sig inte ovanliga reprimanderna, inte framstår lika tydligt. Vi ska återkomma till detta.

I ett på senare år särskilt uppmärksammat fall, det så kallade Melki-målet¹⁵, förklarade Skatteverkets jurist följande:

Skattebesluten är fattade inom den ordinarie omprövningsfristen. Något förenklat kan sägas att det då i princip räcker med en bevisstyrka som överstiger 50 procent sannolikt.

Detta är naturligtvis sensationellt.¹⁶ Skatteverket nonchalerar totalt förvaltningsdomstolarnas konsensus och praxis och erkänner detta helt öppet och frimodigt. Myndigheten är inte omedveten om vilken praxis som gäller hos domstolarna, men deklarerar frankt att den för sin del tillämpar andra metoder.¹⁷

15 Länsrätten i Stockholms län, dom den 30 december 2009, mål 2453-07.

16 Uttalandets avslutande ”sannolikt” är förvirrande. Menar Skatteverket att det räcker med att bevisstyrkan sannolikt överstiger 50 procent? Om sannolikt betyder 75 procent så betyder uttalandet att det räcker med 75 procent av 50 procent, alltså 37,5 procent. Tanken svindlar. Vi ska utgå från att verket inte menar vad det säger, men risken finns att det inte handlar om en ogenomtänkt formulering.

17 Den före detta medarbetaren vid Skatteverket Mikael Wokander har en teori om hur ett tankefel hos Skatteverket kunnat leda till uttalanden som det just citerade. Citatet inleds med en referens till ordinarie omprövning. Ordinarie omprövning innebär att Skatteverket under taxeringsåret och efterföljande kalenderår på ganska svaga grunder åter kan öppna ett redan beslutat ärende. Om Skatteverket exempelvis får ny information om en skattskyldig kan ett årsgammalt taxeringsbeslut upphävas och skatteprocessen dras igång igen. Det är i och för sig inget konstigt med detta. Men det konstiga är att Skatteverket hävdar att det taxeringsbeslut som så småningom fattas kan tas på samma lösa grunder som beslutet att omstarta taxeringen. Wokanders tes är alltså att Skatteverket inte kan skilja på två helt olika typer av beslut. Wokander har kanske rätt. Det finns inget argument som är för dåligt om det tillåter en människa eller en myndighet att göra det de vill göra av helt andra och outtalade skäl.

När det sedan gäller det aktuella målet fortsätter Skatteverkets jurist med att förklara att "Skatteverket anser att bevisstyrkan som framgår av det överklagade skattebeslutet vida överstiger detta minimikrav". "Vida överstiger" måste betyda att Skatteverket i Melki-fallet anser sig ha en bevisstyrka åtminstone kring 75 procent, alltså tillräckligt för att tillfredsställa domstolarnas strängare krav. I det perspektivet är det naturligtvis förödande för tilltron till Skatteverkets omdöme att länsrätten gav Melki rätt i allt: "Vad Skatteverket anför föranleder ingen annan bedömning."

Fallet stämmer till eftertanke. Skatteverket säger sig ha fullödlig bevisning. Det finns ingen anledning att misstänka att verket inte skulle mena detta. Verket lever i fullständig och solid tilltro till sin egen uppfattning. Verket har inga tvivel. Och likafullt bestämmer sig domstolen för att inte fästa något som helst avseende vid vad Skatteverket har att komma med.

Detta ger ett perspektiv på de juridiska beviskraven vare sig de uttrycks i ord eller siffror. När människor blir besatta av en vilja spelar fina distinktioner ingen roll. Skatteverket är part i målet och därmed jävigt. Jävig bedömare kan vara otillförlitliga hur många procents säkerhet man än kräver av dem. Om Skatteverket får för sig att en företagare är skyldig tolkas varje dokument, varje penningöverföring, varje bokföringstransaktion som bevis på detta. Känsloerna, eller kanske verkets skattjägarkultur, tar lätt överhanden när det saknas både inre spärrar och tillräckligt starka, balanserande motkrafter.

Domstolarna beslår Skatteverket med fel

Om nu förvaltningsdomstolarna varit tillmötesgående mot Skatteverket och sänkt domstolarnas beviskrav till omkring 75 procent och Skatteverket sedan på egen hand och på eget bevåg sänker beviskraven ännu mer i sina egna taxeringsbeslut så skulle man vänta sig att en hel del överklagade mål skulle dömas till den skattskyldiges förmån, nämligen i de fall där domstolarna bedömer att Skatteverket fattar beslut på alltför lösa grunder.

Det finns anekdotiska belägg för att så är fallet. Här följer två mål som Företagarombudsmannen haft anledning att uppmärksamma. I båda fallen handlar det om ”osanna fakturor”. Detta begrepp är myntat av Skatteverket och avser en situation där två företagare anklagas för att konspirera om att lura Skatteverket enligt en speciell metod. Metoden är att den ena företagaren låtsas utföra ett uppdrag åt den andra och därefter skickar en faktura som alltså är ”osann” eftersom det inte gjorts något jobb. När fakturan betalas tar mottagaren ut pengarna utan att betala skatt och ger (en del av) pengarna till den företagare som betalat fakturorna.¹⁸ Fakturabetalaren

¹⁸ Att ta ut pengarna utan att betala skatt är naturligtvis ett klumpigt skattebrott som är dömt att misslyckas. De som ägnar sig åt sådant är för det mesta målvakter och andra som är vana att bli dömda för olika slags ekonomisk brottslighet och inte bryr sig så mycket om följderna utan tänker mer på den provision de kan få

använder en del av pengarna till att avlöna svart arbetskraft som gör det jobbuppdraget ursprungligen handlade om och stoppar resten i sin egen ficka. Eller också struntar han i jobbet och stoppar hela pengarna i fickan. I fall som anses omfatta ”osanna fakturor” verkar Skatteverket se rött och betrakta det faktum att underleverantören fuskat med skatten som bevis för att även fakturabetalaren ska anses skyldig till skattebrott (se nedan om bevispresumtion).

Två mål om ”osanna fakturor”

Skatteverket lät år 2007 genomföra revision hos Byggnadsfirma Roland Hansson AB och fick uppfattningen att de fakturor som byggnadsfirman mottagit från och betalat till två underentreprenörer var osanna. Skatteverket beslutade därför att byggnadsfirman skulle vägras avdrag för ingående mervärdesskatt, betala arbetsgivaravgifter, göra skatteavdrag samt påföras skattetillägg. Ägaren Roland Hansson skulle dels beskattas för uttag av lön, vilket innebar att hans inkomst av tjänst höjdes med 354 350 kronor, dels betala skattetillägg uppgående till fyrtio procent av skatten på den upptaxerade inkomsten. Roland Hansson överklagade beslutet och förlorade i länsrätt¹⁹. Han överklagade till kammarrätt och vann målet. I sina domskäl skriver kammarrätten följande:

för sin medverkan. Skatteverkets problem är att dessa sällan har några tillgångar vilket gör att det inte är lönt att jaga dem. Det förefaller som om Skatteverket löser det problemet genom att i stället gå på dem som, ibland på lösa eller obefintliga grunder, antas vara hjärnorna i upplägget, alltså de som mottagit fakturorna. Att på det sättet utgå från att något obevisat är sant kallas ”bevispresumtion”; se nedan. 19 Länsrättens i Stockholms län dom den 17 oktober 2008, mål 20380-07, 20384-07, 20389-07, 20394-07, 20405-07, 20407-07, 20408-07, 20409-07, 20410-07 och 20412-07 samt Kammarrättens i Stockholm dom den 26 januari 2010, mål 8593-8602-08.

Skatteverket har, utöver påståendet att det har förekommit osanna fakturor, inte anfört någon bevisning eller några omständigheter som ger skäl för att anta att Byggnadsfirman har avlönat personal svart. I utredningen finns inte heller några uppgifter som ger stöd för att anta att det har funnits någon koppling mellan fakturabolagen eller personer som gjort uttag av pengar i bolagen och Roland Hansson eller Byggnadsfirman. Skatteverket har vidare inte förebringat någon utredning som visar att de pengar som Byggnadsfirman fört över till [underleverantörernas] konton och som tagits ut kontant till någon del har återbetalats till Roland Hansson eller Byggnadsfirman. Verket har inte heller åberopat någon bevisning för att sådana återbetalade pengar använts av Byggnadsfirman till att avlöna egen personal.

Miljöentreprenören Liselotte Lööf AB fick ungefär samma anklagelse. Skatteverket gjorde revision hos Lööf och kom fram till att fakturor som Lööf mottagit från och betalat till fyra underentreprenörer var osanna. Skatteverket beslutade därför att vägra Lööf avdrag för fakturor och ingående mervärdesskatt, att höja Lööfs underlag för arbetsgivaravgifter samt att ålägga Lööf ansvar för ej avdragen skatt. Skatteverket beslutade vidare att påföra Lööf tre olika skattetillägg. Sammantaget innebar detta att Lööf, utöver redan erlagd skatt, skulle betala ytterligare 6 170 925 kronor till Skatteverket.

Lööf överklagade och vann i (dåvarande) länsrätten. Så här står det bland annat i domen:

Skatteverket har till stöd för sin inställning åberopat en rad omständigheter som är kännetecknande för bolag som

utfärdar osanna fakturor. Skatteverket har emellertid inte anfört några omständigheter till stöd för antagandet att de fakturerade beloppen efter att de tagits ut kontant till någon del har återbetalats till bolaget eller för hur detta skulle ha gått till.

Länsrätten finner, mot bakgrund av vad bolaget anfört och vad vittnena uppgett, att Skatteverket inte gjort sannolikt, än mindre visat med den styrka som krävs för efterbeskattning att de till bolaget utställda fakturorna är osanna. Skatteverket beslut ska därför i sin helhet undanröjas.²⁰

Skatteverket överklagade domen till kammarrätten som i april 2011 gav Skatteverket rätt:

Vid en samlad bedömning finner kammarrätten att Skatteverket med tillräcklig styrka visat att de fakturor som de fyra underentreprenörsbolagen ställt ut är osanna i den meningen att de inte motsvaras av arbete utförts av personal som varit anställd av dessa bolag eller av dem inhyrd personal utan att arbetet i stället har utförts av personal som får anses anställd och avlönad av bolaget.²¹

Lööf överklagade till Högsta Förvaltningsdomstolen, men fick inte prövningstillstånd (vilket betyder att domstolen nekade att ta sig an ärendet).

Detta innebär att Skatteverket i åtminstone ett fall i modern svensk historia har fått allvarlig kritik från domstolarna

20 Länsrätten i Stockholms län, dom den 8 februari 2010, mål 27615-07, 27624-07, 27625-07, 27628- 27630-07, 27632-07 och 14330 -14332-08.

21 Kammarrätten i Stockholm, dom den 29 april 2011, mål 1499-1508-10.

för att fatta beslut på otillräckliga eller obefintliga grunder, vilket är just vad man skulle förvänta sig med tanke på att Skatteverket bestämt sig för att använda betydligt lägre beviskrav för sina beslut än vad som krävs i domstol. Men ett fall är ingenting. Det är tänkbart att det är ett olycksfall i Skatteverkets arbete och inte alls utgör något säkert tecken på att Skatteverket med systematik åsidosätter regelverket.

För övrigt ligger nu (april 2012) ett antal andra fall avseende ”osanna fakturor” inför prövning i Högsta Förvaltningsdomstolen. Kanske kommer det härigenom att fastställas vilka beviskrav som i framtiden ska gälla.²²

Två stickprovsundersökningar

(Detta avsnitt är ganska tekniskt. Den läsare som inte vill besvära sig kan utan att missa så mycket hoppa till nästa. Möjligen kan det vara intressant att läsa i de numrerade punkterna vad domstolarna sagt om Skatteverket.)

För att undersöka saken har vi gjort en mer vetenskaplig undersökning. Denna undersökning visar att hypotesen om att Skatteverket ibland fattar grundlösa eller nästan grundlösa taxeringsbeslut är korrekt. Flera gånger om dagen varje arbetsdag året runt underkänner förvaltningsdomstolarna Skatteverkets taxeringsbeslut för att Skatteverket i hela mål eller delar av mål handlat på otillräcklig, felaktig eller helt obefintlig grund.

Den del av undersökningen som gäller mål i första instans, som då hette länsrätten, omfattar skattemål som avgjordes under år 2008 och gäller företagare. Syftet var att ta reda

22 Högsta förvaltningsdomstolen, mål 614-618-10, 3602-3605-10, 3606-3607-10, 3856-3864-10 och 3853-3855-10.

på i hur många sådana mål Skattemyndigheten fick smäll på fingrarna av domstolarna för otillräckligt underbyggda taxeringsbeslut. Så här gjorde vi:

- Totalt sett avgjordes närmare 20 000 skattemål i första instans år 2008, men bara en del gällde företag.²³ Företagsmål hamnar i första hand i målkategorierna ”Mervärdesskatt” och ”Löneavgifter”, där samtliga mål gäller företag, samt i målkategorin ”Inkomst- och förmögenhetstaxering”, där en del av målen gäller företag.
- Vi gjorde en uppskattning av den andel mål där Skatteverket fick smäll på fingrarna av domstolarna. Utgångspunkten var Skatteverkets Domstolsrapporter där det redovisas hur många mål som i första instans medförde ändring av Skatteverkets beslut. Eftersom det i skattemål nästan alltid är den skattskyldige som överklagar i första instans betyder ändring att Skatteverket helt eller delvis fick fel.

Men en ändring behöver ju inte vara en smäll på fingrarna. Allt beror på hur domstolen ser på ärendet och formulerar sig. Vi letade efter fall där domstolen bedömde att Skatteverket inte uppfyllde beviskraven. Vi hade inte möjlighet att gå igenom samtliga domar så vi gjorde ett stickprov enligt följande:

23 Det förekommer lite olika siffror om antalet fall i domstolarna. Ibland talar vi om 17 000 fall, ibland om 20 000. Det beror delvis på att det skiljer sig åt mellan åren och delvis på att statistiken ibland avser antalet inkomna fall och ibland antalet avgjorda fall. Alla exakta sifferangivelser och procentsatser bör tas med stora nypor salt.

- Vi tog fram mallistor avseende avgjorda mål hos länsrätterna i Stockholm, Malmö och Luleå inom målkategorierna ”Mervärdesskatt” och ”Löneavgifter” för år 2008. Det var totalt 530 mål. Vi valde ut vart tionde mål, beställde fram de framlumpade 53 domarna och läste. Det visade sig att smäll på fingrarna förekom i 19 av fallen. (För att begränsa arbetets omfattning tog vi inte med den tredje målkategorin ”Inkomst- och förmögenhetstaxering” i denna undersökning utan valde att i stället anta att förhållandena där var likadana som i de två första målkategorierna; se nedan.) Vi letade efter formuleringar i domarna som tydligt visade att domstolarna ansett att Skatteverket i sina beslut helt eller delvis underlåtit att försöka leva upp till de etablerade beviskraven. Det handlar således inte om att domstolen gjort en annan bedömning än Skatteverket; det handlar om att domstolen underkänt Skatteverkets arbetsmetoder.
- Åtskilliga fall överklagades av Skattemyndigheten till nästa instans – Kammarrätten – och det kunde ju hända att överrätten dömde annorlunda. Vi följde därför varje överklagat ärende uppåt i domstolshierarkin tills det fanns en dom som stod sig. Det visade sig då återstå 16 smäll på fingrarna-fall. Citat från domarna återges nedan.
- 16 av 53 undersökta fall ger 30 procent. I 30 procent av de fall där första instans ändrade i domarna i skattemål med företagare fick Skatteverket alltså kritik av domstolarna.

- Vi antog att motsvarande gäller målkategorin ”Inkomst- och förmögenhetstaxering”, som vi inte undersökt. Men i denna målkategori fanns inte bara företag, utan även fysiska personer, och det gällde att ta hänsyn till detta. Problemet är att mållistorna från förvaltningsrätterna inte kan användas eftersom enskilda firmor där uppträder som fysiska personer. Vi använde i stället mållistorna från kammarrätten i Stockholm, där det visade sig att 52 procent av ärendena inom denna målkategori gällde företag.
- I målkategorin ”Mervärdesskatt” ändrades 493 av 2 013 ärenden i hela landet under 2008. I målkategorin ”Löneavgifter” ändrades 425 av 1 378 ärenden. I målkategori ”Inkomst- och förmögenhetstaxering” ändrades 2 189 fall varav alltså uppskattningsvis 52 procent gällde företag, 1 138 stycken således.
- Totalt i de tre målkategorierna ändrades alltså 2 056 fall varav 30 procent eller 617 stycken – att döma av våra bedömningar av framslumpade domar - innehöll kritik mot Skatteverket. Det betyder nästan tre fall per arbetsdag. Tre gånger om dagen påpekar alltså domstolarna att Skatteverket inte håller sig till regelverket utan i stället fattar beslut på för svaga grunder.

Här följer citat ur de 16 smäll på fingrarna-domarna:

1. Enligt länsrättens mening har inte framkommit tillräckliga skäl för att bortse från bolagets påståenden

härvidlag. Därmed framstår felaktigheten som ursäktlig varför bolaget skall befrias från skattetilläggen.²⁴

2. Däremot fann länsrätten att [företagaren] inte ska beskattas för inköpskostnaden för en soffa om 9 100 kr. Skäl för annan bedömning i dessa mål finns inte.²⁵
3. Länsrätten anser emellertid att Skatteverket, som har bevisbördan vid efterbeskattning, inte har visat att [företagaren] har utnyttjat dessa bilar för privat körning. Det är därmed inte visat att han haft en skattepliktig förmån och det är inte heller bevisat att bolaget lämnat oriktiga uppgifter i detta avseende.²⁶
4. Mot bakgrund härav samt vad som i övrigt framkommit i målen anser länsrätten det inte styrkt att [företaget] insett eller borde ha insett att transaktionernas syfte varit ett skattebedrägeri.²⁷
5. Beträffande påfört skattetillägg finner länsrätten att det saknas grund för att påföra skattetillägg i ett fall som det förevarande.²⁸

6. Länsrätten anser inte att de omständigheter som Skat-

24 Länsrätten i Skåne län, dom den 28 november 2008, mål 6648-08.

25 Länsrätten i Skåne län, dom den 29 oktober 2008, mål 2922-08; denne företagare liksom några av de följande fälldes dock på andra punkter.

26 Länsrätten i Skåne län, dom den 26 november 2008, mål 5663-08.

27 Länsrätten i Skåne län, dom den 29 december 2008, mål 549-08.

28 Länsrätten i Skåne län, dom den 10 oktober 2008, mål 10364-08; företagaren blev fälld i skattefrågan, men dömdes inte till skattetillägg eftersom det är högre beviskrav för skattetillägg.

teverket har anfört är tillräckliga för att det skall framstå som sannolikt att drivmedelsförmån har åtnjutits.²⁹

7. Vid sådant förhållande anser rätten att Skatteverket inte med tillräcklig styrka förmått visa att [företagaren] lämnat oriktig uppgift när han inte deklarerade samtliga intäkter i fråga. Det saknas således grund för att besluta om eftertaxering och efterbeskattning.³⁰
8. Skatteverket har inte företagit någon kontroll... Länsrätten finner mot bakgrund av det ovanstående att bolaget har gjort sannolikt att den aktuella bilen inte använts privat i mer än ringa omfattning.³¹
9. Det ankommer då på Skatteverket att visa, till att börja med, att de aktuella posterna har kostnadsförts i bolagets räkenskaper och därmed ingår i de kostnadsposter som angetts i bolagets deklARATIONER. Skatteverket har inte fullgjort sin bevisbörda...³²
10. Det har inte påståtts eller framkommit att dessa värden så markant skiljer sig från det verkliga marknadsvärdet att stiftelsen kan anses ha lämnat en oriktig uppgift. Grund för påförande av skattetillägg har därför inte förelegat.³³

29 Länsrätten i Skåne län, dom den 24 juni 2008, mål 11487-07.

30 Länsrätten i Skåne län, dom den 19 december 2008, mål 12303-07.

31 Länsrätten i Stockholms län, dom den 7 april 2008, mål 12972-07.

32 Länsrätten i Stockholms län, dom den 25 november 2008, mål 16461-07.

33 Länsrätten i Stockholms län, dom den 29 april 2008, mål 1189-07.

11. Angående avdraget för larm anser länsrätten att skattetillägg inte kan påföras. Utgiften kan i och för sig ses som en privat kostnad men då bevisningen i målet inte kan anses ha uppnått en nivå där dess karaktär av privat kostnad är styrkt och det dessutom till stor del är en bedömningsfråga om vad som är nödvändigt för verksamheten kan oriktig uppgift inte anses föreligga.³⁴
12. Vid en samlad bedömning... finner länsrätten att Skatteverket inte kunnat göra sannolikt att de insättningar som gjorts på [företagarens] konton... skulle utgöra ersättning för utfört arbete åt bolaget... Med hänsyn härtill finner länsrätten att Skatteverket inte haft fog för sin åtgärd att påföra bolaget ingående mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt samt skattetillägg...³⁵
13. Såvitt kan utläsas av de överklagade besluten har Skatteverket enbart pröva om förutsättningar för anstånd förelegat. Någon prövning av frågan om säkerhet skall ställas har således inte gjorts. Denna fråga bör inte prövas av länsrätten som första instans. Målet skall därför överlämnas till Skatteverket för prövning...³⁶
14. Länsrätten finner att Skatteverket inte har förmått visa att bolaget lämnat sådana oriktiga uppgifter angående inköp av telefon att det finns grund för efterbeskattning...³⁷

34 Länsrätten i Stockholms län, dom den 8 oktober 2008, mål 2561-08.

35 Länsrätten i Stockholms län, dom den 19 december 2008, mål 13315-07.

36 Länsrätten i Stockholms län, dom den 26 mars 2008, mål 3046-08; Skatteverket fick alltså bakläxa.

37 Länsrätten i Stockholms län, dom den 18 december 2008, mål 9533-08.

15. Såsom ovan angetts kan det inte med någon större grad av säkerhet avgöras huruvida den nu berörda städverksamheten skall anses bedriven inom ramen för den enskilda näringsverksamheten eller i aktiebolagets regi. Det saknas vid sådant förhållande grund för att påföra [företagaren] de nu aktuella skattetilläggen.³⁸
16. Skatteverket kan inte anses ha visat – med de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg – inte bara att dispositionsrätt förelegat, utan också att privatkörning förekommit i den omfattning som krävs för att det skall vara fråga om en skattepliktig förmån.³⁹

Den undersökning som nu redovisats täcker emellertid bara en del av de domar som pekar på Skatteverkets brister, nämligen dem där en klagande företagare fått rätt i första instans. Det finns också en annan möjlighet: att företagaren förlorar i första instans, överklagar och vinner i högre instans. Vi har undersökt även detta.

Även här har vi gjort en stickprovsundersökning. Från listorna över mål i kategorierna ”Mervärdesskatt” och ”Löneavgifter” från kammarrätterna – andra instans - i Stockholm, Göteborg och Sundsvall åren 2008 och 2009 begärde vi ut vart tionde fall från domstolarna. Det blev 249 mål.

Av dessa 249 mål hade 70 stycken helt eller delvis ändrats av kammarrätterna. I 22 av dessa fall – 31 procent av de 70 ändrade - hade kammarrätterna uttalat mer eller mindre skarp

38 Länsrätten i Stockholms län, dom den 25 juni 2008, mål 17088-07.

39 Länsrätten i Stockholms län, dom den 9 september 2008, mål 14228-05.

kritik mot Skatteverkets underlag och i vissa fall av länsrätternas domar. Återigen handlar det alltså om att Skatteverket brustit i sin bevisning.

För att få en helhetsbild räknade vi på samma vis som ovan. Totalt ändrades 1 858 fall under 2008 och 2009 (och då har vi räknat som ovan med målkategori ”Inkomst- och förmögenhetstaxering”). 31 procent av detta blir 576 fall på två år eller 288 fall per år att läggas till de 617 smäll på fingrarna-fallen från förvaltningsrätterna, totalt 905 fall om året.

Så här kunde det låta i domarna:

1. Tillräckliga skäl för att anta [att Skatteverket haft rätt i sina bedömningar] har enligt kammarrättens mening inte framkommit.⁴⁰
2. Kammarrätten finner... inget stöd i utredningen för att [företagarens bekante] tidigare skulle ha varit anställd i företaget. Det saknas enligt kammarrättens mening förutsättningar för att... anse att [den bekante] är rätt mottagare av från bolaget utbetalda belopp. Arbetsgi-varavgifter ska därför inte påföras.⁴¹
3. Vid en sammantagen bedömning finner kammarrätten att [företagaren] på ett godtagbart sätt har förklarat hur hon trots det framräknade kontantunderskottet har klarat sina levnadsomkostnader under året. Det saknas då förutsättningar för att skönstaxera henne och att påföra skattetillägg.⁴²

40 Kammarrätten i Göteborg, dom den 27 november 2009, mål 6292-08.

41 Kammarrätten i Göteborg, dom den 10 november 2009, mål 2244-08.

42 Kammarrätten i Göteborg, dom den 12 maj 2009, mål 2607-08.

4. I förevarande mål är inte annat klarlagt än att bolaget dels har förvisat sig om att [underleverantörerna] hade F-skattsedlar, dels att bolaget inte av något annat skäl hade anledning att ifrågasätta den debiterade mervärdesskatten på dessa förvärv. Situationen var därför sådan att den debiterade mervärdesskatten är avdragsgill.⁴³
5. Skatteverket har å andra sidan inte gjort mycket sannolikt att motprestation [för ett bidrag till en välgörenhetsorganisation] saknas och att fråga alltså är om en gåva och inte om en marknadsföringsinsats. Förutsättningar för att påföra skattetillägg har därför inte förelagat.⁴⁴
6. Sammantaget bedömer kammarrätten det som uppenbart oskäligt att efterbeskatta [företagaren] för de arbetsgivaravgifter hon borde ha redovisat.⁴⁵
7. Skatteverket har inte visat att grund för att påföra skattetillägg föreligger.⁴⁶
8. Skatteverket [har] inte haft fog för att lägga resultatet av kontantberäkningen till grund för en skönsmässig höjning av den aktuella näringsverksamheten.⁴⁷

43 Kammarrätten i Göteborg, dom den 4 december 2009, mål 1059-09.

44 Kammarrätten i Göteborg, dom den 17 juni 2009, mål 1355-08; domstolen har noga observerat att det högre beviskravet ”mycket sannolikt” gäller för skattetillägg till skillnad från vanliga taxeringsärenden.

45 Kammarrätten i Göteborg, dom den 29 september 2009, mål 373-06.

46 Kammarrätten i Göteborg, dom den 16 juni 2008, mål 3779-06.

47 Kammarrätten i Göteborg, dom den 13 mars 2008, mål 2530-07.

9. Tjänsterna ryms inom den av bolaget bedrivna rörelsen och kan inte betraktas som rörelsefrämmande. Mot denna bakgrund föreligger enligt kammarrättens mening inte grund för uttagsbeskattning av den anledningen att bolaget har underlåtit att fakturera för sina tjänster.⁴⁸
10. Enligt kammarrättens mening är bristerna... av så allvarlig art att tingsrättens dom... ska undanröjas och målet... visas åter till länsrätten för förnyad prövning av Skatteverkets yrkande om att skattetillägg ska påföras.⁴⁹
11. Skatteverket har inte gjort någon revision av bolagets räkenskaper och har inte heller riktat någon egentlig invändning mot räkenskaperna... Beslutet om sköns-taxering och skönsbeskattning grundar sig således uteslutande på kommunens rapport [om försäljning av alkoholhaltiga drycker hos företaget]... Skatteverket har inte företagit någon kontroll av kassaapparaterna... Skatteverket har... inte angett något om hur bolaget... praktiskt förfarit för att undanhålla de kontanter som, enligt verket, erhållits vid försäljning av vissa drycker... Någon bevisning eller några omständigheter till stöd för påståendet har inte anförts... Eftersom Skatteverket inte har gjort sannolikt att det finns förutsättningar för sköns-taxering eller skönsbeskattning av bolaget ska överklagandet bifallas.⁵⁰
12. Kammarrätten finner emellertid att Skatteverket inte, mot [företagets] invändning, har förmått visa att över-

48 Kammarrätten i Göteborg, dom den 1 februari 2008, mål 2929-05.

49 Kammarrätten i Göteborg, dom den 7 mars 2008, mål 334-06.

50 Kammarrätten i Stockholm, dom den 4 maj 2010, mål 5626-09.

föringarna avser försäljning av varor. En skönsmässig bestämning av bolagets omsättning kan inte enbart grundas på bolagsinterna kontoöverföringar.⁵¹

13. Mot bakgrund av det ovan anförda kan kommunens rapport, i avsaknad av annan bevisning, inte anses utgöra tillräckligt underlag för att avvika från bolagets deklARATIONER och i sig godtagna räkenskaper... Skatteverket [har] inte gjort sannolikt att det finns förutsättningar för skönstaxering eller skönsbeskattning av bolaget.⁵²
14. Kammarrätten [kan] inte finna att Skatteverket visat att förutsättningar för efterbeskattning och eftertaxering föreligger.⁵³
15. ...frågan om säkerhet skall ställas [har] inte utretts på vederbörligt sätt av Skatteverket...⁵⁴
16. Med hänsyn till vad som framkommit i målen anser kammarrätten att bolaget gjort sannolikt att [den anställde] har arbetat i Estland från och med den 16 januari 2001. På grund härav och då Skatteverket inte har förmått visa att [den anställde] till någon del har utfört arbete i Sverige efter den 15 januari 2001 finns inte förutsättningar för att efterbeskatta bolaget.⁵⁵

51 Kammarrätten i Stockholm, dom den 14 oktober 2009, mål 3466-07.

52 Kammarrätten i Stockholm, dom den 2 december 2009, mål 5264-09.

53 Kammarrätten i Stockholm, dom den 27 maj 2009, mål 4155-08.

54 Kammarrätten i Stockholm, dom den 9 juli 2008, mål 4079-08.

55 Kammarrätten i Stockholm, dom den 26 mars 2008, mål 4535-07.

17. Skatteverket kan... inte anses ha visat att det förekommit intäkter i bolaget som inte redovisats. Grund för att beskatta [företagaren] för sådana intäkter såsom för lön saknas således.⁵⁶
18. Enligt kammarrättens mening har Skatteverket inte visat att [företagaren] använt bilen privat i mer än ringa omfattning. Härav följer att det inte heller har visats att bolaget lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter hänförliga till bilförmån.⁵⁷
19. Skatteverket [kan] inte anses ha visat att bolaget lämnat oriktig uppgift.⁵⁸
20. Kammarrätten finner med hänsyn till den grundläggande bevisbördan som enligt ovan åvilat Skatteverket och såsom Skatteverket utformat sin talan, att det saknas förutsättningar för att påföra bolaget arbetsgivaravgifter.⁵⁹
21. Vad som framkommit vid taxeringsrevisionen och vad Skatteverket i övrigt åberopat innebär inte att någon konkret oredovisad intäkt påvisats föreliggande som kan föranleda eftertaxering... Den beräkning som åberopats av Skatteverket kan inte heller ensam eller i förening med vad Skatteverket i övrigt åberopar anses utvisa att det skulle föreliggande oredovisade intäkter i bolaget som kommit [företagaren] till godo.⁶⁰

56 Kammarrätten i Stockholm, dom den 18 februari 2008, mål 7383-06.

57 Kammarrätten i Stockholm, dom den 28 maj 2008, mål 1563-07.

58 Kammarrätten i Stockholm, dom den 19 november 2008, mål 6010-07.

59 Kammarrätten i Sundsvall, dom den 20 augusti 2008, mål 3804-07.

60 Kammarrätten i Sundsvall, dom den 17 juli 2008, mål 3370-07.

22. Till följd härav har Skatteverket inte visat att oriktig uppgift föreligger... Det finns därför inte grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg...⁶¹

Slutsatser

Domstolarna beslår regelbundet Skatteverket med att inte ha gjort sin hemläxa.

I 905 fall om året kritiserar domstolarna Skatteverket för svag eller obefintlig bevisföring. Det totala antalet mål som berör företagare och som passerar första och andra instans uppgår till omkring 14 000 stycken per år. Det betyder smäll på fingrarna i lite mer än sex procent av målen.

Är sex procent mycket eller litet? Om sex procent av en grupp morddömda och avrättade hade dömts på svaga eller obefintliga bevis hade det varit en skandal. Om en fartkamera är felkalibrerad och fångar sex procent för många fortkörare räcker det kanske till en upprörd tidningsrubrik. Var och en kan göra sin egen bedömning.

Men det är en sak som är viktig att komma ihåg när man gör den bedömningen. De sex tillrättavisningarna per 100 fall görs av myndigheter som är mycket obenägna att över huvud taget sätta sig upp mot Skatteverket. I nästa avsnitt ska vi visa att förvaltningsdomstolarna för det mesta följer Skatteverkets argumentation utan att ställa besvärande frågor. Det ska mycket till innan domstolarna börjar protestera. I det perspektivet är de sex procenten anmärkningsvärda.

61 Kammarrätten i Sundsvall, dom den 22 januari 2008, mål 3141-05.

Får Skatteverket nästan alltid rätt i domstolarna?

I ett citat som redovisats ovan hävdade skattedirektören Urban Strömberg vid Skatteverket att Skatteverket vunnit 90 procent av de mål som prövats i domstol. Det är inte helt oförenligt med vår slutsats att Skatteverket fått smäll på fingrarna i sex procent av målen (Skatteverket kan ju faktiskt förlora utan att få smäll på fingrarna.)

Men i andra sammanhang har Skatteverket hävdat att myndigheten praktiskt taget aldrig får fel i domstol. ”I Svenskt Kvalitetsindex mätning fick vi högst betyg av samtliga svenska undersökta myndigheter...”, säger Urban Strömberg i Skatteverkets årsredovisning 2009. ”Ett sätt att mäta kvaliteten är andelen beslut som ändras i länsrätt. I genomsnitt ändrade länsrätten endast två promille av våra skattebeslut vilket är på en oförändrat låg nivå.”

Vinner Skatteverket 90 eller 99,8 procent av domarna? Vi frågade Skatteverket hur det hänger ihop och fick svar av skattedirektören Björne Sjökvist. Skatteverket hanterar årligen omkring 18 miljoner deklarationer varav omkring 510 000 stycken ändras till den skattskyldiges nackdel och därför kan överklagas. Länsrätterna får in cirka 17 000 överklaganden, vilket motsvarar tre procent av de överklagningsbara ärendena. Av dessa förlorar Skatteverket en fjärdedel, 25 procent, vilket blir åtta promille av de 510 000 ändrade deklarationerna. (Det skulle betyda att Skatteverket fick rätt i 99,2 procent av fallen.)

Åtta promille är inte mycket. Men att Skatteverket helt eller delvis får fel i 25 procent av de överklagade fallen är mycket. Resonemangen i denna skrift visar dessutom att Skatteverket skulle få fel i ytterligare ett stort antal fall om domstolarna inte slarvade med beviskraven.

Den stora frågan är varför bara tre procent av de beslut som går att överklaga faktiskt blir överklagade. Den viktigaste förklaringen är troligen att den överväldigande majoriteten av de 510 000 upptaxeringarna är korrekta. Till exempel är det vanligt att folk glömmer eller inte riktigt förstått att de ska deklarerera reavinst på en fastighetsförsäljning. Andra gör andra småfel eller felskrivningar som Skatteverket rättar till utan större åthävor.

Det är en vanlig uppfattning bland skattejurister och skatteadvokater att företagare i många fall drar sig för att processa till exempel för att de fruktar att advokatkostnaderna, som de nästan aldrig får kompensation för även om de vinner målen, kommer att kosta mer än vad tvisten handlar om. Andra tänkbara skäl redovisas längre fram i denna skrift.⁶²

62 Å andra sidan verkar företagare mycket mer benägna att överklaga upptaxeringar som har sin grund i revisioner, alltså situationer där Skatteverket gör nedslag hos företag och går igenom räkenskaperna. Varje år genomförs sex till sju tusen revisioner. Sådana kan ge upphov till flera upptaxeringar, nämligen inte bara hos företaget själv, utan även hos ägare och ledning. Insatta bedömare har uppskattat att kanske 80 procent av de upptaxeringar som följt av revisioner blir överklagade. Tre procent av en viss typ av ärenden överklagas, men 80 procent av en annan typ. Om inte annat säger detta att företagarna anser sig mycket missnöjda med vad Skatteverket kommer fram till vid revisioner.

Förvaltningsdomstolarna spelar med

Hittills har vi beskrivit hur förvaltningsdomstolarna, trots vad som inledningsvis påstods om ett pactum turpe mellan Skatteverket och domstolarna, faktiskt markerat självständighet och distans gentemot Skatteverket genom att ibland i ganska ampra ordalag ge Skatteverket reprimander.

Samtidigt förefaller det vara en näst intill enhällig uppfattning bland skattejurister, advokater och andra som i sitt yrke får tillfälle att betrakta förvaltningsdomstolarnas verksamhet att domstolarna ofta är som vax i Skatteverkets händer. Det är svårt att bevisa detta eftersom det förutsätter att man kväljer dom och på något vis gör troligt att domstolarna dömer fel. (Se dock nästa kapitel om Företagarombudsmannens juridiska experiment, där det ena domstolssystemet liksom dömer det andra.)

En viktig undersökning

Detta kapitel bygger på en vetenskaplig studie som genomförts av professor Christer Silfverberg och docent Roger Persson Österman. Studien visar att det åtminstone i en viss typ av fall – just ”osanna fakturor” - döms på svaga grunder.⁶³ Vi

63 F-skattedelns rättsverkningar, Svenskt Näringsliv, 2010.

menar att om domstolarna kan döma ”fel” i sådana ärenden så kan de göra likadant i alla andra ärenden.

Det gemensamma för de mål som undersöks i Silfverbergs och Persson Östermans studie är att Skatteverket hävdar att en företagare i egenskap av uppdragsgivare har tagit emot och betalt ”osanna fakturor” och att detta utgjort skattebrott. 44 domar avseende 31 bolag undersöktes. Var och en av domarna avser en uppdragsgivare som överklagat ett av Skatteverket fattat beskattningsbeslut. Studien har gått ut på att kartlägga hur domstolarna genomfört bevisprövningen i dessa mål.

”En viktig slutsats”, sammanfattar författarna, ”är att domstolarna inte visar tillräcklig omsorg i själva domskrivningen. Många domar är svåra att följa. Det studerade materialet visar sammanfattningsvis att det förhållningssätt till bevisfrågorna som kommer till uttryck i flertalet av domarna inte är förenligt med ett grundläggande krav på rättssäkerhet.”

Det betyder att domstolarna dömer utan att vara tillräckligt säkra. Liksom Skatteverket har de en tendens att sänka beviskraven under de 70 till 75 procent de i princip bestämt sig för. Och så är det alltså, enligt forskarna, i ”flertalet av domarna”. I första instans avgör förvaltningsdomstolarna årligen uppemot 20 000 domar varav kanske 6 000 gäller företag. ”Flertalet av domarna” betyder över 3 000 stycken eller 12 stycken per arbetsdag. I det perspektivet framstår de tre eller fyra fall om dagen som vi redovisat ovan som småsaker.

I studien konstateras sammanfattningsvis att det råder ojämnhet i domstolarnas bedömning, att domstolarna avger ofullständiga domskäl samt att en bevispresumtion uppstår när det gäller just ärenden av typ ”osanna fakturor”.

Mer i detalj

Dessa observationer ska nu kortfattat beskrivas, dels genom citat från studien, dels genom i bästa fall tydliggörande förklaringar.

Bristande likabehandling

En grundläggande rättsstatlig princip är att alla ska behandlas lika inför lagen. Detta ska återspeglas i rättstillämpningen, lika fall ska behandlas och bedömas enhetligt.

En viktig observation i denna studie är att verkligheten synes vara en annan. Det är påfallande hur olika domstolarna behandlat samma rättsfråga... Det är således många gånger svårt att förstå utgången i målen... Förhållandet gäller främst länsrätterna.

Det betyder att en företagare som överklagar ett beslut från Skatteverket tar en stor risk. Har han tur kanske han får rätts-säker behandling, har han otur kommer domstolen att slarva (se nedan). Att vända sig till förvaltningsdomstolarna är att kasta tärning. Särskilt ovisst är det i första instans (vilket är en vanlig uppfattning bland skattejurister, advokater och andra insatta bedömare).

Obegripliga domar

I vissa domar som ingår i studien är det nästan omöjligt att förstå hur domstolen bedömt frågan. Naturligtvis omöjliggör detta för den rättssökande allmänheten att förstå utgången.

I en rättsstat ska rättsväsendet vara transparent och rimligt förutsägbart. Det är det tydligen inte i Sverige.

Ofullständiga domskäl

Domskälen är den del i domen där domstolen förklarar hur den resonerat sig fram till sin slutgiltiga ståndpunkt.

En viktig observation är att ett stort antal domar anger svaga och ofullständiga domskäl.

Det betyder att domstolen fattat beslut på svaga och ofullständiga grunder. Man kan förstås tänka sig att en domstol gör skarpa och oförvitliga bedömningar men sedan inte lyckas formulera detta och att de angivna domskälen därför ger en felaktigt negativ bild av domstolens arbete. Men det är osannolikt. Man måste utgå från att domskälen avspeglar domstolens tänkande. Det dunkelt skrivna är det dunkelt tänkta.

Domstolen lyssnar inte på företagaren

En genomgående observation är att den skattskyldiges invändningar inte tydligt värderas och vägs mot Skatteverkets bevis... Hur invändningar från den skattskyldige värderats av domstolen anges normalt inte på ett tydligt sätt.

Det betyder att domstolen inte bryr sig så mycket om vad den skattskyldige säger och ej heller besvärar sig med referera till hans invändningar i domen.

Slarv gynnar Skatteverket

Det kan även observeras att förekomsten av svaga och ofullständiga domskäl... med något undantag endast förekommer i domar vari Skatteverkets beslut fastställs.

Detta sensationella utlåtande kan inte betyda annat än att när domstolen slarvar så vinner Skatteverket nästan alltid. När domstolen inte förklarar vad den gjort vinner Skatteverket. När Skatteverket vinner kan domstolen inte förklara vad den gjort.

Noggrannhet gynnar företagaren

Uppenbarligen har det också stor betydelse att domstolarna synes ställa låga krav på Skatteverket med avseende på bevisningens styrka... På samma sätt framkommer tydligt att i de domar den skattskyldige får framgång har domstolen ställt högre och tydligare krav på Skatteverkets processföring... I de fall domstolen ställer högre krav på att händelseförloppet (bevistemat) ska styrkas och anger en tydligt utförd enskild bevisprövning undanröjs ofta Skatteverkets beslut.

Det betyder att när domstolen ställer krav på Skatteverket och även i övrigt gör ett hederligt arbete är det mer sannolikt att den skattskyldige vinner.

Skatteverkets framgångar beror på att beviskrav negligeras

Det kan inte vetenskapligt fastställas att det förhållandet att Skatteverket vinner i majoriteten av målen kan förklaras av att låga krav ställs på den framförda bevisningen.

Den bild som framkommer i denna studie pekar dock helt klart i den riktningen.

Det betyder att man kan utgå ifrån att Skatteverkets framgångar i domstolarna beror på att domstolarna åsidosätter beviskraven.

Övertygelse på svaga grunder

Slutligen konstateras i studien att en bevispresumtion uppstått när det gäller ärendetyper ”osanna fakturor”. Bevispresumtion är ett fint ord som betyder fördom, alltså att två i verkligheten oberoende förhållanden anses hänga ihop, typ föreställningen att alla muslimer är terrorister.

Studien visar att något som kan likställas med en bevispresumtion växt fram som det kan tyckas närmast spontant och utan närmare reflektion. Bevispresumtionen innebär att den företagare, som mottar fakturor från ett bolag med F-skatt som misskött sig och som visar tecken på att vara ett ”fakturaskrivande bolag” antas i samråd med ”fakturabolaget” ha mottagit en osann faktura. Oftast räcker det med att påvisa omständigheter som tyder på att uppdragstagaren är ett s. k. Fakturabolag samt några indicier på onormal affärsförbindelse för att det ska anses visat att uppdragsgivaren fått tillbaka det fakturerade beloppet...

Det betyder att en företagare som anlitar en försumlig underleverantör kan dömas att betala avsevärda belopp utan andra bevis än just att underleverantören visat sig vara försumlig.

Slutsats

I tidigare kapitel har vi visat att Skatteverket i ett icke försumbart antal fall visat sig fatta beslut på lösa grunder. Silfverbergs och Östermans studie visar på ett ännu större missförhållande, nämligen att även domstolarna häpnadsväckande ofta slarvar i sitt arbete och underlåter att ifrågasätta Skatteverkets beslut och bevisning. Slutsatsen är att en företagare som råkar ut för Skatteverket har svårt att värna sig. Att överklaga till förvaltningsdomstol kan vara att spela hasard.⁶⁴

64 Det kan här vara lägligt att påminna om skattedirektören Urban Strömbergs vid Skatteverket ovan redovisade uppfattning från en artikel i Dagens Industri: "Skatteverket driver bara de ärenden där vi anser att vi har tillräcklig bevisning för skattefusk. Vi har vunnit 90 procent av de ärenden som prövats i domstol... Skatteverket tycker att domarna håller hög kvalitet men vi är tacksamma när domstolarna utvecklar sina ställningstaganden så att vi kan dra lärdom i vårt fortsatta arbete. Skatteverket finner ingen anledning att ändra sin inriktning."

Mer om Skatteverkets nit

Vi har konstaterat att Skatteverket, inte sällan med benäget bistånd från förvaltningsdomstolarna, ofta inte respekterar de beviskrav som finns vilket med stor sannolikhet leder till att företagare blir oskyldigt dömda. I varje fall kränks företagarnas rättssäkerhet.

Skälet är naturligtvis att Skatteverket i första hand vill göra det enkelt för sig att dra in skatter till staten och i andra hand strävar efter att sätta sig i respekt hos Sveriges företagare och avskräcka dem från äventyrligheter. Ju mer oresonligt och rättsosäkert Skatteverket kan tyckas för företagarna, desto mer obenägna blir de, kan man anta, att komma ens i närheten av något som de tror Skatteverket skulle kunna hacka ned på. Hårt tuktade medborgare är alltid lättare för överheter att hantera.

Slarvet med beviskraven är inte det enda exemplet på att Skatteverket handlar utan respekt för företagarnas rättssäkerhet. Det går troligen att hitta ärenden där Skatteverket låtit omsorgen om rättssäkerheten sätta gränser för sitt nit att driva in skattemedel, men det förefaller lättare att hitta exempel på motsatsen. Här följer några ärenden som Företagarombudsmannen haft anledning att uppmärksamma.

Beslut utan laglig grund

Ibland fattar Skatteverket taxeringsbeslut som verket inte har rätt att fatta. Det handlar här inte om bristande bevisning; det handlar om att beslutet saknar laglig grund. Det är lite som om Skatteverket vill ta ut en skatt som inte finns.

Det danska bolaget Transmedica hyrde ut svensk medicinsk personal till Norge och betalade skatt och arbetsgivaravgifter i Norge enligt norsk lag. Förfarandet följde huvudregeln i artikel 13.2 a i förordningen (EEG) nr 1408/71 enligt vilken arbetslandets lag är tillämplig. Bara om den skattskyldige ansöker hos Försäkringskassan om att få tillhöra svensk socialförsäkring och kassan utfärdar blankett E 101 ändras dessa förhållanden så att skatter i stället ska betalas i Sverige.⁶⁵

Skatteverket gjorde revision hos Transmedica och konstaterade att skatter och avgifter inte betalats åren 2001 och 2002 för svensk personal med arbete i Norge. År 2004 förmådde Skatteverket Försäkringskassan att utreda saken varpå kassan utfärdade blankett E 101 vilket betydde att skatten skulle betalas i Sverige. "Situationen i bolagets fall", skriver Länsrätten i Skåne län i sin dom, "där Försäkringskassan i efterhand beslutar att utfärda E 101-blanketter, är inte förutsedd eller reglerad i skattebetalningslagen..." I frånvaro av gällande regler beslöt Skatteverket år 2005 att Transmedica skulle betala 6,5 mkr i arbetsgivaravgift för åren 2001 och 2002 ovanpå de arbetsgivaravgifter som redan betalats i Norge.

65 Länsrätten i Skåne län, dom den 5 februari 2008, mål 4011-06.

Länsrätten fann att Transmedica gjort rätt och att Skatteverket inte hade laglig grund att komma så långt efteråt och kräva skatt. Även kammarrätten gick på Transmedicas linje och avtog Skatteverkets överklagan.⁶⁶ Någon laglig grund att påföra skatt fanns inte.⁶⁷

Beslut enligt lagar som inte längre gäller

Ibland finns motsägelser mellan gammal svensk lag och EU-bestämmelser. EU-bestämmelserna tar då över i kraft av högre rätt. Skatteverket föredrar att fatta beslut enligt svensk lag som inte längre är tillämplig.

66 Kammarrätten i Göteborg, dom den 24 januari 2011, mål 2072-08.

67 En skrämmande men möjligtvis talande interiör från ett skattemål där Skatteverket vill döma efter egen uppfattning hellre än efter lagarna redovisas i boken När Skatteverket anfaller av Elias Melki, Efron & Dotter, 2010, sid 65. Följande text återfinns i en minnesanteckning gjord av nämndeman Sune Dahlberg: *Skatteverkets handläggare ville påföra skatt för vissa transaktioner gällande pensionskapital.*

Jag frågade: Varför?

Handläggaren: Jag tycker så!

Jag sade: Du kan inte bara "tycka så". Vad grundar du ditt tyckande på?

Handläggaren: Jag har ingen grund i skattelagstiftningen. Jag tycker bara att det är rätt att beskatta detta förfaringsätt.

Jag frågade: Vad lutar sig den skattskyldige mot?

Handläggaren: En dom i ett likadant fall som avgjorts i Kammarrätten i Jönköping.

Jag frågade: Hur löd domen?

Handläggaren: Den skattskyldige fick rätt.

Jag sade: Så du tycker att du kan bortse från en dom i kammarrätten?

Då kom ordföranden i skattenämnden in, lite irriterat, i diskussionen

Ordföranden: Om det här målet hade ägt rum i kammarrätten här i Stockholm så hade vi fått rätt. Det får vi oftast.

Jag sade: Du måste skämta? Du bortser alltså från en dom i Kammarrätten i Jönköping för att du är övertygad om att kammarrätten här skulle ge skatteverket rätt?

Ordföranden: Vi tycker att det är rätt att beskatta detta.

Jag frågade övriga nämndledamöter om deras synpunkter men fick ingen reaktion.

Jag sa att jag inte kan medverka till detta beslut utan vill reservera mig.

Jag skrev under en reservation.

Svensk lag tillåter försäljning av aktier till underpris om försäljningen sker till ett svenskt aktiebolag exempelvis i syfte att skjuta upp beskattning av ett övervärde på de överlåtna aktierna. Däremot är det inte tillåtet att göra motsvarande försäljning till ett utländskt bolag. Syftet med detta är att en orealiserad värdestegring inte ska undgå beskattning i Sverige. EU har en annan uppfattning. EG-domstolen har funnit att det strider mot etableringsfriheten i artiklarna 43 och 48 i EG-fördraget om ett medlemsland försöker hindra en aktieöverlåtare att skjuta upp beskattning genom försäljning till ett utländskt bolag om motsvarande hade varit tillåtet vid försäljning till ett inhemskt bolag.

En svensk företagare gjorde en aktieförsäljning till underpris till ett utländskt bolag. Skatteverket ville tillämpa de gamla och genom EG-rätten föråldrade svenska reglerna medan såväl länsrätt som kammarrätt tillämpade EG-rätten i sina domar.⁶⁸

Oförmåga att erkänna egna fel

Det finns ytterligare exempel på att Skatteverket väljer att framhärda i oskäliga beslut bara för att det inte finns lagar som tvingar verket att ändra sig.

Flexlink AB hade nekats momsavdrag av Skatteverket och överklagade. Länsrätten gav bolaget rätt, men Skatteverket överklagade till kammarrätten och vann. Regeringsrätten beslutade att inte meddela prövningstillstånd och

68 Kammarrätten i Göteborg, dom den 19 mars 2010, mål 2895-09.

domen vann laga kraft. Justitiekanslern tog sig emellertid an ärendet och konstaterade att domarna vilade på en felaktig tolkning av EG-rätten. När JK bad Skatteverket kommentera svarade verket:

- för det första att verket hade ändrat sin uppfattning och gav bolaget rätt i sakfrågan: ”Det kan i ärendet nu anses klarlagt att Flexlink AB har rätt till det yrkade avdraget om frågan skulle bedömas enligt Skatteverkets nuvarande inställning”⁶⁹,
- för det andra att det inte finns någon lag som tvingar Skatteverket att ändra sitt beslut bara för att verket haft fel: ”Gemenskapsrätten uppställer i sig inte något krav på att medlemsstaterna att införa bestämmelser om att lagkraftvunna beslut ska kunna ändras på grund av ändrad praxis från EG-domstolen”,
- för det tredje att Skatteverkets och domstolarnas lagöverträdelse inte var så mycket att bråka om: ”Denna överträdelse är emellertid inte tillräckligt allvarlig för att grunda skadeståndsansvar för staten”.

JK hade en annan uppfattning om frågans allvar och beviljade Flexlink AB 641 035 kronor plus ränta för felaktigt inbetald moms. Med lite samarbetsvilja och allmän hederskänsla hade Skatteverket kunnat komma till samma slutsats som JK.

69 JK diarienummer 2409-08-40.

Oginhet

Det är etablerad praxis i civilmål att domstolen frågar den förlorande parten, som ska betala vinnarens rättegångskostnader, hur mycket förloraren anser vara rimligt. Så sker även i skattemål. När Skatteverket förlorar frågar domstolen vad Skatteverket tycker att det vinnande företaget ska få i ersättning. Här visar sig Skatteverket helt obenäget att vitsorda ersättning för ombudskostnader. Förvaltningsdomstolen måste inte följa Skatteverkets rekommendation. Problemet är att domstolen regelmässigt gör just detta.

Enligt egen utsago ger sig Skatteverket aldrig när det väl fattat ett beslut: ”Vi står för vad vi säger; har vi gett ett besked gäller det lika för alla fram till dess en högre instans säger något annat.”⁷⁰ Det innebär att det inte är lönt för en företagare att resonera med Skatteverket. Hans enda chans i ett taxeringsärende där Skatteverket bestämt sig är att överklaga till domstol. Men Skatteverket vill inte att för många ärenden ska överklagas. En metod att begränsa antalet överklaganden är att öka den ekonomiska risken för företagare som överväger att överklaga genom att säkerställa att företagaren bara får tillbaka en liten del av sina kostnader även om han vinner målet.

Enligt en stor statlig offentlig utredning om skattesystemet⁷¹ avkunnade Kammarrätten i Stockholm 332 domar i skattemål första halvåret 2008. I 137 av dessa yrkade företagare ersättning för rättegångskostnader. Skatteverket ansåg att ersättningsanspråken skulle avslås i 136 av dessa 137 fall.

Av de 137 ersättningsyrkandena ovan avslog Kammarrätten 104 stycken. Det betyder att domstolen frågar Skatteverket hur mycket verket har lust att betala till en vinnande

70 Verksamhetens inriktning 2006 – 2012, SKV 218, utgåva 2.

71 SOU 2009:58, Skatteförfarandet, del 2, sid 478.

motståndare och sedan i normalfallet dömer Skatteverket till att betala just det beloppet. Konsekvensen blir att även vinnande företagare kan förlora på processen eftersom de inte får ersättning för sina ombudskostnader (för att inte tala om alla andra kostnader och lidanden som processen kan ha medfört).

Enligt våra beräkningar vann företagare under 2008 omkring 3 000 mål mot Skatteverket och blev därmed ersättningsberättigade enligt reglerna. Totalt utbetalades 12,1 miljoner kronor år 2008.⁷² Om alla dessa företagare fick ersättning – och det inte fanns andra skattskyldiga som också fick ersättning – skulle det bli 4 000 kronor per mål. Det räcker inte till så många advokattimmar. Och då har vi alltså bara räknat mål som vunnits av företagare, inte mål som vunnits av andra skattskyldiga. Oginhet är ett väl valt uttryck.

72 SOU 2009:58, Skatteförfarandet, del 2, sid 478.

Företagarombudsmannen gör ett sensationellt juridiskt experiment i full skala

Företagarombudsmannen har länge haft på känn att förvaltningsdomstolarna (med instanserna förvaltningsrätten, kamrarrätten och Högsta Förvaltningsdomstolen) till skillnad från de allmänna domstolarna (med instanserna tingsrätten, hovrätten och Högsta Domstolen) är partiska till statens förmån. Denna uppfattning representerar naturligtvis en grov anklagelse mot förvaltningsdomstolarna som de troligen förtrytsamt och upprört skulle avvisa om de fick den utslungad emot sig.

Företagarombudsmannen har försiktigtvis låtit bli att utslunga anklagelsen eftersom den baserats mer på erfarenhet och känsla än på solida bevis. Samtidigt har Företagarombudsmannen letat efter något sätt att fota sin uppfattning på säkrare grund. Det idealiska vore naturligtvis att kunna driva en och samma rättsfråga genom hela kedjan av förvaltningsdomstolar och hela kedjan av allmänna domstolar och jämföra utfallet.

Som genom en ödets välsignelse uppstod en sådan möjlighet år 2008. Under en treårsperiod fram till november 2011 genomförde Företagarombudsmannen i samarbete med en

redovisningskonsult och dennes advokat just detta experiment. Två företag som råkat i exakt samma bryderi på grund av Skatteverkets beslut drog sina ärenden till domstolarna, det ena till förvaltningsdomstolarna och det andra till de allmänna domstolarna. Utfallet blev som Företagarombudsmannen misstänkt.

Det handlar om OCR-nummer. När en företagare via internet gör en insättning på sitt skattekonto hos Skatteverket måste han skriva ett OCR-nummer för att betalning ska hamna på rätt konto. OCR-nummer är långa och komplicerade saker. Det är lätt att skriva en siffra fel. Om man skriver fel kan betalningen hamna på annat företags skattekonto.

Om Skatteverket har en fordran på ett företag och det plötsligt kommer in pengar på företagets skattekonto tar Skatteverket omedelbart pengarna för täckande av fordran. Det oturliga kan därför inträffa att ett företag genom ett OCR-misstag betalar in pengar på ett skattekonto som tillhör ett bolag med skuld till Skatteverket. Skatteverket tar då pengarna och vägrar att betala tillbaka till inbetalaren när felet uppdagas.

År 2008 fick Företagarombudsmannen kontakt med två olika företag som oberoende av varandra råkat ut för just detta.

De drabbade företagen

Luft & Vatten Ingenjörbyrå i Västerås AB betalade i maj och juni 2004 in 229 066 kronor till Skatteverket i preliminärskatt. Inbetalningarna hamnade på grund av ett skrivfel av OCR-numret på ett annat företags skattekonto. Detta företag var på obestånd och gick sedermera i konkurs. De felaktigt

inbetalda pengarna gick till att täcka företagets underskott på skattekontot. Skatteverket vägrade att återföra misstagsbetalningen till Luft & Vattens skattekonto med motiveringen att det saknas lagstöd för sådan omföring.

Skatteverket krävde därefter Luft & Vatten på ytterligare 229 066 kronor i preliminärskatt. Under ett antal år fick Luft & Vatten anstånd med att betala in skatten dubbelt. År 2008 upphävde Skatteverket anståndet och krävde betalning. Luft & Vatten vände sig till generaldirektören för Skatteverket i en nådeansökan. Nådeansökan avslogs.

Det andra företaget var en redovisningskonsult som år 2008 av misstag råkade betala in preliminärskatt till fel klients skattekonto. Även i det här fallet var den felaktiga mottagaren på obestånd. Redovisningskonsulten var tvungen att ersätta den betalande klienten med 135 376 kronor för sitt misstag. Skatteverket vägrade även i detta fall omföring med samma motivering.

Skatteverkets argumentation gick ut på att verket inte hade rätt att återföra pengarna eftersom det inte finns någon lag som tvingar verket till detta. Men även en myndighet kan uppföra sig hederligt även om det saknas lag som påbjuder detta i varje specifik situation. Just i denna fråga ansåg sig Skatteverket inte ha rätt att utöva eget omdöme.

Condictio indebiti

Condictio indebiti är en gammal juridisk princip som härrör från den romerska civilrätten och innebär det självklara att den som betalat något av misstag enligt principens huvudregel ska få igen sina pengar.

OCR-fallen handlade om denna juridiska princip. Domstolarna hade att avgöra om *condictio indebiti* var tillämpligt och Skatteverket därför skulle betala tillbaka de av misstag inbetalade pengarna.

Experimentets genomförande

Redovisningskonsulten representerades av sin advokat som drev ärendet genom de allmänna domstolarna. Företagarombudsmannen representerade Luft & Vatten som drev sitt ärende genom förvaltningsdomstolarna.

Redovisningskonsulten stämde staten i tingsrätten. I januari 2010 fick redovisningskonsulten rätt och tillerkändes hela det yrkade beloppet.⁷³ Skatteverket överklagade domen till Svea Hovrätt.

Bara några dagar senare, i februari 2010, kom den lägsta förvaltningsdomstolen, dåvarande länsrätten, med sin dom i fallet Luft & Vatten. Överklagandet avsågs och Skatteverket fick rätt. Domskälen var i princip en kopia av Skatteverkets yttrande. Domstolen ansåg för det första att Skatteverket inte var betalningsskyldigt eftersom det inte finns någon regel enligt vilken misstagsbetalningar ska återställas och för det andra att en skattskyldigs inbetalning av skatt till Skatteverkets plusgirokonto ”sker på egen risk”. (Domaren var tidigare skattedirektör på Skatteverket. En nämndeman anmälde sig skiljaktig.) Luft & Vatten överklagade till kammarrätten, förvaltningsdomstolarnas andra instans.

Kammarrätten kom med sin dom i juni 2010. Luft & Vattens överklagande avsågs.⁷⁴ Länsrättens dom fastställdes och

73 Solna tingsrätt, dom den 21 januari 2010, mål T 414-09.

74 Länsrätten i Västmanlands län, dom den 1 februari 2010, mål 1377-09 samt Kammarrätten i Stockholm, dom den 16 juni 2010, mål 1611-10.

Skatteverket fick rätt. Luft & Vatten sökte prövningstillstånd (vilket betyder rätt att överklaga) hos Högsta Förvaltningsdomstolen.

En månad senare, i juli 2010, kom dom avseende redovisningskonsulten i Svea Hovrätt. Den lägre instansens uppfattning fastställdes och Skatteverket dömdes att återbetala pengarna.⁷⁵ Skatteverket överklagade till Högsta Domstolen och fick prövningstillstånd i september 2010.

Luft & Vatten nekades prövningstillstånd genom beslut i Högsta Förvaltningsdomstolen i februari 2011. Därmed var förvaltningsdomstolarna klara med ärendet. Företaget hade förlorat och Skatteverket vunnit.

Nio månader senare, i november 2011, meddelade Högsta Domstolen sin dom i redovisningskonsultens ärende. De två lägre instansernas uppfattning fastställdes. Domstolen konstaterade att "[b]etalningen utgör en sådan felaktig betalning på vilken principerna om *condictio indebiti* är tillämpliga." Skatteverkets argument att verket varit i "god tro" och därtill "inrättat sig efter betalningen" gjorde inget intryck på Högsta Domstolen.

När Högsta Domstolen angivit sin uppfattning insåg Skatteverket vad klockan var slagen. Om verket hade framhärdat i att vägra återbetalning till Luft & Vatten skulle företaget ha drivit ärendet i allmän domstol i stället för förvaltningsdomstol. Där skulle företaget ha fått rätt och Skatteverket en skyldighet att utge de felaktigt inbetalda pengarna (varigenom den underliga situationen hade uppstått att förvaltningsdomstolarna gett Skatteverket rätt medan de allmänna domstolarna trots detta tvingat verket att betala).

75 Svea Hovrätt, dom den 12 juli 2010, mål T 1462-10.

Slutsats

När två identiska ärende hanterades i de två domstolssystemen ställde sig förvaltningsdomstolarna mangrant på Skatteverkets sida medan de allmänna domstolarna lika – eller ännu mer, för förvaltningsdomstolarnas högsta instans passade – enhälligt hamnade på de skadelidande företagens sida.⁷⁶

76 Högsta Förvaltningsdomstolen (som då hette Regeringsrätten) hade bestämt vad den tyckte redan 1992. I mål RÅ 1992 ref 91 redovisade domstolen den fortsättningsvis gällande uppfattningen att förvaltningsdomstolarna inte har rätt att begära att skattemyndigheten återför felaktiga inbetalningar eftersom a) det inte finns någon bestämmelse som tvingar skattemyndigheten att göra detta och b) en förvaltningsdomstol inte har befogenhet att döma enligt civilrättsliga principer (som *Condictio indebiti*): "Förvaltningsdomstol äger inte att med stöd av allmänna civilrättsliga regler pröva frågan om återbetalningsskyldighet för skattemyndigheten." Föreställningen att en domstol inte skulle ha rätt att beakta gällande svensk civilrätt kan möjligen föranleda en och annan att ta sig för pannan.

Går det så går det

Sverige berömmar sig med att vara en rättsstat som sätter medborgarnas rättssäkerhet högt. Ändå har vi här kunnat konstatera att rättssäkerheten i skattemål lämnar en hel del att önska. Det förefaller som om andra hänsyn får vika för Skatteverkets ambition att dra in pengar till statskassan.

Man kan fråga sig hur detta är möjligt. Det enkla svaret är troligen ”går det så går det”. Skatteverket stöter inte på några besvärande hinder.

Det är svårt att med någon riktigt övertygelse kritisera Skatteverket för dess nit. Myndigheten vet vad den vill och den satsar hela sitt engagemang på att nå sitt mål, nämligen att säkra statens intäkter. Den utnyttjar de medel som står till dess förfogande.

Man kan argumentera att Skatteverket borde värna mer om rättssäkerheten och vara mer återhållsamt. Men moraliska påtryckningar är inte statsbyggnadskonstens främsta metod att förmå myndigheter att hålla sig på mattan; det är kontroll och motmakt, ”checks and balances”. När exempelvis Montesquieu utvecklade sin maktdelningslära – att statsmakten bör vara uppdelad i tre självständiga enheter, en lagstiftande, en verkställande och en dömande gren – så var idén just att ingen skulle ha total makt, utan de tre avdelningarna skulle hålla varandra i schack till medborgarnas beskydd. Tanken att

ingen myndighet ska ges fria tyglar genomsvyrar alla statsbyggen som värnar om medborgarnas rättigheter.

På den punkten har Sverige ett problem när det gäller skattefrågorna. Varken inom eller utom Skatteverket finns någon målmedveten modererande kraft som kan lägga band på verkets ensidiga och målmedvetna handlingskraft.

För det första, och detta är en huvudtes i denna skrift, fungerar inte domstolarna i skatteärenden som den balanserande motmakt som domstolar är tänkta att vara. Visserligen förekommer det, som vi konstaterat, att domstolarna ibland i kraftfulla ordalag tillrättavisar Skatteverket, men effekten förefaller snarare stärka än förändra status quo eftersom domstolarnas tjuvnyp ger sken av att rättssäkerhet råder varigenom domstolarnas stora följsamhet gentemot Skatteverket kommer i skymundan.

För det andra underlåter den fjärde statsmakten – media – att fylla sin granskande funktion när det gäller företagare som kommit i kläm i myndighetskvaren. Så här står det i ett manus av journalisten Trond Sefastsson: "...99.9 procent av allt som skrivs om Skatteverket i pressen utgår från att myndigheten har rätt. Vid genomgång av flera tusen rubriker hittade jag en enda som handlade om en person som fått rätt mot Skatteverket. Förutom att Skatteverket via statistik ger en övertygande bild av allmänhetens höga förtroende och att man genom sin kontrollverksamhet hämtar in si och så mycket extra skatter, formas den offentliga bilden av myndigheten av en totalt okritisk mediekår."

För det tredje är det svårt för en företagare, om än aldrig så oskyldig, att ta upp kampen med Skatteverket. Visserligen överklagas Skatteverkets beslut till förvaltningsrätterna drygt 17 000 gånger om året, men det är sannolikt att många hellre

betalar än tar en kamp. Det kan finnas åtskilliga skäl till det, till exempel:

- att Skatteverket helt eller delvis har rätt och företagaren bedömer sig ha dåliga förutsättningar att vinna,
- att företagaren trots allt tycker sig ha kommit billigt undan även om Skatteverkets beslut kanske var fel i något avseende,
- att företagaren är rädd för repressalier som han med rätt eller orätt tror att ett retat Skatteverk skulle kunna rikta mot honom,
- att det inte är värt besväret att processa även om företagaren har goda chanser att vinna eftersom kostnaderna och de övriga besvär som en process medför är större än de skattepengar företagaren skulle slippa ifrån vid en vinst; något offentlig ombud får han inte och domstolarna är notoriskt snåla med kostnadsersättning till företagare som vinner sina mål eller
- att en process kan skapa negativ uppmärksamhet åt företaget även om företagaren till slut vinner; att kämpa i flera år för att kanske vinna i andra instans tar enorm kraft och under tiden tvingas företagaren utstå att affärsbekanta och andra ovänner mumlar ”ingen rök utan eld” bakom ryggen på honom.

Vad ska man göra åt det här?

Slutsatsen av vad vi tidigare anfört i den här skriften är att Sverige har en övernitisk skattemyndighet med tendenser att vara partisk till egen fördel och att fatta beslut och ibland driva skatteärenden på obefintlig, feltolkad eller påhittad grund. Skälet till att Skatteverket lyckas med detta verkar vara att ingen sätter stopp. Myndigheter och andra levande företeelser flyttar fram sina positioner så länge de inte stöter på motstånd. Den som borde ha satt stopp är i första hand förvaltningsdomstolarna.

Förvaltningsdomstolarna

”Åtgärder för att säkerställa kvaliteten i rättstillämpningen bör... i första hand inriktas mot domstolsprocessen”, står det i Christer Silfverbergs och Roger Persson Östermans ovan citerade skrift. Men riktigt hur det ska gå till framgår inte. Författarna nämner möjligheten att lagstifta för att ”utveckla metoder för en strukturerad bevisprövning”. En annan möjlighet är att förvaltningsdomstolarna, liksom det föreslagits för de allmänna domstolarna, tvingas att i större utsträckning fästa avseende vad den skattskyldige själv har att anföra: ”... den största rättighetsgarantin när den tilltalade har förnekat en gärning är att den tilltalades inställning i skuldfrågan re-

dovisas uttryckligen i domskälen och invändningar redovisas var för sig”.

Grundproblemet är att det råder olika beviskrav i olika slags domstolar. Detta är enligt vår mening olyckligt. Det borde vara samma höga beviskrav i förvaltningsdomstolarna som i de allmänna stolarna. Detta är för övrigt en vanlig uppfattning bland insatta bedömare. ”Sammanfattningsvis finns det således inget skäl till varför samma principer för bevisprövning, som gäller i allmän domstol, inte skulle gälla i förvaltningsmål”, säger Diesen och Lagerqvist.⁷⁷ Men att det borde vara så säger inget om hur det ska åstadkommas.

En lösning som tilltalar många vore att Riksdagen helt enkelt lagstiftar om vilken bevisnivå som ska gälla i skattemål. Ett problem är att lagstiftaren aldrig tidigare haft konkreta synpunkter på detta utan överlåtitt till domstolarna att själva utveckla praxis. Ett annat problem är att man inte riktigt vet vad exempelvis ”mycket sannolikt” betyder och att det är tveksamt att lagstifta om något man inte riktigt kan definiera.

Det bästa vore förstås om förvaltningsdomstolarna skärpte sin praxis på eget initiativ, kanske efter påtryckningar exempelvis från justitiedepartementet. Vi tror att påtryckningar från olika håll kan göra nytta.⁷⁸

77 Christian Diesen och Annika Lagerquist, *Bevisprövning i förvaltningsmål*, Norstedts Juridik, 2003, sid 23.

78 Ett djärvt förslag som förekommit i debatten och ganska unisont avvisats är att lägga ned förvaltningsdomstolarna. Systemet inrättades av Karl XI när han var i färd med att konsolidera det karolinska enväldet och ville skärpa statens kontroll över skatteuppbörden. Någon motsvarighet till dessa domstolar finns veterligen inte i något annat land än Finland, som vid det laget ingick i Sverige.

Övriga kontrollmyndigheter

Det finns två myndigheter, Justitiekanslern (JK) och Justitieombudsmannen (JO) under regeringen respektive Riksdagen, med uppgift att kontrollera att myndigheter följer lagar och uppfyller sina skyldigheter.

Skatteverket står alltså under dessa myndigheters tillsyn. Båda myndigheterna ingriper då och då mot Skatteverket: JK har under de senaste tio åren beviljat skadestånd i ett par ärenden om året för felaktig myndighetsutövning av Skatteverket (dock har det inte alltid gällt taxering); JO har på senare år riktat kritik mot Skatteverket några gånger om året.

Vi tror att en skärpt bevakning av Skatteverket från JKs och JOs sida skulle bidra till att främja rättssäkerheten i verkets bedömningar och verksamhet.

Skatteverket

Vi har tidigare sagt att man kanske kan förstå att Skatteverket i frånvaro av protester från de politiska huvudmännen och i kraft av domstolarnas stöttande attityd satsar helhjärtat på att driva in pengar till staten utan att låta sig störas av starka hänsyn till företagarnas rättssäkerhet. Det är lättare för en organisation att följa ett mål än att följa två mål, särskilt om de två är delvis motsatta.

Men det är svårare att förstå att de politiska huvudmännen ser genom fingrarna med Skatteverkets beteende. Visserligen sorterar Skatteverket under Finansdepartementet som i egenskap av statens kassör tänker mycket på pengarna, men finansministern bör som politiker kunna anlägga ett vidare synsätt. Dessutom ingår finansministern i en regering som inte bara bör se till statens kassa. Därtill finns en hel riksdag

med folkvalda politiker och ett särskilt skatteutskott som rimligtvis sätter medborgarnas rättssäkerhet högre än den sista skattekronan. Sverige är kort sagt välförsett med mäktiga instanser som för länge sedan borde ha ingripit med kraft mot Skatteverket i stället för att låta det styra sig självt.

Huvudmännen bör tillsätta en generaldirektör som förstår rättssäkerhetens fundamentala betydelse och som har förmågan att hålla två delvis motsägelsefulla mål – att värna både om statens finanser och medborgarnas rättigheter - i huvudet på en gång utan att drabbas av handlingsförlamning.⁷⁹

Skatteverket har ett insynsråd i stället för styrelse. Där finns en datakonsult från Borås, som vid närmare undersökning visar sig vara en riksdagskandidat för folkpartiet som på sin hemsida deklarerar att mänskliga rättigheter för henne är centralt. I övrigt består insynsrådet av två riksdagsledamöter, en professor samt representanter för offentlig sektor och betydelsefulla organisationer. Vi menar att Skatteverkets ledande organ borde innehålla fler representanter för den grupp som mer än någon annan är föremål för Skatteverkets särskilda uppmärksamhet, nämligen företagarna.

Ett ofta påpekat problem även i Skatteverkets inre liv är bristen på balanserande motkrafter. En skattskyldig kan råka ut för att samma tjänsteman som fattat det ursprungliga taxeringsbeslutet blir den som avgör fråga om omprövning. När en skattskyldig är missnöjd med Skatteverkets beslut kan frågan lyftas till högra instans. I förra upplagan av denna skrift föreslog vi att denna instans, som då var skattenämnden, skulle tas bort eftersom dess ordförande och föredragande var anställda av Skatteverket och kan svårligen kunde för-

79 En bra kontrollfråga till en gd-kandidat kan vara om hon tycker att OCR-betalningar till fel skattekonto omedelbart ska återbetalas. Svaret "nej" diskvalificerar omedelbart kandidaten.

väntas ge sin arbetsgivare fel. I den nya Skatteförfarandelagen (2012:1244) som trädde i kraft den 1 januari 2012, har nämnden ersatts med en ”kvalificerad beslutsfattare”. Om detta är en förbättring är oklart eftersom denna person ska vara en anställd på Skatteverket, visserligen en som inte tidigare befattat sig med ärendet.

Egentligen borde den ”särskilt erfarne och kvalificerade tjänstemannen” vara anställd någon annanstans än hos Skatteverket. Därigenom skulle Sverige åter närma sig det system med taxeringsintendenter, som gällde fram till 1991.

Ett annat problem är att den processförare som driver Skatteverkets ärenden i förvaltningsdomstol är anställd av Skatteverket. Det finns alltså ingen funktionsuppdelning som motsvarar den som gäller för polis och åklagare i brottmål. Skatteverket är både polis och åklagare i förvaltningsdomstolarna.

Före detta tjänstemannen vid Skatteverket Mikael Wokander skriver i en bok att ett viktigt underlag för fastställandet av skatterevisorernas löner är om de lyckas upptaxera skattskyldiga: ”För att höja effektiviteten valde skatteförvaltningen ett system som försökte efterlikna revisionsföretagen. Lönesättningen kom att baseras på det antal höjningar skatterevisorerna föreslog efter revision. På så sätt blev skattehöjningar ett sätt för revisorerna att förbättra sin egen ekonomi.”⁸⁰ Det ska alltså inte krävas att upptaxeringarna ska fastställas i domstol för att lönen ska påverkas; det räcker med själva upptaxeringen.

Skatteverket förnekar med enfaset att det skulle ligga till på det sättet. ”I de utsnitt av boken som publicerats tecknas en bild av Skatteverket som en politiserad organisation där

80 Mikael Wokander, *Skattmasens Manifest*, Efron & Dotter, 2004, sid 30.

våra medarbetare för prestationslön efter antalet taxeringshöjningar”, skriver Vilhelm Andersson vid Skatteverket. ”Det är helt fel.”

Vi kan inte bedöma hur det exakt ligger till på den här punkten. Men om det finns så mycket som en kronas prestationsersättning eller annan belöning för upptaxeringar är Skatteverket fel ute.

Den fjärde statsmakten – media

Media har ofta visat brist på förståelse för företagare och deras problem vilket delvis kan bero på att många journalister länge haft ett vänsterperspektiv på tillvaron.⁸¹ Detta har ändrats på senare år, men någon stor omvändelse är det troligen ännu inte fråga om. Journalisternas ökande sympatier för företagare, framför allt mindre företagare, har än så länge knappast lett till att myndigheters uppfattningar ifrågasätts.

Med tanke på medias betydelse för opinionsbildningen skulle vi gärna se att forskare vid universiteten, främst statsvetare och ekonomer, börjar granska media och deras perspektiv. Ännu bättre är förstås om media själva börjar fundera över saken.

Skattetillägg

Skattetillägget infördes av Riksdagen år 1971 i syfte att göra sanktionssystemet mot skattebetalarna mer effektivt. Skatteverket fick rätt att påföra skattetillägg vid mindre allvarliga

81 Maktutredningen under Olof Pettersson fann i en enkätundersökning 1989 att 63 procent av studenterna vid journalisthögskolan i Göteborg röstade på Vänsterpartiet kommunisterna. Det är 23 år sedan. Dessa personer befinner sig numera troligen i ledande publicistiska befattningar. Möjligen har de dock ändrat sig.

fel. Minimigränsen går numera vid 2 000 kr i undanhållen inkomst. Det normala skattetillägget är 40 procent av den undanhållna skatten.

Här ligger ett principiellt problem från rättssäkerhets-synpunkt. I en rättstat måste medborgaren ha rätt att försvara sig mot en offentlig straffåtgärd. Det innebär att straff endast ska kunna utdömas av domstol efter en rättegång där den åtalade kan försvara sig, eventuellt via ombud, och åklagarens bevis ska prövas. Så är det inte med skattetilläggen. Därmed strider detta administrativa straff mot rättsstatens principer. Skattetillägg bör inte få utdömas av Skatteverket utan endast, efter rättegång, av domstol.

Visserligen kan sanktionssystemet bli effektivare om straff kan utdömas utan rättegång. Men här har staten infört effektivitet på bekostnad av rättssäkerheten. Vi behöver bara tänka på följderna om denna princip införs på andra områden av straffsystemet.

SOU 2009:58 Skatteförfarandet för ett långt och nyanserat resonemang kring skattetillägget och går visserligen inte så långt som att föreslå att det inte ska få utdömas av Skatteverket, men anser likväl att en rad för den skatteskyldige förmildrande ändringar bör genomföras, till exempel att skattetillägg vid skönsbeskattning inte ska beräknas på inkomst som påförs enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial samt att procentsatsen för skattetillägg på icke avdragen skatt ska sänkas till fem procent. Dessa förändringar infördes också i den nya Skatteförfarandelagen.

Ersättning för rättegångskostnader och offentlig försvarare

Enligt dagens regler kan en skattskyldig tilldömas ersättning för rättegångskostnader om någon av tre alternativa förutsättningar är uppfyllda: att den skattskyldige helt eller delvis får rätt av domstolen; att fallet anses ha betydelse för rättstillämpningen; att det finns ”synnerliga skäl”, varmed menas att Skatteverket åsamkat den skattskyldige onödigt höga kostnader.

Vi anser för det första att ersättningsreglerna bör bli mindre restriktiva och för det andra att domstolarna inte ska fästa sig så mycket vid Skatteverkets egennyttiga oginhet.

SOU 2009:58 Skatteförfarandet håller med oss, i varje fall på den första punkten. Där föreslås att rätten till ersättning ska gälla samtliga typer av ärenden samt att ersättning ska kunna utgå även om den skattskyldige förlorar. Dessutom föreslås att ersättning ska beviljas enligt en norm samt att ersättningen ska kunna utgå med mer än vad normen stipulerar om det behövs för att tillvarata den skattskyldiges rätt.

Detta vore naturligtvis en avsevärd förbättring. Kanske skulle förslagen toppas upp med en åtminstone tillfällig lag som gav en vinnande företagare ovillkorlig rätt till ersättning för samtliga kostnader – inklusive intäktsförluster och egen sveda och värk – liksom idag på Skatteverkets bekostnad. Om Skatteverket får känna att det svider när domstolarna säger emot kanske verket blir mer försiktigt i sitt beslutsfattande.⁸²

82 På den punkten för SOUn ett resonemang som vi inte kan förstå, nämligen att ersättningen kanske inte borde tas ur Skatteverkets budget eftersom ”de handläggare hos Skatteverket som beslutar om ersättning” (sid 498) i så fall skulle kunna misstänkas neka ersättning för att spara pengar. Men det är ju inte handläggarna på Skatteverket som slutgiltigt beslutar om ersättning, utan domstolen, hos vilken den skattskyldige omedelbart kan överklaga ett negativt besked från Skatteverkets

För att underlätta för den skattskyldige bör systemet med offentlig försvarare införas vid skattemål där den skattskyldige riskerar att dömas att betala ett visst minimibelopp, till exempel ett basbelopp. SOU 2009:58 Skatteförfarandet är inne på likartade tankegångar. Vidare föreslås slopat krav på att den skattskyldige ska vinna framgång i domstol för att ersättning ska beviljas. Några sådana ändringar infördes inte i den nya Skatteförfarandelagen, utan har hänvisats till ny utredning.

Anstånd med skattebetalning

Ett problem är att en företagare av Skatteverket kan tvingas betala den skatt verket kräver innan saken är avgjord i domstol. Det har hänt att bolag tvingats betala skatten, av detta gått i konkurs och sedan fått rätt i domstol. Men när företaget då får upprättelse är skadan redan skedd. Anstånd med betalning av skatt bör lämnas tills en fällande skattedom vunnit laga kraft.

sida. Huvudsaken är att domstolarna lär sig att inte onödigtvis tillgodose Skatteverkets önskemål.

Hur du som företagare bör handla vid en skattetvist

Vi hoppas att du ska slippa revision och skatteprocesser men om det ändå inträffar kan några tips vara på sin plats.

Alltid i din verksamhet

- Håll koll på din bokföring. Det är du som är ytterst ansvarig för att den stämmer. Ta gärna hjälp men det är viktigt att du har en överblick på vad som händer i bolaget.
- Kontrollera dina underentreprenörer när du beställer tjänster i större omfattning. Detta gäller särskilt om du verkar i en bransch där Skatteverket utför kontroller. Trots att det borde räcka med att dina underentreprenörer innehar en F-skattsedel så kräver Skatteverket och domstolarna mer av dig som beställare. För att få reda på hur din underentreprenör har skött inbetalningar av skatt och om skulder finns kan Skatteverkets blankett 4820, Begäran/Svar Offentliga uppgifter, användas.
- Använd dig av skriftliga avtal när det är möjligt. Det underlättar vid en eventuell tvist.

Vid revision

- Anlita professionell hjälp direkt, helst en skattejurist med erfarenhet av skattetvister. Många företagare tar hjälp alldeles för sent i processen. Felaktiga svar i början av en skattetvist kan vara ödesdigra. Hjälpen kostar men är oftast värd priset.
- Svara aldrig på muntliga frågor från Skatteverket. För en strikt skriftlig kommunikation. Detta minskar risken för missförstånd och det är lättare att följa ärendets gång i ett senare skede. Var särskilt noga med detta om du inte anlitar ett ombud.
- Om Skatteverket är på din arbetsplats och reviderar, se till att din personal informeras och att de inte pratar om företaget med Skatteverkets representanter. Endast ägaren, VD eller ansvarig på plats bör föra bolagets talan.
- Begär ut Skatteverkets tjänsteanteckningar i ärendet och revisionsakten efter möten. Det kan finnas värdefull information där om ditt ärende.
- Vid möte med Skatteverket bör du ha ett vittne som kan intyga vad som diskuteras. Ta gärna med dig ditt ombud. Spela gärna in mötet på band. Allt för att undvika missförstånd.

Vid upptaxering

- Överklaga beslutet till domstol om du anser det felaktigt. Skatteverket brukar i princip aldrig ändra sina beslut självmant. Däremot ändras cirka 30 procent av de överklagade besluten som hamnar i domstol.
- Fortsätt driva processen ända till kammarrätten. Fler företagare får rätt mot Skatteverket i högre instans.
- Begär anstånd med eventuellt skattetillägg. Då slipper du lägga ut pengar för skattetillägget till dess att dom har meddelats. Detta beviljas automatiskt vid en begäran.
- Begär även anstånd med skatteinbetalningen. Då slipper du lägga ut pengar för den upptaxerade skatten till dess att dom har avkunnats. Om du inte får anstånd kan du överklaga detta beslut separat.

Utgivet av Den Nya Valfärden

- Skatteprocessen – vad varje företagare bör veta (2012)
- Storebror på Facebook – integritet och risker på sociala medier (2011)
- Sex feministiska myter – sann jämställdhet kan bara byggas på sanningens grund(2011)
- Skatteprocessen hotar rättssäkerheten (2010)
- Låt dem inte komma undan – tio viktiga frågor till Sveriges politiker (2010)
- Arbetslöshetens rätta ansikte (2010)
- Kommunala bolag – laglöst land (2009)
- Bara företagare skapar nya, riktiga jobb (2009)
- Storebror tar fram munkaveln – internetfiltrering – censur som hotar yttrandefriheten(2009)
- Hälso- och sjukvårdsföretagsmodellen (2009)
- Den Nya Valfärdens arbete gör nytta för pengarna (2008)
- Olagligt billigt – kommunala underprisförsäljningar (2008)
- Integritetens lilla röda (2008)
- Regeringen har fel om arbetsrätten – företagarnas egen uppfattning (2008)
- Förenkla reglerna för småföretagare (2007)
- Den stora obalansen – hur lagarna missgynnar småföretagare (2007)
- Varför straffa den som försöker göra rätt (2007)
- Värsta krånglet (2007)
- Mansförtryck och kvinnovälde (2007)
- Fullt fokus på företagare – europeiska företagare ger råd till Sveriges regering (2007)
- Med storbror i byxfickan – integritetsrisker med RFID-chips (2007)
- Roligt värre (2007)
- Med storbror i uppfinnarverkstan– ny digital övervakning från automatiska öron till internetdammsugare (2006)
- Med storebror i baksätet – digital övervakning av dina bilfärder (2006)
- Nya beska droppar – korta kritiska krönikor (2006)
- Första hjälpen
- Om dina anställda blir sjuka – en liten handbok (2006)
- Var tredje får inte vara med – en studie om arbetslösheten bland invandrare (2006)
- Hur hög är arbetslösheten, egentligen? (2006)
- Ole, dole, arbetslös – nästan 3 av 10 ungdomar 16-24 år saknar jobb (2006)
- Ge de arbetslösa en chans
- 150 000 nya jobb genom halverade arbetsgivaravgifter (2006)
- Så lyckas du som företagare – de bästa tipsen från svenska entreprenörer (2005)
- Bakom skurkar och skandaler (2004)
- Värsta krånglet (2004)
- Jobbet är att mata puman – hur och varför försäkringskassorna slarvar bort 40 miljarder om året av skattebetalarnas pengar (2004)

Tankebok för entreprenörer – 222 citat från Aristoteles till Ingvar Kamprad (2003)
Entreprenören bakom allt – 101 svenska succéer från ABBA till ölburkar (2002)
Beska droppar – korta kritiska krönikor (2002)
Skärp dig, Svensson – med deklARATIONEN om medborgerliga skyldigheter (2002)
Personvalsparti – bot för trötta partier (1999)
Berättelsen om jobben (1996)
Baksmällan – förutsättningar för politisk tillnyktring (1995)
Molnstoden – en vision för svenska folket (1994)

Den Nya Välfärden har även givit ut Medborgarnas Offentliga Utredningar

MOU 2010:1 Trovärdig solidaritet – försvaret och solidaritetsförklaringen
MOU 2000:1 Sveriges två gränser – om invandrapolitiken
MOU 1999:1 För Sverige – på tiden!
MOU 1998:1 Samhällsmoral i praktiken
MOU 1997:1 Entreprenören i högsätet
MOU 1996:2 Kommunala företag – hot mot demokrati
MOU 1996:1 Den nya arbetsrätten – ett förslag
MOU 1995:3 Järntrianglar – förnyelsens fiende nummer ett
MOU 1995:2 Irrfärdens slut – för sunda statsfinanser
MOU 1995:1 När folkhemmets barn blivit vuxna
MOU 1994:1 HSF-modellen – patientmakt och kvalitet
MOU 1993:2 Charta Nova – politik för entreprenörskap
MOU 1993:1 Barnomsorg enligt kundvalsmodellen
MOU 1992:2 Hälso- och sjukvård för 2000-talet
MOU 1992:1 Eget val i äldreomsorgen – handledning
MOU 1991:6 Hur man säljer allmännyttehus – handledning
MOU 1991:5 På egna ben – reformera organisationsstödet
MOU 1991:4 Skolpeng hösten 92 – en handlingsplan
MOU 1991:3 Självständiga kommuner
MOU 1991:2 Sänka skatter för en ny välfärd
MOU 1991:1 Företagsamhetens förutsättningar
MOU 1990:3 En marknad för bostäder åt alla
MOU 1990:2 Medborgarnas miljömanifest
MOU 1990:1 Minska statsskulden – sälj tillgångar
MOU 1989:1 Sänkt skatt för alla
MOU 1988:1 En ny grundlag – ett förslag

Denna rapport handlar om den rättssäkerhet, eller snarare rättsosäkerhet, som råder i skattefrågor för företagare. Skatteverket kan ibland på synnerligen lösa grunder trakassera företagare som det av någon anledning fattat misstankar emot.

I rapporten presenteras förslag till förändringar.

Dessutom ger den dig som företagare värdefulla tips om hur du bör agera vid eventuell skatterevision eller upptaxering.

Den Nya Valfärden är en opinionsbildande tanke-
medja som arbetar för demokrati, välfärd och företa-
gande. Den Nya Valfärden är partipolitiskt oberoende
och har i mer än 20 år presenterat nya lösningar på
gamla problem.

Företagarombudsmannen, som är en del av Den Nya
Valfärden, verkar för ett bättre företagarklimat genom
att uppmärksamma exempel på brister däri.

Företagarombudsmannen

- en del av Den Nya Valfärden

Box 5625, 114 86 Stockholm | 08-545 038 10 | www.dnv.se

