



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Oscar Hillmann

# Objektivitetsprincipens betydelse för Skatteverkets myndighetsutövning

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: VT 2016

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>2</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRORD</b>	<b>4</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	7
1.3 Metod och material	8
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Disposition	9
<b>2 OBJEKTIVITETSPRINCIPEN OCH RÄTTSSÄKERHETSBEGREPPET</b>	<b>11</b>
2.1 Inledning	11
2.2 Rättssäkerhetsbegreppet	12
2.3 Principer eller regler i 1 kap. 9 § RF	13
2.4 Objektivitetsprincipens innebörd	17
2.5 Illojal maktanvändning	20
<b>3 SKATTEUTREDNING OCH FÖRUNDERSÖKNING</b>	<b>23</b>
3.1 Inledning	23
3.2 Skatteverkets lagtolkning	23
3.3 Ställningstaganden	25
3.4 Kort om bevisrätt	26
3.5 Skatteutredningen	27
3.6 Kontrollmetoder	29
3.6.1 Förfrågan	29
3.6.2 Föreläggande	29
3.6.3 Kontrollbesök	30
3.6.4 Skatterevision	31

3.6.5	Sammanfattning	33
<b>3.7</b>	<b>Fördjupad dialog</b>	<b>34</b>
3.7.1	Bakgrund	34
3.7.2	Lagenlighet	35
3.7.3	Sammanfattning	36
<b>3.8</b>	<b>Behovet av objektivitet i en skatteutredning</b>	<b>37</b>
<b>3.9</b>	<b>Skatteskyldig och misstänkt</b>	<b>39</b>
<b>3.10</b>	<b>Åklagaren och tjänstemannen</b>	<b>40</b>
<b>3.11</b>	<b>Skatteutredning och förundersökning</b>	<b>42</b>
<b>3.12</b>	<b>Skatteverkets objektivitet</b>	<b>42</b>
<b>3.13</b>	<b>Sammanfattning</b>	<b>44</b>
<b>4</b>	<b>AVSLUTNING</b>	<b>47</b>
4.1	Objektivitetsprincipen i skatteutredningen	47
4.2	Kontrollmetoder	48
4.3	Fördjupad dialog	50
4.4	Avslutande reflektion	51
	<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>54</b>

# Summary

In Sweden, the Swedish Tax Agency is responsible for the verification of tax declarations to ensure that everyone pays the right amount of tax. In order to ensure that the taxpayers pay the correct amount of tax, the Tax Agency uses a number of control methods, with the most common method being the taxpayer's declaration.

The purpose of this thesis is to explore the control methods used by the Swedish Tax Agency and the principles which the Swedish needs to observe when conducting its authority through these control methods. The thesis aims to focus mainly on the principle of objectivity, the obligations that follows with this principle and to what extent the Swedish Tax Agency needs to observe this principle.

The principle of objectivity is set forth in 1:9 RF and demands that public authorities and courts must be objective and impartial. This thesis compares the requirements of objectivity in investigations and tax examinations and notes that objectivity is regulated to a greater extent at criminal investigations than tax investigations. However, it can be seen as a natural consequence since the tax investigations are not conducted at the suspected crime and the results does not always raise suspicion of crime violations.

The thesis notes that the principle of objectivity for the Swedish Tax authority is defined as unconditional, in which the components factual, non misleading, and impartiality is included. Total unprejudice for the tax official can never be fully achieved, no matter how professional the the tax official is in his role. This is because the tax official can never stand outside of their context and study the situation in an objective way. Instead, this thesis stated that the Tax Agency should promote awareness among the staff about their condition and experience and the pursuit to relate in accordance with the requirement of unprejudice.

# Sammanfattning

I Sverige ansvarar Skatteverket för kontrollen av deklARATIONER och ska därmed se till att alla betalar rätt skatt. För att kontrollera detta har Skatteverket ett antal kontrollmetoder vilka oftast utgår i de flesta fall från den skatteskyldiges deklARATION.

Syftet med uppsatsen är att undersöka de kontrollmetoder som används av Skatteverket och de principer som verket behöver följa när de utför sitt uppdrag genom dessa kontrollmetoderna . Uppsatsen syftar till att fokusera främst på objektivitetsprincipen, de skyldigheter som följer med principen och i vilken utsträckning Skatteverket måste följa denna princip. Den enklaste kontrollmetoden är förfrågan och den mest omfattande som uppsatsen redogör för är skatterevision. När Skatteverkets kontroll är avslutad sammanställs resultatet i en revisionspromemoria som den skatteskyldige bereds tillfälle att yttra sig om.

Objektivitetsprincipen framgår av 1 kap. 9 § RF och ställer krav på att förvaltningsmyndigheter och domstolar ska vara sakliga och opartiska. Under uppsatsen jämförs även kraven på objektivitet vid förundersökning och skatteutredning och konstaterar att objektivitet regleras i större utsträckning vid förundersökningen än vid skatteutredningen. Det kan dock ses som en naturlig följd av att skatteutredningar inte bedrivs vid misstanke om brott och resulterar långt ifrån alltid i en anmälan om brott.

Uppsatsen konstaterar att objektivitetsprincipen för Skatteverkets myndighetsutövning definieras som förutsättningslös, där komponenterna saklig, inte missvisande samt opartisk ingår. Tjänstemannens förutsättningslöshet kan dock aldrig uppnås fullt ut oavsett hur professionell tjänstemannen är i sin roll. Detta eftersom tjänstemannen aldrig kan stå utanför sitt sammanhang och studera en situation på ett sakligt sätt. Istället slår uppsatsen fast att Skatteverket bör arbeta för en medvetenhet hos tjänstemannen om sina förutsättningar och strävan efter att så långt som det är möjligt förhålla sig i enlighet med kravet på förutsättningslöshet.

# Förord

Mitt liv som student rör sig nu mot sitt slut. Mina år som lundastudent har varit de bästa åren av mitt liv. Efter sex år har jag hälften så mycket hår som när jag började, jag har glömt och åter kommit ihåg hur mycket jag älskar att springa, trots att jag aldrig skulle klara av nio terminer på Juridicum men bitvis även känt mig duktig och ibland till och med smart. Jag har också haft privilegiet att under ett års tid arbeta alldeles för mycket i en borg som de flesta andra enbart besöker för kortvarig eskapism.

Jag ska inte lämna förordet utan att tacka av personer som betytt extra mycket här nere i Skåne. Först och främst vill jag tacka min handledare Mats Tjernberg. Tack för allt stöd och all återkoppling du gett mig under uppsatsen men kanske framförallt för att ha gett den mest intressanta kursen jag läst, allmän företagsbeskattning. Tack mina fantastiska vänner Jakob, Mathias och Omar. Löftet vi gav varandra att stanna i Skåne blev det inte så mycket av men att vi kommer vara vänner för livet tvivlar jag inte en sekund på. Tack för att ni förgyllt min tid i Lund. Jacob, pappa och mamma. Tack för att ni tröstat mig i mina dalar och gett mig glada tillrop på mina toppar. Tack också Miriam för allt du gett mig. Slutligen vill jag också rikta stor tacksamhet till mina arbetskamrater i studievägledningskorridoren, jag kommer sakna er.

Lund den 27 maj 2016

Oscar

# Förkortningar

AD	Arbetsdomstolen
BrB	Brottsbalken (1962:700)
BNP	Bruttonationalprodukt
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FTA	Forum on Tax Administration
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FUK	Förundersökningskungörelse (1947:948)
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsmannen
OECD	Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (eng. Organisation for Economic Co-operation and Development)
Skatteflyktslagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RÅ	Högsta förvaltningsdomstolen
SkL	Skadeståndslagen (1972:207)
SFF	Skatteförfarandeförordningen (2011:1261)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Objektivitetsprincipen är en av de viktigare principerna i vårt rättssamhälle. Rättsregler, rättsliga processer och myndigheters hantering av enskilda måste grundas på objektiva övervägningar och beslut för att undvika att lagar stiftas, domar avkunnas eller myndighetsbeslut tas godtyckligt.

Genom 1634 års regeringsform kom den offentliga förvaltningen att delas in i län som vart och ett stod under landshövdingens styre. Till landshövdingens hjälp fanns olika bokförare som ansvarade för att föra en jordebok vilket var en förteckning av fastigheter, mark och ekonomiska tillgångar i länen. Jordeboken innehöll även information om hur stor del av jordägarnas avkastning som skulle tillfalla kronan. Nästa stora förändring var taxeringsreformen år 1902 då självdeklarationen lanserades. Ett par år senare växlade taxeringsarbetet över och det blev framförallt taxeringsnämnder som skulle utföra taxeringen. I dessa nämnder utsågs ordföranden av länsstyrelsen för att främja lokalkännedom för beskattningsprocessen. Deklarationen granskades sedan av prövningsnämnder. Genom en utredning år 1933 gavs förslag på införandet av en taxeringsinspektion som skulle vara en central myndighet, men förslaget kom att avslås. År 1951 infördes riksskattenämnden som senare kom att bli en del av Riksskatteverket vid dess bildande år 1971. Skatteverket som det ser ut idag bildades år 2004 och var resultatet av hopslagningen av Riksskatteverket och de då tio skattemyndigheterna.<sup>1</sup>

Efter skattemyndigheternas fusion år 2004 har de tio självständiga regionala skattemyndigheterna, tillsammans med Riksskatteverket, bildat det som idag är enmyndigheten<sup>2</sup> Skatteverket, nedan SKV. Där de tidigare självständiga skattemyndigheterna legat finns nu istället skattekontor. Myndighetens uppdrag förändrades dock inte vid sammanslagningen utan består fortfarande primärt i taxering, sociala avgifter och folkbokföring.<sup>3</sup> Utöver detta ska även SKV meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden och genom allmänna råd, samt genom uttalanden arbeta för lagenlighet och enhetlighet vid rättstillämpningen av verksamhetsområdet. Vidare ska verket även meddela föreskrifter och andra beslut som behövs för

---

<sup>1</sup> Deklarationen 100 år, SKV 216.

<sup>2</sup> För närmare förklaring av begreppet enmyndighet, se Strömberg & Lundell 2014, s. 37.

<sup>3</sup> Prop. 2002/03:99, s. 251 f.



att uppnå samordning, rationalisering och enhetlighet enligt de riktlinjer som statsmakten anger.<sup>4</sup>

SKV är således uppdelat i regioner och varje region ska ha minst ett skattekontor.<sup>5</sup> Vid varje skattekontor ska det även finnas en skattenämnd. SKV:s huvudkontor har det sammanhållande ansvaret för ledning och styrning av verksamheten samt ansvar för verksamhetsstöd.<sup>6</sup>

För verkets del är FL subsidiär i förhållande till skatteförfarandelagen. Om en annan lag eller förordning innehåller bestämmelser som avviker från FL gäller sådan lag istället, se 3 § FL. Genom lex specialis-regeln har speciallagar företräde framför bestämmelser i allmän lag vilket innebär att SFL har långt större betydelse för verket än FL har genom de många särbestämmelser som finns för SKV.<sup>7</sup>

SKV:s utredningar syftar till att klarlägga förhållanden som är av vikt för beskattningen. Myndighetens ärenden ska även handläggas enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att rättssäkerheten eftersätts, vilket framgår av 7 § FL. SKV ska även verka för att ärenden blir tillräckligt utredda, se 40 kap. 1 § SFL. Utredningsansvaret och samtidigt skyndsamheten får dock inte orsaka den enskilde någon omotiverad kostnad eller olägenhet.<sup>8</sup>

Enligt SKV:s generaldirektör spelar SKV en viktig roll när det kommer till lagstiftningsfrågor. SKV ska bevaka och främja enkla lagar, se till att lagstiftaren inte tar fram lagar som får oavsedda konsekvenser samt vara systemvårdande. Generaldirektören anser att SKV ska påtala och lämna förslag till regeringen om det behövs för att tillämpningen av en lagregel ska närma sig lagstiftarens ursprungliga syfte. Med detta sagt ska inte SKV ta ställning till fördelningspolitiska frågor så som förmögenhetsskatt och värnskatt.<sup>9</sup>

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF, hur den kommer till uttryck i SKV:s uppdrag att besluta om rätt taxering och vid granskning av skatteskyldigas uppgifter.

---

<sup>4</sup> Höglund 2012, s. 30.

<sup>5</sup> Prop. 2002/03:99, s. 1-2, s. 229.

<sup>6</sup> Höglund 2012, s. 30.

<sup>7</sup> Höglund 2012, s. 30.

<sup>8</sup> Höglund 2012, s. 30.

<sup>9</sup> Melbi, m.fl. 2012, s. 758.

För att uppnå syftet kommer följande frågeställningar ligga till grund för utredningen:

- Vad innebär objektivitetsprincipen för SKV:s uppdrag?
- Finns det för SKV motstående intressen mellan det fiskala uppdraget och plikten att göra det på ett objektivt och sakligt sätt?
- Hur kommer objektivitetsprincipen till uttryck i utredningar och processer som SKV driver?
- Vilka krav ställs på objektivitetsprincipen vid skatteutredning och förundersökning om skattebrott enligt gällande rätt?

### 1.3 Metod och material

Den metod som använts i uppsatsen är rättsdogmatisk metod då uppsatsen sökt rekonstruera rättssystemet för att kunna utröna vad som är gällande rätt.<sup>10</sup> För att kunna beskriva gällande rätt utgår rättsdogmatiken från det material som utgör rättskällor. Dessa är framförallt författningar, prejudikat, lagförarbete, doktrin m.m.<sup>11</sup> Även om tillvägagångssättet är lika för en rättsdogmatiker och en domare skiljer sig metoderna åt då rättsdogmatikern gör abstrakta beskrivningar av gällande rätt medan domstolen avgör den konkreta tvisten.<sup>12</sup> Jareborg beskriver det som att rättsdogmatiken inte är nödvändig för rättsordningen men att det är lätt att föreställa sig hur primitiv rättsordningen hade blivit utan den.<sup>13</sup> Peczenik beskriver det istället som att den klassiska rättsvetenskapens slutmål är att bistå rättspraxis.<sup>14</sup>

Primärt sammankopplas rättsdogmatiken med rekonstruktion av gällande rätt och då även med de begränsningar som uppställs genom maktutövning och beslutsfattande av lagstiftaren och domstolar. Därmed öppnas möjligheten upp för att finna nya lösningar på juridiska problem genom att applicera en rättsregel på rättsfrågan, vilket är huvudsyftet för rättsdogmatiken och juridisk vetenskaplig verksamhet.<sup>15</sup> Ett sådant resonemang benämns som *de lege ferenda* och inom ramen för rättsdogmatiken bör den hållas isär från resonemang om *de lege lata* eftersom att det ger klarhet och stringens till framställningen. Inom ramen för *de lege ferenda* är det godtagbart att som författare lägga fram egna åsikter om rättsreglernas effekt som har svag förankring i rättskällorna.<sup>16</sup> Den rättsdogmatiska metoden är dock, i motsats

---

<sup>10</sup> Hellner 2001, s. 22 f., Jareborg 2004 s. 4 och Olsen 2004, s. 112, jfr Korling & Zamboni 2013, s. 21.

<sup>11</sup> Peczenik 1995 (I), s. 35 f, samt Korling & Zamboni 2013, s. 21, Hellner 2001, s. 22.

<sup>12</sup> Hellner 2001, s. 22., jfr Peczenik 1995, s. 33 f.

<sup>13</sup> Jareborg 2004, s. 4 f.

<sup>14</sup> Peczenik 1995 (I), s. 34.

<sup>15</sup> Jareborg 2004, s. 4.

<sup>16</sup> Sandgren 2006, s. 534 f, jfr även Olsen 2004, s. 117.

till annan rättsvetenskap, systemintern och kräver därmed en viss bundenhet till det som möjliggör en identifiering av systemet.<sup>17</sup>

## 1.4 Avgränsningar

Med hänsyn till uppsatsens syfte och frågeställningar krävs för en tillräckligt djupgående undersökning en viss avgränsning inom ämnet. Jag avser inte att gå utöver svensk rätt men för den goda ordningens skull bör det till detta tilläggas att vissa EU-gemensamma regeldokument har direkt inverkan på svensk rätt varför regeldokument i vissa delar kommer att behandlas.

I uppsatsen görs jämförelser med åklagarens roll och då lyfts även vissa jämförelser med brottsmål. Här är det värt att notera att brottsmål processas i allmän domstol och skattemål i förvaltningsdomstol. Det betyder att en skatteskyldig kan vara involverad i två olika processer samtidigt. I uppsatsen kommer dock inte processer i allmän domstol att utredas. Jag väljer att inte ta upp det eftersom uppsatsen enbart undersöker objektivitetsprincipen för åklagaren vid förundersökningen som kan leda fram till misstanke om brott. Vidare har åklagaren en mängd olika undersökningsmetoder men eftersom en sådan redogörelse skulle bli allt för omfattande har jag valt att begränsa mig kraftigt när det kommer till åklagaren och objektivitetsprincipen.

På grundval av uppsatsens syfte och frågeställningar kommer uppsatsen inte att ta upp arbetsrättsliga aspekter av kravet på objektivitet och saklighet. Här åsyftas framförallt tillsättandet av statliga tjänster där myndigheten endast får ta hänsyn till sakliga grunder såsom skicklighet och förtjänst, se exempelvis 11 kap. 9 § 2 st RF.<sup>18</sup>

## 1.5 Disposition

Uppsatsen är disponerad enligt följande. I kapitel 2 görs en redogörelse över objektivitetsprincipen och rättssäkerhetsbegreppet samt vissa grundläggande områden som ligger till grund för uppsatsens fortsatta redogörelse. I kapitel 3 kommer skatteutredningen att undersökas och vissa jämförelser med förundersökningen kommer göras. Jag kommer även ta upp skillnader mellan lagbundenhet och arbetsuppgifter för tjänstemannen vid SKV respektive åklagaren och om behovet av objektivitetsprincipen i skatteutredningen. Kapitlet avslutas med en undersökning om hur objektiviteten kan stärkas och analys av var som framkommit i kapitlet. I kapitel 4 görs en genomgående

---

<sup>17</sup> Korling & Zamboni 2013, s. 21.

<sup>18</sup> Lerwall 2001, s. 364 ff. samt Bull 2005, s. 71.

analys av materialet och då med fokus på uppsatsens frågeställningar och syfte. Den sista delen i kapitel 4 innehåller en avslutande reflektion där jag lyfter fram tankar som uppkommit under arbetets gång.

# 2 Objektivitetsprincipen och rättsäkerhetsbegreppet

## 2.1 Inledning

I 1 kap. 9 § RF stadgas att myndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen ska iaktta saklighet och opartiskhet. Bestämmelsen ger uttryck för den offentlighetsprincip som kallas för objektivitetsprincipen.<sup>19</sup> Redan i RF från år 1809 fanns dock en regel i 16 § som sade att ”Konungen bör rätt och sanning styrka och befordra, vrångvisa och orätt hindra, (...)”.<sup>20</sup> Paragrafen ansågs ge uttryck på ett krav på objektivitet vid maktutövning. Vid 1974 års regeringsform gavs dock en mer precis formulering av objektivitet:

”Domstolar och förvaltningsmyndigheter skall i sin verksamhet iaktta saklighet och opartiskhet. De får ej utan rättsligt stöd särbehandla någon på grund av hans personliga förhållanden, såsom tro, åskådning, ras, hudfärg, ursprung, kön, ålder, nationalitet, språk, samhällsställning eller förmögenhet”

Den sista meningen i lagrummet kallades för särbehandlingsförbudet och var tänkt som ett förtydligande av första meningens krav på saklighet och opartiskhet.<sup>21</sup> Bestämmelsen fick dock kritik då den gav intryck av att lagstiftaren i lag kunde införa bestämmelser om negativ särbehandling på grund av kön och ras samt att den saknade en självständig betydelse. Därför föreslog 1973 års fri- och rättighetsutredning att andra meningen skulle tas bort.<sup>22</sup> Genom motiveringen i prop. 1975/76:209 framgår dock att lagförändringen inte gjordes för att förändra rättsläget.<sup>23</sup> Borttagandet av andra meningen kan därför fortfarande vara vägledande vid tillämpning av paragrafen. Vidare bör det noteras att den andra meningens förklaring om vad saklighet enligt den första meningen innebär inte handlar om att särbehandla. I begreppet *saklighet* inrymdes därav även ett krav på likabehandling vilket kommer få betydelse för den kommande redogörelsen av objektivitetsprincipen.<sup>24</sup>

---

<sup>19</sup> Bull 2005, s. 71.

<sup>20</sup> Sveriges konstitutionella urkunder 1999, s. 207.

<sup>21</sup> SOU 1975:75, s. 118.

<sup>22</sup> Prop. 1975/76:209, s. 102 f. samt SOU 1975:75, s. 118 f.

<sup>23</sup> Prop. 1975/76:209, s. 138.

<sup>24</sup> Bull 2005, s. 72 f., se även Se även förvaltningsutredningen som kommer fram till samma sak, SOU 2010:29, s. 149-151.

## 2.2 Rättssäkerhetsbegreppet

Begreppet rättssäkerhet används ofta i doktrin men har i sig ingen given betydelse.<sup>25</sup> För uppsatsens fortsatta redogörelse kommer därför ett antal förutsättningar för rättssäkerhetsbegreppet att framställas, där doktrin och mina egna slutsatser kommer redogöras för.

Rättssäkerhetsbegreppet har enligt Peczenik två sidor, formell- respektive materiell rättssäkerhet. Formell rättssäkerhet innebär att det med lag ska kunna gå att förutse rättsliga beslut. Materiell rättssäkerhet innebär att både rättsskipning och myndighetsutövning ska grundas på förnuftiga avvägningar mellan den på rättsnormerna baserade förutsebarheten och andra etiska värden.<sup>26</sup> Peczenik menar vidare att rättssäkerheten främjas om rättsregler utformas efter ett uttänkt syfte och kan alltså exakta eller generella beroende på dess syfte. Vid rättsreglernas skapande måste även hänsyn tas till likhetsprincipen. Regler måste även formuleras så att de är hållbara över tid utan att de måste revideras. Peczenik avslutar sitt resonemang kring rättssäkerhet genom att konstatera att domstolarnas opartiskhet i förhållande till lagstiftningen också gynnar rättssäkerheten.<sup>27</sup>

En annan viktig del av rättssäkerhetsbegreppet är enligt Pålsson rättstillämparens kontrollbarhet. Eftersom rättstillämparen är den som både förfogar över lagtolkning och som bedömer rimligheten i vittnesmål måste det gå att kontrollera om de viktigaste rättssäkerhetskraven, exempelvis likhet inför lagen, har beaktats på ett riktigt sätt. Kontrollbarhet sker genom att rättstillämparen redovisar sin tolkning av fakta och på så vis redovisar resonemangets trovärdighet. Förutom de rättssäkerhetsfrämjande faktorer Peczenik tar upp, vilka redovisats för ovan, nämner Pålsson ytterligare ett antal faktorer som är av betydelse för rättssäkerheten. Han lyfter bland annat fram förbud mot retroaktiv lagstiftning och analogislut, motiverings- och kommunikationsskyldighet samt oskuldspresumtion.<sup>28</sup>

En viktig rättssäkerhetsfrämjande princip är legalitetsprincipen i 1 kap. 1 § RF. I den framgår att den offentliga makten utövas under lagarna. Principen gäller för samtliga statliga och kommunala organ, också de normgivande. På myndighetsnivå innebär det att beslut som fattas, oavsett om det är till fördel eller nackdel för medborgaren, måste grundas i enlighet med lag. På

---

<sup>25</sup> Frändberg 2001 s. 271.

<sup>26</sup> Peczenik 1995 (II), s. 84 f. samt 94.

<sup>27</sup> Peczenik 1995, (II), s. 51 f.

<sup>28</sup> Pålsson 1998, s. 769.

skatterättsområdet kommer kravet på legalitet till uttryck genom *nullum crimen sine lege* och *nullum tributum sine lege* och översätts *inget brott utan lag* respektive *ingen skatt utan lag*.<sup>29</sup> Legalitetsprincipen är också av stor betydelse då det kommer till krav på förutsebarhet, se ovan. Principen är även viktig eftersom den garanterar medborgarna att den offentliga makten måste följa lagen.<sup>30</sup>

Som nämnts ovan har rättssäkerhet ingen given betydelse men Frändberg beskriver begreppet på ett, enligt min mening, förtjänstfullt sätt. Han menar att rättssäkerhet avser att rättssystemet ska tillhandahålla klara, tydliga och pålitliga svar på frågor av rättslig karaktär. För att garantera rättssäkerheten uppställer han tre kumulativa krav. För det första ska rättssystemet kunna ge adekvata svar på ställda frågor. För det andra måste svaren även finnas tillgängliga för den som ställt frågan och för det tredje ska det finnas en tillit till att uppställda regler följs.<sup>31</sup>

Utöver de principer och regler som ovan redogjorts för, vilka jag anser är viktiga för rättssäkerheten, anser jag dock att de inte ensamma kan uppbära rättssäkerheten på grund av begreppets omfattande karaktär. Ytterligare en princip som kan stå som garant för rättssäkerheten är objektivitetsprincipen då den verkar för att säkerställa myndigheters opartiskhet och saklighet. Objektivitetsprincipen kommer att redogöras för nedan.

## 2.3 Principer eller regler i 1 kap. 9 § RF

I inledningen till regeringsformen finns vissa målrationella regler vilka inte ska ses som rättsligt bindande utan snarare som politiska programförklaringar. Framförallt gäller detta reglerna i lagens första kapitel eftersom reglerna är mycket allmänt hållna.<sup>32</sup> Ett exempel på detta är stadgandet att ”Den offentliga makten ska utövas med respekt för alla människors lika värde och för den enskilda människans frihet och värdighet”.<sup>33</sup> Stadgandet underkastas inte någon rättslig kontroll men får istället en konkret betydelse som underlag för laglighetsprövning enligt kommunallagen samt möjlighet som tolkningshjälp vid tillämpning av andra bestämmelser.<sup>34</sup>

---

<sup>29</sup> Sterzel 2012, s. 73.

<sup>30</sup> Zila 1990, s. 284.

<sup>31</sup> Frändberg 2001, s. 274

<sup>32</sup> Bull 2005, s. 71.

<sup>33</sup> Pahlsson 2007, s. 47.

<sup>34</sup> SOU 1999:59, s. 60.

I doktrin görs ofta en uppdelning av 1 kap. 9 § RF där där kravet på opartiskhet och saklighet benämns som objektivitetsprincipen, samtidigt som kravet på likhet inför lagen kallas för likhetsprincipen. Sluter man sig till uppfattningen att paragrafen är uppdelad i två sträcker sig i så fall likhetsprincipen längre än objektivitetsprincipen.<sup>35</sup> Detta eftersom att även om saklighet och opartiskhet har iakttagits, kan flera handlingsalternativ fortfarande föreligga. Likhetsprincipen träder då in med krav på konsekvens, genom att man valde det alternativ som tillämpats på andra personer i jämförbara situationer.<sup>36</sup>

Påhlsson lyfter fram en allmän fråga kring paragrafen, nämligen huruvida likhetsprincipen som den kommer till uttryck i paragrafen, inte bara är ett programstadgande utan även en konkret handlingsregel för Sveriges myndigheter.<sup>37</sup> För till skillnad från de politiskt orienterade formuleringarna i regeringsformens första kapitel menar Påhlsson att den nionde paragrafen är en fråga om en rättsregel i egentlig bemärkelse.<sup>38</sup>

Samtidigt är inte den lagstiftande makten bunden av bestämmelsen eftersom det fortfarande finns en politisk maktbefogenhet att i lag respektive förordning gynna eller missgynna olika personer eller grupper i Sverige.<sup>39</sup> Påhlsson pekar på att förhållandet framgår tydligt i förarbetsuttalanden till 1 kap. 2 § RF om allas lika värde. I fri- och rättighetsutredningen gavs förslaget att denna målparagraf också skulle slå fast principen om allas likhet inför lagen, vilket förvisso avvisades eftersom att särbehandlande lagstiftning på exempelvis ekonomiska och sociala områden är ett typiskt kännetecken för ett modernt välfärdssamhälle. Vad som behöver sägas i fråga om lagstiftarens verksamhet är i stället att denna ska sträva efter att göra sådana avvägningar mellan olika gruppers intressen som kan upplevas som rimliga och rättvisa.<sup>40</sup> Påhlsson menar att uttalandet från utredningen understryker att maktfördelningen i den svenska konstitutionen är utformad så att lagstiftaren har en starkare position i förhållande till de judiciella organen än vad många andra europeiska länder som har författningsdomstolar har.<sup>41</sup>

Paragrafen innebär att domstolar och förvaltningsmyndigheter ska utövas så att alla är lika inför lagen och detta omfattar kravet på saklighet och opartiskhet.<sup>42</sup> Myndigheter ska inte göra åtskillnad mellan individer utöver

---

<sup>35</sup> Påhlsson 2007, s. 46 ff.

<sup>36</sup> Påhlsson 2007, s. 48, uppfattningen delas också i Holmberg & Stjernquist 1980, s. 57.

<sup>37</sup> Påhlsson 2007, s. 48 f.

<sup>38</sup> Påhlsson 2007, s. 49.

<sup>39</sup> Petrén & Ragnemalm 1980, s. 38.

<sup>40</sup> Prop. 1975/76:209, s. 98 f., samt Holmberg & Stjernquist 1980, s. 46.

<sup>41</sup> Påhlsson 2007, s. 49.

<sup>42</sup> Prop. 1975/76:209, s. 39.



vad som följer av gällande rättsregler.<sup>43</sup> Anmärkningsvärt är dock att den enbart är tillämplig på rättstillämparen och inte lagstiftaren.<sup>44</sup> Det framgår dock tydligt i förarbetena att så var avsikten då förarbetena säger att olikformighet i Sverige ska ses som ett politiskt verktyg och särbehandlande lagstiftning är i vissa fall både önskvärd och nödvändig.<sup>45</sup> Vid en jämförelse är vårt synsätt på detta ensamt i sitt slag i hela Västeuropa.<sup>46</sup> Det innebär dock inte nödvändigtvis att diskrepansen i praktiken är stor. På skatteområdet har exempelvis lagstiftaren ett tydligt manövreringsutrymme.<sup>47</sup> Regleringarna i EU-rätten och EKMR omfattar också lagstiftningen, se exempelvis artikel 24 i OECD:s modellavtal.<sup>48</sup>

En fråga som bör ställas är om objektivitetsprincipen är tänk att användas som en faktiskt regel eller mer som ett rättesnöre för rättstillämpningen. Pålsson diskuterar frågan men gällande legalitets- och likhetsprinciperna.<sup>49</sup> I artikeln använder han begreppen rättsregel respektive rättsprincip likt det sätt som Ronald Dworkin gjorde genom sin analys av rättsfallet *Riggs mot Palmer*. Målet gällande den äldre Palmer som i sitt testamente skrev in att ett av hans barnbarn skulle få en stor andel av kvarlåtenskapen vid sin död. Barnbarnet var dock inte villig att vänta på arvet utan mördade sin farförälder. Testamentet kom att prövas genom att testatorns dotter, Mrs. Riggs, mötte barnbarnet för att få saken prövat om barnbarnet hade rätt att få ut sin testamentslott. Testamentet var rättsligt giltigt och det fanns ingenting i lag som sade att barnbarnet inte skulle få sitt arv, trots att denne mördat testatorn.<sup>50</sup>

New Yorks domstol som dömde i målet ansåg dock att barnbarnet inte hade rätt till tillgångarna som offret testamenterat. Domstolen motiverade sin dom genom att hävda att användningen av lagreglerna kring testamentet var underkastade allmänna rättsprinciper. Principen om att ingen får gagna sig själv genom egen orättshandling var en av dessa och barnbarnet fick alltså ingenting.<sup>51</sup>

Rättssystemet består alltså inte bara av lagregleringar utan även principer. Regler och principer särskiljs på flera olika sätt. Regler är bestämmelser som

---

<sup>43</sup> Prop. 1973:90, s. 235.

<sup>44</sup> Pålsson 2014, s. 559.

<sup>45</sup> Prop. 1975/76:209, s. 97 f., se även Holmberg & Sternqvist, 1980, s. 46 samt Pålsson, 2014, s. 559.

<sup>46</sup> Pålsson, 2007, s. 63-73.

<sup>47</sup> Europadomstolen kallar detta manövreringsutrymme för margin of appreciation.

<sup>48</sup> Pålsson 2014, s. 544.

<sup>49</sup> Pålsson 2014, s. 544.

<sup>50</sup> Pålsson 2014, s. 544 med hänvisning till Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Mass. 1977, s. 105 ff.

<sup>51</sup> Pålsson 2014, s. 544 med hänvisning till Dworkin, Ronald, *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Mass. 1977, s. 105 ff.

är giltiga och tillämpliga i sin helhet, eller inte överhuvudtaget. Träffar ett mål en regel ska målet avgöras genom regeln. Samma gäller dock inte för principer som är mer flexibla. Principer är snarare ett argument eller skäl som inte nödvändigtvis måste vara det slutligt avgörande för målet. Omfattningen av en rättsprincip beror även mycket på dess utformning. Pålsson fortsätter sitt resonemang kring en rättsprincips användning och lyfter att den kan vara begränsad till lagstiftarens lagmotiv men kan även vara ett hjälpmedel som åberopas i rättstillämpningen. För att exemplifiera är skatteförmågeprincipen endast ett verktyg för lagstiftarens argumentation medan neutralitetsprincipen även används i domstolars motiveringar.<sup>52</sup> För att ta objektivitetsprincipen som exempel bör den enligt mig tolkas som allmän och kan direkt härledas till lagtext eftersom den uttryckligen stadgar att domstolar och förvaltningsmyndigheter träffas av den.

Objektivitetsprincipen har fått kritik för sin vaghet. I en dom från arbetsdomstolen ansåg domstolen att bestämmelsen i 1 kap. 9 § RF om saklighet och opartiskhet i den offentliga verksamheten är ett allmänt hållet principstadgande som ger föga ledning i konkreta situationer.<sup>53</sup> Med ett sådant uttalande kan det ifrågasättas om objektivitetsprincipen har någon självständig betydelse för den offentliga förvaltningen. Frågan är därför om objektivitetsprincipen innebär ett verkligt krav som kan ställas på domstolar och förvaltningsmyndigheter eller om det enbart är en princip utan reellt innehåll.<sup>54</sup> Höglund anser att objektivitetsprincipen är ett viktigt rättesnöre både för domstolar och förvaltningsmyndigheter och att principen fyller en viktig praktisk funktion även om det konkreta innehållet bitvis kan vara svårt att definiera.<sup>55</sup> Pålsson adresserar frågan men gällande legalitet och likabehandling i beskattningen. Pålsson sluter sig till att legalitetsprincipen inte uppfyller sitt eget bestämdhetskrav i sig själv och att likhetsprincipens egentliga innehåll utgörs av jämförelser som är subjektivt baserade. Han menar vidare att enbart på grund av att legalitets- och likhetsprincipen regleras i lag innebär inte att de kan förväntas fungera som typiska rättsregler eftersom de är så vaga och värderingsbaserade att de bör klassas som rättsprinciper för att syfta till att vara värderiktlinjer. Med det sagt ska inte principerna tas lättvindigt eftersom de är viktiga kontrollstationer för ett rättssäkert samhälle och bör användas vid tveksamma lösningar av domstolar och förvaltningsmyndigheter.<sup>56</sup>

När jag granskar Pålssons resonemang kring hur man bör se på legalitets- och likhetsprinciperna och gör en jämförelse med objektivitetsprincipen kan

---

<sup>52</sup> Pålsson 2014, s. 544

<sup>53</sup> AD 1985, s. 129.

<sup>54</sup> Bull 2005, s. 71 f.

<sup>55</sup> Höglund 2012, s. 32.

<sup>56</sup> Pålsson 2014, s. 544

jag hålla med honom att objektivitetsprincipen också den har tydliga inslag av att vara allmän och i viss mån även vag och värderingsbaserad. Objektivitetsprincipen, liksom andra paragrafer i första kapitlet av RF, är en slags lagstadgad målsättning men saknar materiell innebörd på grund av avsaknad av direkt precision. Jag anser också att objektivitet är en viktig målsättning som hela offentliga förvaltningen ska sträva mot. Det blir också viktigt eftersom det omöjligt kan ställas krav på att alla rättsfrågor redan innan ska ha förutbestämda svar och det måste finnas möjlighet att granska frågor som ur ett objektivt perspektiv är oklara. Där måste SKV få möjlighet att kunna diskutera frågorna internt utan restriktioner från regeringen anser jag. Vad som kan tala emot detta är att rädslan för att lagstifta kan bli för stor vilket får likabehandlingsprincipen att vackla.

## 2.4 Objektivitetsprincipens innebörd

I doktrin anses objektivitetsprincipen nödvändig för rättssäkerhetens upprätthållande.<sup>57</sup> Principen innebär att offentliga organ måste grunda sina avgöranden enbart med hänsyn på det som de enligt gällande författning får beakta. Beslut får därmed inte vägledas av andra intressen än vad som ska tillgodoses och hänsyn får inte tas till ovidkommande omständigheter. Utöver detta måste resultatet som nås kunna stödjas på överväganden som i varje fall är objektivt riktiga.<sup>58</sup>

Sundberg lyfter fram tre följder av korrekt utövande av objektivitetsprincipen i myndighetsutövningen. *Den första* är att myndigheter ska redovisa skälen för sina beslut. *För det andra* utövar myndigheter sina maktbefogenheter i ändamålsvinnande syfte och ingenting annat eftersom det annars föreligger illojal maktanvändning<sup>59</sup>. *För det tredje* ska myndighetens maktanvändning inte överskrida vad som är erforderligt vad gäller omfattning och intensitet för ändamålets syfte. Överskrids den här gränsen föreligger maktexcess. Den här proportionalitetsprincipen är enligt Sundberg allmängiltig.<sup>60</sup>

Med *saklighet* avses att myndigheternas beslut varken ska gynna eller missgynna enskilda utan att detta har stöd i lag, vilket tydligare framgår i bestämmelsens tidigare lydelse. Betyder detta i praktiken att kravet på saklighet enbart är en precisering av legalitetsprincipens krav på lagstöd? Enligt Bull är inte en sådan tolkning önskvärd. Bull menar att tolkningen tvärtom är felaktig eftersom den moderna offentlighetsrättsliga lagstiftningen i

---

<sup>57</sup> Se exempelvis Lerwall 2001, s. 326 f.

<sup>58</sup> Lerwall 2001, s. 326.

<sup>59</sup> Sundberg 1955, s. 118 f.

<sup>60</sup> Sundberg 1955, s. 118 f.

hög utsträckning är utformad på ett sådant sätt att förvaltningen ska ha ett visst manöverutrymme, eller så kallat fritt skön.<sup>61</sup> Det handlar alltså om en skönmässig lämplighetsprövning som visserligen alltid företas inom vissa legalt bestämda gränser eller åtminstone inom den allmänna ramen för myndighetens kompetens. Ofta företas prövningen dock inom mera snävt angivna gränser i fråga om beslutens förutsättningar och deras tillåtna innehåll.<sup>62</sup> Denna skönmässiga prövning inom ramen för rättsreglerna tillåter dock inte något godtycke.<sup>63</sup>

Enligt Nationalencyklopedins definition av de bägge orden förstås de som att *saklig* innebär att man är inriktad på fakta och inte värderingar, känslor eller oviktiga detaljer och att *opartisk* innebär att man inte gynnar eller missgynnar någon part.<sup>64</sup> Enligt Höglund knyter frågan om saklighet an till officialprincipen som innebär att myndigheter ansvarar för att utredningen blir så fullständig som möjligt och att ordet opartiskhet knyter an till jävsreglerna. Höglund menar att även om en utredning är grundlig och korrekt måste den motiveras och att kravet på beslutsmotivering närmast kan ses som ett utflöde av officialprincipen. Enligt 20 § FL ska en beslutsmotivering innehålla de skäl som varit av betydelse för utgången.<sup>65</sup> Beslutsmotiveringen är enligt Höglund ett viktigt instrument för rättssäkerheten då den enskilde ges möjlighet att kontrollera beslutets bärighet samt att det grundar sig på objektiva skäl och inte subjektiva värderingar. Till detta kan nämnas att onödiga utredningsprocesser undviks tack vare klara och tydliga beslutsmotiveringar.<sup>66</sup> Positiva förvaltningsbeslut kräver dock i allmänhet motiveringar i mindre omfattning än negativa.<sup>67</sup>

Även om det inte finns specifika regler har det offentliga organet inte frihet att agera som det vill. Används maktbefogenheterna i andra syften än ett specifikt ändamål så brister den objektiva grunden för myndighetens ingripande och då uppstår godtycke. Detta fria skön begränsas på så vis genom 1 kap. 9 § RF att endast de intressen som ligger till grund för aktuell författning.<sup>68</sup> Lerwall menar att det inte går att sätta likhetstecken mellan fritt skön och godtycke och förklarar det genom att skön har med skönja, eller urskilja, att göra och får i denna kontext betydelsen att en bedömning görs

---

<sup>61</sup> Bull 2005, s. 75.

<sup>62</sup> Strömberg 2003, s. 62, Wennergren 1984, s. 378.

<sup>63</sup> Strömberg 2003, s. 62

<sup>64</sup> Nationalencyklopedin, saklig. <http://www.ne.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/saklig> (hämtad 2016-03-21) samt Nationalencyklopedin, opartisk. <http://www.ne.se/uppslagsverk/ordbok/svensk/opartisk> (hämtad 2016-03-21).

<sup>65</sup> I förevarande uppsats har jag inte hittat någon regel i speciallagstiftning som kan gälla framför denna regel.

<sup>66</sup> För mer information om skatteutredningar se kapitel 3.4 Skatteutredningen.

<sup>67</sup> Höglund 2012, s. 35.

<sup>68</sup> Lerwall 2001, s. 327.

med urskiljning.<sup>69</sup> Wennergren beskriver det fria skönet som det utrymme som finns kvar för domstolar och förvaltningsmyndigheter att fylla då varken lagens grund eller ändamål, uttryckt i lagtext och förarbete, kan ge ledning i det aktuella fallet.<sup>70</sup> Sundberg-Weitman menar att det finns en skillnad även om hon inte lägger fram något resonemang som stödjer detta.<sup>71</sup>

För att förklara hur fritt skön kan uttrycka sig i praktiken följer ett exempel. Olika tillstånd kan medges om den sökande kan anses *lämplig*. Vad rekvisitetet lämplig faktiskt innebär går varken att utläsa i lagtext eller i kompletterande forskrifter, råd eller anvisningar. Det måste därmed göras en bedömning i det unika fallet då det alltid finns en risk för att sakförhållanden som inte har en direkt betydelse för just denna fråga tillmäts vikt och leder till ett annorlunda beslut än vad som annars hade varit fallet.<sup>72</sup>

I exemplet ovan sätter lagen upp ramverket för förvaltningens fria skön men inom ramarna kan de fortfarande finnas beslut som vid en granskning kan klandras för att det grundas på ovidkommande hänsyn. Är lagtextens formulering så allmänt hållen att många beslut innefattas så fungerar saklighetskravet som en garant för att vissa beslutsgrunder inte kan komma ifråga. Saklighetskravet får på detta sätt även en självständig betydelse vid sidan av legalitetsprincipen då principen inte kan användas lika ofta som ramverk för maktutövningen. Därmed utgör saklighetskravet en ytterligare säkerhetsåtgärd vars funktion är att komma åt det maktmissbruk som legalitetsprincipen inte fångar upp.<sup>73</sup>

Sundberg diskuterade tre följder av ett korrekt utövande av objektivitetsprincipen. Följderna innebär att myndigheter redovisar skälen för sina beslut, att maktbefogenheten utnyttjas för ändamålsenligt syfte och att maktanvändningen inte överskrider vad som är erforderligt vad gäller omfattning och intensitet för ändamålets vinnande. Tidigare redogjorde jag även för Frändbergs tre krav för att garantera ett rättssäkert samhälle. Dessa stadgade att rättssystemet ska kunna ge adekvata svar på ställda frågor, svaren ska vara tillgängliga och att det måste finnas tillit till de uppställda reglerna. Enligt mig finns det en tydlig koppling mellan de önskade målen för rättssäkert och objektivitet som Sundberg och Frändberg redogör för. Detta är enligt min mening inte särskilt förvånande eftersom stärkt objektivitet resulterar i stärkt rättssäkerhet så författarnas mål är samma. Hierarkiskt står rimligtvis rättssäkerheten ovanför objektivitetsprincipen och att

---

<sup>69</sup> Lerwall 2001, s. 327.

<sup>70</sup> Wennergren 1984, s. 380 f.

<sup>71</sup> Sundberg-Weitman 1981, s. 20.

<sup>72</sup> Bull 2005, s. 75 f.

<sup>73</sup> Bull 2005, s. 76.

objektivitetsprincipen stärker rättssäkerheten snarare än att rättssäkerhet stärker objektivitetsprincipen.

Avslutningsvis anser jag att kravet på likabehandling framförallt innebär ett krav på en viss konsekvens i beslutsfattandet samtidigt som kravet på saklighet innefattar ett krav på likabehandling, men att även andra krav innefattas i sakligheten. Detta har stor inverkan för objektivitetskravet vilket kommer behandlas i ett senare skede i denna uppsats.

## 2.5 Illojal maktanvändning

Petrén och Ragnemalm beskriver illojal maktanvändning som en grövre form av användande vid godtycke och som innebär att persongrupper eller vissa personer gynnas eller missgynnas av förvaltningsmyndigheter till följd av helt ovidkommande hänsyn till rättstillämpningen.<sup>74</sup> Höglund har en något kortare förklaring av begreppet och definierar illojal maktanvändning som en särskild form av tjänsteutövning som strider mot objektivitetsprincipen.<sup>75</sup>

Om det alltid fanns tydliga svar på juridiska frågeställningar skulle rättstillämpningen vara betydligt mycket enklare. Som bekant ser verkligheten inte ut på det sättet och otydlig lagtext ger rättstillämparen ett betydande tolkningsutrymme, dock långt ifrån helt fria tolkningsmöjligheter. Det finns därför en skillnad mellan tolkningar som har direkt stöd genom lagens ordalydelse och de som måste tolkas efter det fria skönet. För att söka efter syftet med en bestämmelse går det att finna mer eller mindre uttryckligt stöd i förarbeten, principer eller praxis. Det är dock inte helt enkelt att säga att en lagtolkning faktiskt är korrekt, lämplig eller tvärtom olämplig. Enklast är de fall då beslutsfattare missat lagens ordalydelse så tolkningen blivit för extensiv eller då det uppkommit ett uppenbart fall av maktmissbruk. Ett förvaltningsbeslut kan formellt vara korrekt men ändå otillbörligt gynna eller missgynna enskilda och då ställs frågan på sin spets om det går att åberopa illojal maktanvändning som besvärgrund.<sup>76</sup>

Begreppet illojal maktanvändning myntades 1943 av Halvar Sundberg som tog influenser av det franska begreppet *détournement de pouvoir*. Den här typen av lagstridighet förelåg enligt Sundberg då förvaltningsbeslut vid första anblick överensstämde med lagstiftningen men där myndigheten uppenbarligen använt sin maktbefogenhet i annat syfte än lagens andemening. Skälen för det illojala maktanvändandet kunde vara att den enskilde

---

<sup>74</sup> Petrén, Ragnemalm 1980, s. 38.

<sup>75</sup> Höglund 2012, s. 36.

<sup>76</sup> Höglund 2012, s. 36.

tjänstemannen hade privata intressen eller andra synpunkter så som partipolitiska motiv.<sup>77</sup> Victorin kom dock att kritisera Sundbergs definition och ansåg att det var svårt att få insyn i det faktiska syftet med förvaltningsbeslutet. Victorin menade istället att det viktigaste var att kunna konstatera att en förvaltningsakt genomförts i strid mot lagtexten snarare än syftet bakom handlandet.<sup>78</sup> Enligt honom var det inte tillräckligt att en myndighet hade gjort en alltför extensiv tolkning eller direkt felaktig tolkning av en lagbestämmelse för att den skulle kallas illojal maktanvändning. Myndigheten måste utöver detta ha gjort förvaltningsakten i direkt syfte att tillämpa lagen utanför tillämpningsområdet och då oftast i syfte att gynna eller missgynna någon, även om det skulle vara svårt att bevisa.<sup>79</sup>

För att exemplifiera hur illojal maktanvändning kan uttrycka sig inom skatterätten idag kommer nedan ett hypotetiskt exempel där SKV genomför en skatterevision hos en bilmekaniker. I exemplet skriver SKV en revisionspromemoria där bilmekanikern ifrågasätts på ett för bilmekanikern kränkande sätt. Till detta hotar även SKV att anmäla bilmekanikern för skatte- och bokföringsbrott och att bilmekanikern med stor sannolikhet kommer förlora sina licenser om mekanikern kommer med invändningar mot SKV:s revisionspromemoria. Det är sannolikt att de flesta nog tycker att SKV:s hantering av ärendet inte är acceptabelt och att SKV hade kunnat anklagas för illojal maktanvändning eller maktmissbruk kunna användas. Om verket i exemplet genomfört en grundlig utredning och att mycket tyder på att de har rätt i sak kommer antagligen en förvaltningsdomstol inte ändra SKV:s beslut. Vad kan då bilmekanikern göra för att försvara sig mot de olämpliga formuleringarna i revisionspromemorian och de förtäckta hoten? Skulle bilmekanikern kunna överklaga SKV:s beslut genom att åberopa besvärsgrunder illojal maktanvändning? Höglund anser att det finns bättre besvärsgrunder än det något svårtillämpade begreppet illojal maktanvändning. Förtäckta hot kan exempelvis falla under straffrättsligt ansvar i 20 kap. 1 § BrB. För den oförrätt bilmekanikern känner inför formuleringarna i revisionspromemorian kan en JO-anmälan göras. Han kan även få ekonomisk kompensation för de ekonomiska skadorna han drabbats av till följd av SKV:s försumliga myndighetsutövande, 3 kap. 3 § SkL.<sup>80</sup>

Det viktiga är därmed inte om förvaltningsbeslutet innehåller formella brister eller inte, förutsatt att materiellt är korrekt. Vill en tjänsteman vid SKV missgynna, eller för den delen gynna, en person därför att tjänstemannen känner gemenskap på grund av kön, religion, politisk åskådning eller etnisk

---

<sup>77</sup> Sundberg 1943, s. 103.

<sup>78</sup> Victorin 1966, s. 58.

<sup>79</sup> Victorin 1966, s. 53.

<sup>80</sup> Höglund 2012, s. 38.

härkomst kan beslutet diskvalificeras på grund av bristande saklighet eftersom objektivitetsprincipen inte uppfylls.<sup>81</sup> Den illojala maktanvändningen borde därmed enligt min mening kunna täckas upp av objektivitetsprincipen.

---

<sup>81</sup> Höglund 2012, s. 38 f.



# 3 Skatteutredning och förundersökning

## 3.1 Inledning

En av SKV:s viktigaste uppgifter är att se till att rätt skatt betalas in. Detta är ett omfattande arbete, under år 2014 hanterade SKV nästan 65,8 miljoner kontrolluppgifter och över 18,8 miljoner deklARATIONER. Under samma år fattades 546 000 beskattningsbeslut i samband med dessa kontroller. Enligt SKV själva upptäcks en stor del av skattebrott i samband med skatterevisioner.<sup>82</sup> För den skatteskyldige spelar tjänstemännen vid SKV en viktig roll och omfattande krav bör därför gälla för hur tjänstemännen genomför revisionerna och bedriver sin utredande verksamhet.<sup>83</sup> Hur skatteutredningarna ska bedrivas av SKV är dock sparsamt reglerat, till skillnad från hur exempelvis en åklagare ska bedriva en förundersökning.<sup>84</sup>

## 3.2 Skatteverkets lagtolkning

Vid ett lagtolkningsförfarande finns ofta flera likvärdiga lösningar. Med detta sagt får dock inte lagtolkningen vara för vidsträckt utan ska alltid ligga inom lagens kärnområde.<sup>85</sup> Enligt Pålsson bör SKV:s lagtolkning alltid ligga innanför betydelseområdet.<sup>86</sup> Hultqvist sluter sig till Pålsson och menar vidare på att föreskriftskravet innebär att en bestämmelse inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde, alltså utanför mängden möjliga tolkningar.<sup>87</sup>

Dagens lagstiftningsteknik innebär ofta att lagtexten är generellt utformad för att träffa många olika händelser. Trots detta är det svårt att på förhand utforma lagtext så att den omfattar alla tänka situationer. Då blir domstolspraxis ett viktigt instrument för att komplettera lagtextens oklarheter. Dagens lagstiftning ställer därmed stora krav på tolkaren. Då all text är föremål för tolkning är rättstillämpning inte en mekanisk företeelse utan kan istället leda till olika slutsatser även om två rättskunniga personer håller sig till ordens kärnområde eftersom man alltid mer eller mindre medvetet lägger in egna värderingar och erfarenheter. Till detta innehåller även skattelagstiftningen

---

<sup>82</sup> Skattestatistisk årsbok 2015, s. 6.

<sup>83</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 35.

<sup>84</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 35.

<sup>85</sup> Höglund 2012, s. 31.

<sup>86</sup> Pålsson, 2003, s. 69 f.

<sup>87</sup> Hultqvist, s. 332.

en terminologi där värderande uttryck så som *lämpligen* och *väsentlig* ofta förekommer. För SKV:s del finns här en inneboende problematik på grund av det väldigt stora antal skatteärenden som varje år hanteras. SKV ska tolka tillämpliga rättsregler på verkliga fall där lagstiftaren många gånger inte ger tillräcklig ledning. SKV måste istället söka ledning i förarbeten och rättspraxis.<sup>88</sup>

SKV har i sin verksamhetsplan för åren 2015-2017 beskrivit sitt uppdrag, sin vision och sina värderingar. I verksamhetsplanen står att visionen är att få ett samhälle där alla vill göra rätt för sig. För att uppnå denna vision ska SKV:s tjänstemän vara hjälpsamma, pålitliga och samtidigt offensiva. Med offensiv menar SKV att man ser till de skatteskyldigas behov och förväntningar samt förändringar i omvärlden. Med hjälpsamma och pålitliga menas att tjänstemännen ska arbeta enhetligt och rättvist samt att man ska vara tillmötesgående och erbjuda god service. Det är för SKV viktigt att alltid ha ett gott bemötande för att få ett högt förtroende för att man sedan effektivt ska kunna utföra uppdraget att finansiera den offentliga sektorn.<sup>89</sup> Detta uppdrag sker inte genom direkt styrning från regeringen utan SKV handlar självständigt och opolitiskt i förhållande till exempelvis finansdepartementet. Frågan diskuteras av Tjernberg som lyfter fram att ett visst indirekt samarbete med regeringen sker eftersom principiellt viktiga rättsfrågor som verket förlorar i vissa fall leder till initiativ om ny lagstiftning. Självständigheten och enmyndighetsstrukturen har klara fördelar, likformighet en exempelvis en. I svåra rättliga frågor finns det alltid olika uppfattningar men vad verket kommunicerar utåt är alltid enhetligt.<sup>90</sup>

Vid osäkerhet om lagtolkning ska verket ”aldrig driva processer om de inte tror att de kan ha någon framgång.”<sup>91</sup> Verket ska heller inte agera som renodlad motpart i målet. Myndigheten ska bevaka statens intressen men samtidigt ha en skyldighet att utreda oklara rättsfrågor och då även omständigheter och argument som talar för den skatteskyldige. Så ska även ske om saken prövas i domstol. Enligt Tjernberg kan SKV:s mål vara att inom ramen för gällande rätt säkra finansieringen av offentliga sektorn vilket bidrar till ett välfungerande rättssamhälle för medborgare och näringsliv.<sup>92</sup>

I regleringsbrev från regeringen till SKV anges att skatte- och avgiftsintäkter ska säkerställas rättssäkert och på ett för samhället ekonomiskt effektivt sätt och att det ska ske på ett sätt som är enkelt för medborgare och företag och samtidigt rättssäkert. Som nämnts ovan är verket självständigt men

---

<sup>88</sup> Höglund 2012, s. 31.

<sup>89</sup> Verksamhetsplan 2015-2017.

<sup>90</sup> Tjernberg 2015, s. 775.

<sup>91</sup> Krzymowska m.fl. 2015, s. 642 ff.

<sup>92</sup> Tjernberg 2015, s. 775.

regleringsbrev som utfärdas av regeringen har ofta politisk bakgrund. I regleringsbrevet för 2015 gavs SKV i uppdrag att se över och analysera skatteplanering inom välfärdssektorn samt social dumping och svart arbete.<sup>93</sup>

### 3.3 Ställningstaganden

SKV utövar aktivt rättslig styrning på ett flertal sätt, i handböcker, broschyrer och i sina publikationer för allmänna råd, meddelanden med mera.<sup>94</sup> Simon-Almendal menar på att styrningen närmast är att ses som en form av soft law-skapande.<sup>95</sup> Ett av de för SKV sett viktigaste medlen till styrning är deras ställningstaganden, ibland kallade styr signaler, vilka publiceras på SKV:s hemsida. Det övergripande syftet med dessa ställningstaganden är att skapa en likformig skatteutövning för att skatteskyldiga ska stå lika inför lagen.<sup>96</sup>

SKV lägger mycket tid på att ta fram rättsliga ställningstaganden vars syfte är att tydligt visa hur SKV tolkar och tillämpar lagen, och att guida verkets egna handläggare. Enligt SKV:s generaldirektör utformas dessa på ett liberalt sätt för att på så vis bidra till legitimitet och för att inte ge uttryck för en fiskal hållning eftersom SKV inte vill strama åt lagen mer än lagstiftarens avsikt. Ställningstagandena initieras på olika sätt, bland annat genom önskemål från skatteskyldiga men även från specialister inom SKV som självmant påbörjar processen.<sup>97</sup>

Själva produceringen av ställningstagandet står SKV:s rättsavdelning för och består av cirka 250 jurister. Ett projekt som rättsavdelningen arbetat med är att ha granskat och analyserat SKV:s processföring för att öka enhetligheten och undvika att driva flera parallella processer i samma område. Målet med projektet var att säkra en enhetlig rättstillämpning. Hansson menar i artikeln att processföringen, i bemärkelsen val av mål att driva, ska hamna mer mot vad som kan uppfattas utgöra mitten. Om SKV uppfattar att sakargumenten i en oklar rättsfråga väger tungt åt att skatten ska höjas bör en process drivas, om inte den skatteskyldige godtar SKV:s ställning. Processföring ska samtidigt inte kretsa kring prestige utan om en processförare i en pågående process uppfatta att SKV skulle förlora kan en korrekt logiskt bedömning vara att avbryta processen. SKV:s processföring ska därför enligt Hansson ske professionellt och prestigelöst.<sup>98</sup> Hanssons anser att skatteprocesser generellt ska förebyggas på grund av det resurskrävande arbete som processföringen

---

<sup>93</sup> Tjernberg 2015, s. 775.

<sup>94</sup> Pahlsson 2007, s. 174.

<sup>95</sup> Simon-Almendal 2015, s. 647.

<sup>96</sup> Pahlsson 2006, s. 401 samt 2007, s. 174.

<sup>97</sup> Melbi m.fl. 2012, s. 755.

<sup>98</sup> Melbi m.fl. 2012, s. 755 f.

innebär för både den skatteskyldige och SKV. Avsteg från detta är dock givetvis önskvärd om en rättsfråga är oklar och situationer kräver prejudikat.<sup>99</sup>

### 3.4 Kort om bevisrätt

För den fortsatta redovisningen krävs en kort redogörelse för bevisprövning och bevisrätt. Med bevisprövning menas här bevisbördans placering, tillämpligt beviskrav och bevisvärdering. Bevisprövningen är viktig då exempelvis en domstol inte kan avstå från att avgöra målet i sak bara därför att klarhet gällande de materiella rättsförhållandena inte uppnås.<sup>100</sup> Med bevisvärdering avses här den intellektuella verksamhet baserad på rationalitet, saklighet och objektivitet som ligger till grund för slutsatsen om att ett särskilt händelseförlopp föreligger. Oavsett juridiskt område är det av stor vikt att fastställa vad som är bevistemat i målet, det vill säga vilket rättsfaktum som ska bevisas. Vad domstolen identifierar som frågorna i målet är sådana rättsfakta genom vilka bevistemat fastställs. För SKV:s del är det av likartad vikt att identifiera bevistemat i ett specifikt ärende som att en domstol gör det då skatteutredningen eventuellt kan komma att ligga till grund för en domstolsprövning i mål om skatteprocess.<sup>101</sup>

Vid en bevisprövning är utredningskravet en viktig del i det som ska mynna ut i den senare bevisvärderingen. Om utredning saknas gällande en omständighet för vilket SKV har bevisbördan för är det ofta inte nödvändigt att pröva den befintliga bevisningen vad gäller omständigheter/gärningsmoment eftersom ett åtal i så fall faller redan på grund av bristande utredning.<sup>102</sup>

Ett annat begrepp som är viktigt att känna till vid bedrivande av utredningsarbete och den eventuellt följande domstolsprövningen är direkt och indirekt bevisning. Direkt bevisning ska här förstås som sådana omständigheter som utpekar, eller orsakar, bevistemat eller rättsfaktumet. Ett annat ord för direkt bevisning skulle alltså kunna vara bevisfaktum. Indirekt bevisning innebär istället all annan bevisning än de som tillåter uppenbara slutsatser om förekomsten av en viss omständighet eller händelseförlopp. Frågan om bevisning är direkt eller indirekt måste därmed relateras till

---

<sup>99</sup> Melbi m.fl. 2012, s. 756.

<sup>100</sup> Leidhammar & Lindkvist 2011, s. 22 med vidare hänvisning till Olivecrona, *Beviskyldigheten och den materiella rätten*, Almqvist & Wiksells Boktryckeri 1930 s. 2.

<sup>101</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 35 f.

<sup>102</sup> Diesen 1994, s. 65-67.

bevistemat i målet, alltså det eller de rättsfakta som ska bevisas i utredningen.<sup>103</sup>

### 3.5 Skatteutredningen

Vid en skatteutredning bör, enligt Borison m.fl., alltid hänsyn tas till att utredningen kan komma att utgöra en grund för en domstolsprövning. Författarna poängterar dock att det är av stor vikt att SKV bedömer vad som kan utgöra bevistemat vid domstolsprövningen, alltså vad som är saken och vad som ska bevisas genom utredningen. Vid en jämförelse med exempelvis förnekade brottmål kommer förundersökningen alltid att leda till åtal och rättegång, förutsatt att den inte läggs ned. I sådana fall fastställs bevistemat i huvudregel med hög precision genom gärningsbeskrivningen. Skulle gärningsbeskrivningen vara otydlig eller om förundersökningen inte innehåller bevis som kan stödja gärningspåståendet ska detta gå ut över åklagaren genom att åtalet ogillas.<sup>104</sup> Generellt sätt är det emellertid inte vanligt med tydligt formulerade bevisteman.<sup>105</sup> SKV:s utredningar försvåras dessutom av att det i gällande rätt inte är självklart vad som utgör bevistemat. För rättssäkerheten är det därför av vikt att verket själva i stor utsträckning som möjligt bedömer vad som är bevistemat och att skatteutredningen bevisar temat. Detta accentueras av att skattebeslut inte automatiskt leder till domstolsprövning och om den skatteskyldige inte överklagar skattebeslutet sker ingen domstolsprövning, till skillnad från brottmål.<sup>106</sup>

Författarna menar därför att det av rättssäkerhetsskäl och som ett led i att utredningen kan komma att ligga till grund för domstolsprövning är viktigt att verket bedömer frågorna om bevisbördans placering och tillämpligt beviskrav. Eftersom utredningen ska ligga till grund för ett materiellt riktigt beslut bör skattedomstolarna fastställa bevisbördans placering och därmed ange tillämpligt beviskrav.<sup>107</sup>

Beslut om en skatteutredning tas av SKV och grundas oftast på den skatteskyldiges inlämnade deklARATION. Den skatteskyldiges plikt att deklarerera regleras genom SFL. I lagen uppställs för fysiska personer ett antal kriterier för när deklARATIONEN ska lämnas in, se 30 kap. 1 § SFL. Av första punkten framgår exempelvis att då intäkter i inkomstslaget tjänst och näringsverksamhet överstiger 42,3 % av ett prisbasbelopp ska personen lämna

---

<sup>103</sup> Borison m.fl. 2013, s. 35.

<sup>104</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 43.

<sup>105</sup> Leidhammar & Lindkvist 2011, s. 52 f.

<sup>106</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 43.

<sup>107</sup> Borison, m.fl., 2013, s. 43.

in en inkomstdeklaration.<sup>108</sup> Tredje punkten i samma paragraf stadgar att eftersom intäkter i inkomstslaget kapital överstiger 200 kr ska också en inkomstdeklaration genomföras. Inkomster från ränta, utdelning, eller annan avkastning för vilka kontrolluppgift har lämnats påverkar inte deklarationsskyldigheten. Inkomstdeklarationer ska även lämnas för aktiebolag, ekonomiska föreningar, vissa stiftelser, ideella föreningar och trossamfund som avses i 7 kap. 7 och 14 §§ IL samt andra juridiska personer, se 30 kap. 4 § SFL.

Då inkomstdeklarationerna är inlämnade ansvarar SKV för att kontrollera att uppgifterna stämmer. Verket har olika metoder för att kontrollera riktigheten i deklarationen.<sup>109</sup> De vanligaste metoderna är förfrågan, föreläggande, kontrollbesök och slutligen revision.<sup>110</sup> Vid en granskning av uppgifternas riktighet är verket skyldigt att se till att de blir tillräckligt utredda, se 40 kap. 1 § SFL. Bestämmelsen ger uttryck för officialprincipen i 8 § FPL och vad som framkommit i förevarande utredning finns inget som ger uttryck för att paragrafen inte skulle kunna vara applicerbar även på SKV.<sup>111</sup> Vid utredningen är myndigheten skyldigt att kommunicera med den skatteskyldige vilket innebär att ett ärende inte får dömas till den skatteskyldiges nackdel utan att först ha fått chansen att ge sin version. Undantag från detta får bara göras om det är uppenbart obehövt, se 40 kap. 2 § SFL. Genom 3 § i samma kapitel stadgas att undantag enbart behöver göras om beslutet är till nackdel för den skatteskyldige och om det finns risk för att kommunikationen kan försvåra ärendehantering eller om beslutet inte kan skutas upp.

Ärende hos SKV ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts, se 7 § FL. Enligt förarbetena till paragrafen stadgas också att syftet med paragrafen även ska vara vägledande vid tillämpande av andra regler i FL.<sup>112</sup> Samma paragraf stipulerar även att myndigheten ska se till möjligheten att själv inhämta upplysningar och yttranden från andra myndigheter om det är nödvändigt. Detta kan även kopplas till 6 § FL som säger att Sveriges myndigheter har en skyldighet att inom ramen för sin egen verksamhet hjälpa andra myndigheter.<sup>113</sup>

---

<sup>108</sup> År 2016 uppgår prisbasbeloppet till 44 300 kr.

<sup>109</sup> Almgren & Leidhammar 2012, s. 53.

<sup>110</sup> Metoderna kommer att redogöras för nedan

<sup>111</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 164.

<sup>112</sup> Prop. 1985/86:80, s. 62.

<sup>113</sup> Almgren & Leidhammar 2012, s. 54

## 3.6 Kontrollmetoder

### 3.6.1 Förfrågan

Som nämnts i ovan är SKV skyldiga att sörja för att ärenden blir tillräckligt utredda och att de också har en skyldighet att kommunicera med den skatteskyldige vid beslut som är till nackdel för denne. Med detta i beaktande är det för mig givet att förfrågningar till den skatteskyldige är ett användbart och effektivt kommunikationsmedel. Förfrågningar har heller inget formkrav varför tjänstemannen vid SKV både kan ringa eller skriva till den skatteskyldige för att inhämta och lämna information. Det finns inga sanktionsmöjligheter kopplade till en förfrågan men eftersom den skatteskyldige har uppgiftsskyldighet ligger det i den skatteskyldiges intresse att svara på en förfrågan.<sup>114</sup> Vid en förfrågan måste dock SKV vara tydlig med att det faktiskt är frivilligt för den skatteskyldige att svara.<sup>115</sup>

### 3.6.2 Föreläggande

Vid ett föreläggande skickar SKV en skriftlig begäran till den skatteskyldige med ett antal krav som denne måste uppfylla. Syftet är att få den skatteskyldige att lämna uppgifter enligt uppgiftsskyldigheten i 15-35 kap. SFL vilket anges i 37 kap. 1 § SFL. Ett föreläggande kan också skickas ut till någon som lämnat en deklARATION genom ombud eller dödsbo för att få denne att bekräfta eller komplettera deklARATIONEN, 37 kap. 3 § SFL. Genom 37 kap. 9-10 §§ SFL har också SKV rätt att göra ett tredjemansföreläggande<sup>116</sup> vilket syftar till att förelägga en tredje part att lämna uppgifter om annan än den som föreläggs.<sup>117</sup> Det måste dock finnas särskilda skäl till varför tredjemansföreläggande genomförs och får alltså inte ske på ett rutinmässigt sätt. Exempel på tillfällen då ett tredjemansföreläggande kan ske är om SKV vill granska en transaktionskedja för en omsättning eller för att kontrollera om mervärdesskatt redovisats på ett korrekt sätt.<sup>118</sup> Ett annat exempel på när tredjemansföreläggande kan ske är vid misstanke om att större belopp undandragits eller om mindre belopp vid flera tillfällen undandragits.<sup>119</sup>

Till skillnad från en förfrågan har ett föreläggande ett antal förutsättningar som ska vara uppställda för att få genomföras. För det första måste

---

<sup>114</sup> Höglund, s. 143 f.

<sup>115</sup> JO 1997/98, s. 380 samt JO 1982/83, s. 301.

<sup>116</sup> Se nedan om skatterevisjonen och de likheter som finns i 41 kap. 3 § SFL.

<sup>117</sup> Almgren & Leidhammar 2012, s. 57.

<sup>118</sup> Prop. 1996/97:100, s. 598.

<sup>119</sup> Prop. 1993/94:115, s. 178.

föreläggandet vara skriftligt, även om kravet inte framgår av lagtext.<sup>120</sup> Det måste även vara tydligt vad som begärs av den skatteskyldige. Det finns dock visst utrymme för tolkning av tydlighetskravet baserat på vad som tidigare kommunicerats skriftligt mellan SKV och den skatteskyldige.<sup>121</sup> Vidare måste även föreläggandet ha ett tidsspann för att den skatteskyldige ska veta när föreläggandets krav ska vara infriat. Tidsrymden ska vara skäligt med hänsyn till förelagda omständigheter men ska vara minst fem dagar, 8 kap. 1 § SFF.

Ett föreläggande kan även förenas med vite och kan alltså innebära att om föreläggandets krav inte uppfylls måste den skatteskyldige som föreläggandet avser betala en avgift. Vilka typer av förelägganden som får förenas med vite finns i paragraf 44 kap 1 § SFL som hänvisar vidare till andra bestämmelser i 41 och 42 kap. Enligt 44 kap. 2 § SFL sägs även att föreläggande får förenas med vite om det finns anledning att anta att föreläggande annars inte följs. Detta bör förstås som att om SKV misstänker att den skatteskyldige inte kommer att följa föreläggandets krav kan myndigheten öka chansen att föreläggandet följs.

Som nämnts ovan ska inte vitesföreläggande ske rutinmässigt. I 44 kap. 3 § SFL nämns fall då vitesföreläggande faktiskt är förbjudet. Det får inte föreläggas vite om SKV antar att den skatteskyldige har begått en gärning som kan leda till skattetillägg, kontrollavgift eller om gärningen är straffbar vilket innebär att vitesföreläggande inte får förekomma om det finns misstanke om brott.

### 3.6.3 Kontrollbesök

En annan kontrollmetod som SKV har vid skatteutredningar är att fysiskt besöka skatteskyldiga som är eller kan antas vara skyldiga att använda kassaregister och att kassaregister som används i en verksamhet uppfyller föreskrivna krav, 42 kap. 3 § SFL. Under 2014 skedde nästan 43 200 företagsbesök och är därmed en välanvänd metod i skatteutredningen.<sup>122</sup> Ett kontrollbesök syftar till att se till att den skatteskyldige uppfyller sin dokumentationsskyldighet i 39 kap. SFL vilket innebär att SKV inte har rätt att vid ett kontrollbesök undersöka andra misstänkta skatterättsbrott.<sup>123</sup> Som tidigare nämnts har SKV rätt att göra kontrollbesök om den skatteskyldige kan antas vara skyldig att föra kassaregister. I förarbetena sägs att rekvisitet *kan antas* har lågt ställda beviskrav. Ger affärslokalen exempelvis tillträde till

---

<sup>120</sup> Höglund 2008, s. 146.

<sup>121</sup> RÅ 1990 ref. 39.

<sup>122</sup> Skattestatistisk årsbok 2015, s. 6.

<sup>123</sup> Prop. 2010/11:165, s. 875.



allmänheten kan det antas att den skatteskyldiges verksamhet är skyldig att föra kassaregister.<sup>124</sup> Uppfylls inte krav på kassaregister eller om den är felaktigt upprättad får den skatteskyldige erlägga en avgift om 10 000 kr, 50 kap. 1-2 §§ SFL.

### 3.6.4 Skatterevision

SKV kan även genomföra skatterevision och reglerna därom finns i 41 kap. SFL. Skatterevisionerna har gått från att vara en vanlig metod i skatteutredningen men har minskat från över 18 000 per år i slutet av 1980-talet till 3 030 år 2014.<sup>125</sup> Det finns två olika huvudtyper av skatterevision som SKV gör. Den första är planmässig revision som är en kontroll av företag som sker utan misstanke om brott mot skattesystemet. I regel är sådana företag stora och väletablerade i Sverige. Den andra revisionstypen är urvalsrevision och sker, i motsats till den förstnämnda, vid misstanke om oegentlighet.<sup>126</sup> Reglerna om skatterevision har tagits fram efter avvägningar mellan den skatteskyldiges rättssäkerhetsintressen och intresset av en effektiv skattekontroll vilket framgår av förarbetena.<sup>127</sup> Innan fortsatt redogörelse av skatterevision är det viktigt att poängtera att ett beslut om skatterevision inte är att likställa med misstanke om brott. Det innebär bland annat att den skatteskyldige inte får åtnjuta några av rättssäkerhetsgarantierna i art. 6 EKMR, i alla fall inte förrän skäligen misstanke om brott föreligger.<sup>128</sup>

Skatterevisionens genomförande regleras i 41 kap. 2 § SFL och stadgar att det primära syftet med skatterevisionen är att se till att den skatteskyldige har uppfyllt sin uppgiftsskyldighet. I äldre versioner av lagtexten skulle uppgiftsskyldigheten även utförts *riktigt* och *fullständigt*. Det ansågs dock inte vara passande med en sådan formulering eftersom att kravet på uppgiftsskyldigheten antingen är uppfyllt eller inte uppfyllt varför formuleringarna plockades bort vid lagrevideringen och lanseringen av SFL.<sup>129</sup> Skatterevisionen kan genomföras löpande under året även om deklARATIONSSKYLDIGHETEN har inträffat. En av anledningarna till detta är för att granskning av företag med brutet räkenskapsår annars försvåras.<sup>130</sup>

I 41 kap. 3 § SFL regleras vilka skatteskyldiga som får revideras. De som omfattas är bokföringsskyldiga enligt bokföringslagen (1999:1078), någon

---

<sup>124</sup> Prop. 2006/07:105, s. 93 f.

<sup>125</sup> Skattestatistisk årsbok 2015, s. 6.

<sup>126</sup> Almgren & Leidhammar 2012, s. 58.

<sup>127</sup> Prop. 1993/94:151, s. 77.

<sup>128</sup> Almgren & Leidhammar 2012, s. 58.

<sup>129</sup> Prop. 2010/11: 165, s. 869.

<sup>130</sup> Prop. 1996/97:100, s. 478 f.

annan juridisk person än ett dödsbo, de som anmält sig för registrering<sup>131</sup> samt de som ansökt om eller är godkända för F-skatt. Revision får även genomföras hos skatteskyldiga som omfattas av lagen (1994:1563) om tobaksskatt, lag (1994:1564) om alkoholskatt samt lag (1994:1776) om skatt på energi. Under revisionen får tjänstemannen från SKV ta prov på varor som är till försäljning men även som används i verksamheten. Förarbetena lyfter exempelvis fram att det kan innebära att väga degen på en pizza eller mäta hur mycket öl som får plats i glaset.<sup>132</sup>

Beslut om revision måste enligt 41 kap. 4 § SFL innehålla en beskrivning av syftet med revisionen. Den skatteskyldige måste även informeras om att vissa uppgifter kan undantas och det måste vara tydligt vilka som ska utföra revisionen. Om det sker en tredjemansrevision och det finns risk för att skatterevisionen skulle försvåras om exempelvis uppgifter om namn på den skatteskyldige nämns behöver inte detta anges.<sup>133</sup> I normalfall ska den skatteskyldige informeras om beslutet att genomföra skatterevision men om kontrollen skulle förlora sin betydelse genom delgivningen behöver inte underrättelse ske i förväg. Det kan exempelvis vara kassakontroll, lagerinventering och dylikt.<sup>134</sup> Den skatteskyldige underrättas i så fall då granskningen genomförts, se 41 kap. 5 § SFL.

Då en skatterevision genomförs ska inte den skatteskyldiges verksamhet hindras i onödan och den ska inte pågå onödigt länge, 41 kap. 6 resp. 13 §§ SFL. Om den skatteskyldige inte samarbetar har SKV två metoder för att framtinga samverkan från den skatteskyldige. Det ena sättet är att använda vite och det andra bevissäkring, se 44 kap. respektive 45 kap. Den senare åtgärden har i sin tur tre metoder, den första är att revisionen sker i verksamhetslokalen, 45 kap. 3 § SFL för att sabotage undviks, myndigheten kan också omhändertaga handlingar genom 45 kap. 4-11 §§ SFL och det sista sättet är att försegla lokalen, se 45 kap. 12 § SFL.

När skatterevisionen sedan avslutas presenterar SKV en promemoria innehållande vad som framkommit under revisionen samt ett ställningstagande och den skatteskyldige får i och med detta yttra sig och bemöta promemorian.<sup>135</sup>

---

<sup>131</sup> Registrering här innebär de som är skyldiga att göra skatteavdrag, betala arbetsgivaravgifter eller är skatteskyldiga enligt mervärdesskattelagen (1994:200).

<sup>132</sup> Prop. 1996/97:100, s. 485.

<sup>133</sup> Prop. 1996/97:100, s. 472 f.

<sup>134</sup> Prop. 1996/97:100, s. 483.

<sup>135</sup> SKV 626, s. 17 f.

### 3.6.5 Sammanfattning

Jag har ovan redogjort för olika metoder som SKV kan använda för att utföra skatteutredningar och vad de alla har gemensamt är att kontrollera om inlämnade uppgifter faktiskt stämmer. Kontrollmetoderna som myndigheten använder sig av tar ofta avstamp i den skatteskyldiges deklaration och den enklaste kontrollmetoden är förfrågan. Samtidigt som förfrågningsmetoden är enkel att genomföra för verket och för den skatteskyldige att medverka i kan inte verket ge den skatteskyldige några eftergifter om denne inte medverkar eftersom den skatteskyldige kan välja att inte svara. Ett föreläggande ska ske skriftligt och syftar snarare till att låta den skatteskyldige komplettera obligatoriska uppgifter som uteblivit vid deklarationen. Till skillnad från en förfrågan kan vite förenas med ett föreläggande för att få den skatteskyldige att samarbeta. En tredje kontrollmetod som myndigheten kan använda sig av är ett fysiskt kontrollbesök för att exempelvis kontrollera den skatteskyldiges kassa, kvittohantering och kundräkningar. Ofta sker kontrollbesöken oannonserade och den skatteskyldige informeras om kontrollbesöket först när tjänstemannen kommer på besök. Den sista kontrollmetoden som jag redogjorde för är skatterevisionen som också är den mest omfattande. Revisionen kan ske både då myndigheten misstänker att den skatteskyldige inte gör rätt för sig eller då företaget är stort och behovet av kontroll är större. SKV ska innan beslut om skatterevision se dels till den skatteskyldiges rättssäkerhetsintresse och dels till SKV:s strävan efter en effektiv skattekontroll.

Som redogjorts i det ovanstående är det en omfattande verksamhet som SKV bedriver. Oavsett detta måste beslut och utredningar hålla hög kvalitet. Verkets uppgifter är därmed på intet sätt enkla och kräver stora resurser för att genomföra. Detta innebär dock inte att verket kan försumma uppgiften att utreda skatteärenden enbart på grund av resursbrist. Visar det sig att den skatteskyldige väljer att själv inte samarbeta med myndigheten är det dock givetvis en annan fråga och det finns en rimlig yttre gräns för hur mycket resurser SKV kan lägga på kommunikation med en skatteskyldig.

Höglund anser att i syfte att underlätta en rättssäker kultur måste myndigheten öppet redovisa samtliga fakta som ligger till grund för beslut och hur SKV tolkas dessa. Endast genom ett sådant förfarande kan, enligt Höglund, SKV:s beslut på ett trovärdigt och legitimt sätt granskas på ett kontrollerbart sätt. Tydlig lagtext räcker med andra ord inte för att garantera att objektivitetsprincipen efterlevs och därmed tillförsäkra medborgarna

rättssäkerhet utan lagen måste kunna användas på ett rättssäkert sätt.<sup>136</sup> Höglund menar vidare att SKV bör presentera alternativa resonemang och argumentationer i sina beslut och i sina skäl ange varför SKV valt just den ena linjen. Detta eftersom sådana lösningar argumentationsmässigt vinner över kortfattade beslut med endast en lösning. Genom ett sådant förfarande skulle SKV visa upp sin flexibilitet vilket förstärker intrycket om en objektiv myndighet vilket också ökar rättssäkerheten.<sup>137</sup>

Det finns ett sätt för större företag att slippa kontrollmetoderna och då främst skatterevisjonen och det är genom den relativt nya samverkansformen Fördjupad dialog. Fördjupad dialog beskrivs mer ingående i följande avsnitt.

## 3.7 Fördjupad dialog

### 3.7.1 Bakgrund

Fördjupad dialog är en modell som SKV erbjuder ett urval av större företag och koncerner. Syftet med modellen är att företagets redovisning av skatter och avgifter ska bli rätt från början.<sup>138</sup> Dialogen mellan myndigheten och företagen ska genomföras i samförstånd och ska vara framåtsyftande.<sup>139</sup> Modellen bygger på att företaget tar upp skattefrågor på ett tidigt stadium och själva lämnar ut informationen. Enligt myndigheten går arbetet ut på att identifiera och minska företagets skatterisker för att på detta sätt säkra den interna kontrollen av skatteflöden samt identifiera och klargöra osäkra skattepositioner i företagets skattestrategi.<sup>140</sup> Initiativet till att starta Fördjupad dialog kan lyftas fram både av företaget och myndigheten men beslut om samverkansformen faktiskt ska initieras tas av SKV.<sup>141</sup>

För SKV innebär samverkansformen att det blir rätt från början och företagen får en lägre skatterisk. Samtidigt innebär den inte, enligt generaldirektören, att företagen får en mildare bedömning för att de är med i den fördjupade samverkan och skattesatsen blir därmed inte högre för företag som står utanför eftersom detta skulle gå emot objektivitets- och likabehandlingsprincipen. De större företagen å sin sida gynnas av samverkansformen i och med att de står en mindre risk att bli föremål för en efterkontroll.<sup>142</sup>

---

<sup>136</sup> Höglund 2012, s. 32.

<sup>137</sup> Höglund 2012, s. 32.

<sup>138</sup> Dnr 131-409414-13/111, punkt 1.

<sup>139</sup> Dnr 131-409414-13/111, punkt 6.

<sup>140</sup> Dnr 480-698289-10/1211, s. 3.

<sup>141</sup> Dnr 131-409414-13/111, punkt 3 samt punkt 4.

<sup>142</sup> Melbi, m.fl., Skattenytt s. 2012, s. 757.

Redan år 2002 skapades enheten FTA inom OECD i syfte att under gemensamma former utveckla skatteförvaltningsrelaterade frågor för att på ett konstruktivt sätt involvera skatteskyldiga.<sup>143</sup> FTA lade mot bakgrund av detta mål fram en rapport år 2007 där det föreslogs ett nytt arbetssätt av skatteadministration där företag lämnar ut information tidigt och kontinuerligt och visa större öppenhet gentemot den skatteadministrativa förvaltningen. Detta är att jämföra med den traditionella deklARATIONEN som först kontrolleras i efterhand. Den nya samarbetsformen fick år 2013 benämningen co-operative compliance.<sup>144</sup>

Myndighetens roll vid Fördjupad dialog är att redovisa sin bedömning av risker i fråga om företagets möjlighet att uppfylla sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen, att stödja företaget i dess interna arbete med att säkerställa system samt rutiner så att rätt uppgifter kan lämnas till myndigheten. SKV ansvarar även för att hjälpa företaget att ge snabba och tydliga svar vid frågor.<sup>145</sup> Däremot kan inte SKV begära att, inom ramen för Fördjupad dialog, få ta del av material eller uppgifter eller på annat sätt genomföra kontroller, avsikten är nämligen inte att SKV på eget initiativ ska söka uppgifter hos företaget i fråga.<sup>146</sup>

### 3.7.2 Lagenlighet

Med föregående kapitel i åtanke går det att lägga märke till att Fördjupad dialog är en modell som inte är helt enkel att kategorisera och frågan är om modellen utgör faktiskt förvaltning, ärendehandläggning eller ärendehandläggning med inslag av myndighetsutövning. Enligt punkt 1 i Riktlinjerna<sup>147</sup> är syftet att lämna stöd och upplysningar inom beskattningsverksamheten. I den delen konstaterar Bernitz och Reichel att modellen talar för att det handlar om faktiskt förvaltning. I samma punkt nämns även att Fördjupad dialog kan, när det är lämpligt, underlätta arbetet i SKV:s beskattningsverksamhet.<sup>148</sup> Författarna påtalar också att riktlinjerna ofta hänvisar till samarbetet som ett *ärende*.<sup>149</sup> Att SKV benämner modellen som ärende kan uppfattas som problematiskt eftersom begreppet är nära kopplat till begreppet *beslut*.<sup>150</sup> Genom 1 § FL fastslås att lagen gäller förvaltningsmyndigheters handläggning av ärenden. Tillämpligheten av FL

---

<sup>143</sup> <http://www.oecd.org/tax/administration> (besökt 2016-04-01).

<sup>144</sup> OECD 2013, s. 13 f.

<sup>145</sup> Dnr 131-409414-13/111, punkt 9.

<sup>146</sup> Dnr 131-409414-13/111, punkt 8 samt kommentaren till punkt 8 i samma dokument.

<sup>147</sup> Dnr 131-409414-13/111.

<sup>148</sup> Bernitz & Reichel 2015, s. 516 f.

<sup>149</sup> Bernitz & Reichel 2015, s. 517.

<sup>150</sup> SOU 2010:29, s. 97.

när det kommer till Fördjupad dialog bör därmed ta utgångspunkt i frågan om i vilken utsträckning olika moment i metoden utgör handläggning. De aktiviteter myndigheter har som inte innebär ärendehandläggning brukar betecknas som faktiskt handlande och faller under 4 § FL.

Begreppet ärende saknar en legaldefinition i svenska rättssystemet. Emellertid hänger begreppet ärende och beslut samman. En ärendehandläggning kan ses som en process som avslutas med att ett beslut tas. Det finns dock ingen skarp skiljelinje mellan ärenden och faktiskt handlande utan skillnaden brukar utkristalliseras med exempel.<sup>151</sup> Frågan är därmed om Fördjupad dialog ska ses som handläggning av ett ärende.<sup>152</sup>

### 3.7.3 Sammanfattning

Den svenska förvaltningsrättens internationalisering har resulterat i att svenska myndigheter influeras allt mer av internationella idéer och strategier i sin verksamhet. Bernitz och Reichel menar i sin artikel att denna utveckling i grund och botten är positiv och behövlig till följd av att samhället i stort genomgår en internationalisering.<sup>153</sup>

Författarna uttrycker viss skepsis och menar att det är viktigt att följa utvecklingen noggrant och att kritiskt utvärdera de förändringar som svensk förvaltningsrätt genomgår till följd av internationaliseringen. Den tenderar att medföra stora utrymmen för soft law som utvecklats av internationella organisationer och vad som kan kallas governance-vertyg. Verktygen innebär mer eller mindre formlösa överenskommelser om hur verksamheten inom ett område ska bedrivas. Ett exempel på en sådan verksamhet är den skatterättsliga utvecklingen utförd av OECD. Förvaltningsmyndigheternas internationalisering kan också betyda att myndigheter blir mindre nåbara för den nationella regeringen när myndigheter söker nya, internationella, arbetssätt.<sup>154</sup>

Eftersom svenska myndigheter redan är organisatoriskt och ansvarsmässigt separerade från regeringen kan en sådan utveckling bli extra påtaglig. Den svenska förvaltningsmodellen grundas på att myndigheterna ska styras med lag, inte politiska påbud för unika fall. Det är myndigheterna själva som på egen hand svarar för sina egna beslut och varken politiska styrning eller ansvarsutkrävande är tillåtet.<sup>155</sup> Här får de grundläggande offentligrättsliga

---

<sup>151</sup> Pahlsson 2012, s. 38 f.

<sup>152</sup> Bernitz & Reichel 2015, s. 517.

<sup>153</sup> Bernitz & Reichel 2015, s. 520.

<sup>154</sup> Bernitz & Reichel 2015, s. 521.

<sup>155</sup> SOU 2008:118, s. 82 ff.

principerna om objektivitet och likabehandling en stark betydelse eftersom att självständighet, integritet och objektivitet i den svenska förvaltningstraditionen utgör de rättsliga garantierna för att uppnå grundläggande demokratiska värden som normbundenhet, förutsägbarhet och rättssäkerhet.<sup>156</sup>

Fördelen med Fördjupad dialog är, enligt SKV:s generaldirektör, att främja rätt uppgiftslämning från start för att företag ska slippa efterkorrigeringar. Genom samverkansformen kan SKV snabbt och tydligt redogöra för hur SKV tolkar frågor som kommer upp i samarbetet. Enligt generaldirektören för SKV är enskilda företag ofta positiva till fördjupad samverkan, medan föreningen Svenskt Näringsliv har uttalat sig negativt.<sup>157</sup>

Detta öppnar upp för problem eftersom myndigheter ska kunna ges ett visst mått av fritt skön men måste samtidigt ha en tydlig reglering för att objektiv förvaltning ska kunna utföras. Fördjupad dialog kan även äventyra detta på grund av avsaknaden av formbundenhet.

### **3.8 Behovet av objektivitet i en skatteutredning**

Ett viktigt skäl till varför en skatteutredning måste vara objektiv är att utredningen ska kunna användas som grund för ett materiellt riktigt beslut och att omständigheterna som framkommer ska stämma överens med de faktiska omständigheterna. Både grundläggande mänskliga rättigheter och rättssäkerhetskrav förutsätter att förvaltningsbeslut som är till den skatteskyldiges nackdel överensstämmer med de faktiska omständigheterna men enligt Borison m.fl. räcker inte detta. SKV:s beslut måste även vara byggda på rationella grunder och utredningen måste kunna vara kontrollerbar, framförallt av den skatteskyldige som beslutet rör.<sup>158</sup>

Det finns en risk för att tjänstemannen vid SKV initialt låser sig vid en uppfattning om hur denne uppfattar ett visst händelseförlopp. Sådant handlande riskerar att sätta objektivitetsprincipen ur spel och kan även leda till felaktiga slutsatser vilket i förlängningen resulterar i felaktiga beslut. Låsningar ligger framförallt i riskzonen om tjänstemannen inte beaktar omständigheter som är förmånliga för den skatteskyldige utan bara omständigheter som påverkar den skatteskyldige negativt. Överklagar den skatteskyldige och frågan blir föremål för en process kommer parterna att ha

---

<sup>156</sup> Bernitz & Reichel 2015, s. 521.

<sup>157</sup> Melbi, m.fl. 2012, s. 757.

<sup>158</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 43.

olika uppfattning om vad som har hänt. Det behöver därmed inte handla om partsintressen utan helt enkelt att man har olika uppfattning och bedömning av händelseförloppet.<sup>159</sup>

Vikten av en objektiv skatteutredning betonas ytterligare vid avsaknad av direkt bevisning. Sett till indirekt bevisning framstår det som tydligt att det krävs en allsidig och objektiv utredning för att kunna påtala påståenden där enbart sådan bevisning finns. Detta eftersom att vid indirekt bevisning i motsats till direkt bevisning saknas möjlighet att göra entydiga slutsatser om händelseförloppet. Istället ska en prövning göras om bevisemat föreligger med den grad av säkerhet som krävs enligt det för målet tillämpliga beviskravet. Svårigheten att med säkerhet fastställa händelseförloppet bottnar i att det finns alternativa händelseförlopp och beroende på tillämpligt beviskrav för målet ska det alternativa händelseförloppet uteslutas med olika grad av säkerhet. Det är av avsevärd vikt att utredningar och redogörelser är objektiva.<sup>160</sup>

För att återgå till indirekt bevisning kan man titta på skönsbeskattning mot bakgrund av statistik eller beräkning över omsättning för viss bransch eller typ av restaurang. SKV:s beräkning baseras exempelvis vilken sorts restaurang som avses och antal betalande gäster. Problematiken med en sådan beräkning är att det kan finnas ett stort antal faktorer som kan förklara varför omsättningen avviker från genomsnittet i branschen. Exempelvis kan sushikocken använda lite mer ris och lite tjockare skivor fisk per sushibit än vad man brukar ha i branschen varför omsättningen eller intäkterna inte blir lika stora som andra sushirestauranger, även om det på rationella och sakliga grunder initialt inte förefaller vara så. Om tjänstemannen sluter sig till det faktum att omsättningen är lägre än normalt finns det en för mig oacceptabel risk för att skattebeslutet inte kommer att överensstämma med det verkliga förhållandet. Här måste SKV utreda och föra fram omständigheter som talar för alternativa händelseförlopp eller emot det händelseförlopp som tjänstemannen anser vara det faktiska. Borison m.fl. lyfter fram att denna syn är mycket viktig eftersom att det för det första åvilar SKV att stå för bevisningen för intäktssidan och att det för det andra kan vara svårt för den skatteskyldige att bevisa hur mycket mer ris och fisk det behövs för att göra sushi i jämförelse med andra sushirestauranger.<sup>161</sup> I sammanhanget kan det också vara av intresse för läsaren att uppmärksammas på att den skatteskyldige initialt inte har någon plikt att förklara sig till en början.<sup>162</sup> SKV bör beakta att ett händelseförlopp som myndigheten anser som sannolikt

---

<sup>159</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 44.

<sup>160</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 44.

<sup>161</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 44 f.

<sup>162</sup> Leidhammar & Lindkvist 2011, s. 52 f.



kan vara felaktigt även efter att en rationell, saklig och objektiv bedömning gjorts.

### 3.9 Skatteskyldig och misstänkt

När det kommer till skatteskyldiga och åtalade finns det stora skillnader beträffande brottmål och skattemål och till möjligheten att tillvarata sin rätt. För det första har en person misstänkt för brott en rätt till försvarare så fort denne blivit skäligen misstänkt, se 21 kap. RB och 12 § FUK.<sup>163</sup> Någon sådan rätt saknar en skatteskyldig. Med detta sagt är det givetvis möjligt för en skatteskyldig att anlita juridiskt ombud, men möjligheterna att få ersättning för en sådan är begränsad. Bland annat kan ersättning endast utgå om den skatteskyldige får rätt.<sup>164</sup>

Under förhör och andra utredningsåtgärder har den misstänkte alltid rätt att begära ersättning. Till detta tillkommer även rätten att närvara och ställa frågor till vittnen som den misstänkte hänvisar till och även rätt till underrättelse om vilket brott denne misstänks för. Detta ska ske utan dröjsmål, se 23 kap. 18 § RB. Den skatteskyldige har inga sådana rättigheter. Huruvida det i praktiken är möjligt för den skatteskyldige att själv utreda omständigheter och förhöra personer är inte klarlagt men lär vara mycket ovanligt. I flera fall kan det förutsättas att en skatteutredning slutförs innan den skatteskyldige informeras. Här kan en jämförelse göras med åklagaren som har informations- och underrättelseskyldighet som ska ske så fort som möjligt.<sup>165</sup>

Den misstänkte har även rätt att få ta del av sidomaterial och åklagaren är skyldig att informera den misstänkte och dennes ombud om sådant material finns.<sup>166</sup> För den skatteskyldiges del finns inte en sådan rätt enligt 16 § FL utan den skatteskyldige har bara rätt att få ta del av material som tillförts akten. Enligt 40 kap. 3 § SFL är SKV endast skyldig att kommunicera material som tillförts ärendet. Detta i kombination med den indirekta bevisningen som jag redogjort för ovan gör att den skatteskyldige har mycket sämre chanser att ta vara på sin rätt.

---

<sup>163</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 168 med vidare hänvisning till Lindkvist, SN 2011, s. 893 och Andersson & Hopman i JT 2010/11, s. 795 ff.

<sup>164</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 168..

<sup>165</sup> Borison m.fl. 2013, s. 168 f.

<sup>166</sup> JO 2007/2008, s. 87

### 3.10 Åklagaren och tjänstemannen

Ovan har flera skillnader mellan åklagarens och skattetjänstemannens ställning belysts och den enligt mig viktigaste skillnaden är åklagarens högre grad av oberoende. Åklagarens agerande sker i eget namn och dennes beslut kan i normala fall inte om- eller överprövas av åklagarens överordnade. I kontrast till detta står skattetjänstemannen som agerar på order från överordnad och skattetjänstemannens skatteutredning kan utan problem övertas och omprövas av dennes chef. Genom vad som nämnts ovan kan konstateras att det är åklagaren som ansvarar för och leder förundersökningen framåt. För skatteutredningens del förhåller det sig principiellt på samma sätt men ofta bedrivs utredningen av skatterevisorn som sedan lämnas över till processföraren som sedan processar i frågan. Skatteutredningen sker på så vis på motsatt sätt till förundersökningen vilket minskar den ansvarige personen inflytande och granskning.<sup>167</sup>

Avslutningsvis kan även nämnas åklagarens respektive skattetjänstemannens kompetens. Åklagare är utan undantag lagfarna och domarutbildande jurister vilket inte kan sägas om skattetjänstemännen där exempelvis ekonomer kan inneha titlarna. Detta är något som författarna menar på är en skillnad som inte bör underskattas och leder till att tjänstemän vid SKV inte har samma grad av oberoende, inflytande och granskning vilket leder till att det kan påverka kvaliteten på skatteutredningen objektivt sätt.<sup>168</sup> Detta är enligt min åsikt en slutsats som är svår att göra. Att en tjänsteman med ekonomisk utbildning vid SKV skulle ha sämre förutsättningar att utföra sitt jobb saknar fog.

Tjänstemännen vid SKV har inte en lagreglerad rättslig ställning. Med detta sagt måste de självklart iaktta allmänna regler så som objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF, service- och utrednings- och kommunikationsskyldighet i FL och SFL samt tjänsteansvar.<sup>169</sup> Som ovan nämnts ställs det höga krav på SKV:s arbete och därmed även på skatterevisorn, det är dock inget krav att denne är utbildad jurist.<sup>170</sup> Genom införandet av SFL år 2002 upphörde skattenämnderna och istället är det skattetjänstemän som beslutar i varje enskilt ärende. I mer kvalificerade ärenden beslutar dock en särskilt kvalificerad beslutsfattare, 66 kap. 5 § SFL. Till detta bör tilläggas att inte heller dessa har krav på att vara jurister.<sup>171</sup>

---

<sup>167</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 169.

<sup>168</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 169.

<sup>169</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 166 f.

<sup>170</sup> Handledning för skatterevisorn, 2004 SKV 621, s. 293.

<sup>171</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 166 f.

I kontrast till detta kan åklagarens rättsliga ställning kommenteras. För åklagaren har ett uttryckligt objektivitetskrav som följer av lag, 23 kap. 4 § RB. Borison m.fl. menar att detta förhållande inte bara sänder en symbolisk signal utan att det sannolikt innebär att tjänstemannen inte bedriver sin utredning med iakttagande av samma objektivitet som åklagaren vid sina utredningar.<sup>172</sup>

Åklagare har av JO fått utstå kritik eftersom adekvat objektivitet inte tillämpats. I ett beslut gällande åklagarens brist på objektivitet konstaterades följande:<sup>173</sup>

”Jag har vid den granskning som detta beslut inrymmer funnit anledning att allvarligt kritisera kammaråklagaren NN för att ha brustit i objektivitet genom att

- Inte upplysa de misstänka och försvararna om att det fanns utredningsmaterial som inte tagits in i förundersökningsprotokollet och för en närmast vilseledande uppgift ifråga om existensen av sådant ytterligare material,
- Inte i förundersökningsprotokollet redovisa visst utredningsmaterial av betydelse och för att på en punkt ha gjort ett ensidigt urval i den redovisning, som gjordes,
- Inte lämna den misstänkte och försvararna information om de kompletterande förundersökningsåtgärder som vidtogs efter tingsrättens dom.”

Åklagaren hade alltså inte underrättat försvaret om utredningsmaterial som förts in i förundersökningen. Med andra ord var det alltså inte fråga om material som talade till den misstänktes fördel utan objektivitetskravet hade inte uppfylls på grund av att försvaret inte informerats om att utredningsmaterial förts in i förundersökningen. Borison m.fl. saknar kännedom om att liknande beslut existerar då SKV fått kritik från JK och JO, varför de sluter sig till att objektivitetskravet inte är lika angeläget på skatteområdet, eller åtminstone att det inte kan uteslutas i vilket fall.<sup>174</sup>

Vidare har i domstol åklagaren sanningsplikt.<sup>175</sup> Genom att göra en analogi av vittneseden, 36 kap. 11 § RB, finns en skyldighet för åklagaren att säga hela sanningen och intet förtiga, tillägga eller förändra. Samtidigt finns det ingen motsvarande bestämmelse som, direkt eller genom analogier, kan anses tillämplig på SKV:s processförare. Även om Borison m.fl. inte försöker påstå att SKV:s processförare far med osanning i domstol, utesluter de samtidigt

---

<sup>172</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 166 f.

<sup>173</sup> JO:s beslut den 7 juli 2006, dnr 2181-2005.

<sup>174</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 167.

<sup>175</sup> Diesen 1993, s. 65.

inte att avsaknaden av en uttrycklig regel kan påverka frekvensen då SKV lyfter fram omständigheter som kan vara till fördel för den skatteskyldiges.<sup>176</sup>

### 3.11 Skatteutredning och förundersökning

I uppsatsens ovanstående avsnitt har ett antal viktiga skillnader belysts beträffande reglering och förfarande vid förundersökningen jämfört med skatteutredningen. Av detta kan slutsatsen dras att regleringen av objektivitetskravet och förfarandet vid skatteutredningen riskerar att i högre utsträckning än vid förundersökning leda till felaktiga slutsatser.<sup>177</sup>

Vad som skulle kunna vara ett alternativ till hur utredningar bedrivs idag hade varit om SKV i större utsträckning tar hänsyn till objektivitet genom bland annat utreda alternativa händelseförlopp och om förfarandet i övrigt i större utsträckning tar hänsyn till kontradiktion. Borison m.fl. menar att utgången kan ha blivit annorlunda. Utredningen i fallet var långt ifrån robust, det vill säga att det finns flera alternativa händelseförlopp till SKV:s påstående. Det kan även antas att om den skatteskyldige hade haft möjlighet till ett juridiskt ombud redan vid utredningen hos SKV skulle flera omständigheter som talat till fördel för den skatteskyldige kunnat komma fram. Givet är att domstolen måste underkänna en skatteutredning om den är undermålig och inte uppnår beviskravet men SKV bör egentligen inte ens fatta ett skattebeslut mot bakgrund av en sådan utredning från första början. Problemet är att skattebeslut måste överklagas för att ändring ska komma till stånd och till detta kan nämnas att beslut är direkt verkställbara om den skatteskyldige inte ansöker om och beviljas anstånd med betalning av skatten som ett beslut erfordrar. SKV:s ambition måste därför vara att agera som om det var ett tvåpartsförhållande där verket iakttar samma objektivitet som en domstol skulle ha gjort.<sup>178</sup>

### 3.12 Skatteverkets objektivitet

Kravet på objektivitet kan enligt Höglund delas in i två sidor. En subjektiv sida som ställer krav på att tjänstemannen inte ska låta personliga åsikter styra ärendehantering. Exempel på detta kan vara att alla människor ska behandlas lika, oavsett kön, religion, hudfärg eller liknande. Till detta har objektivitetsprincipen även en objektiv sida vilket innebär att tjänstemannen inte ska låta materialurvalet vara baserat på subjektiva överväganden och

---

<sup>176</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 166 f.

<sup>177</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 172.

<sup>178</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 172 f.

argument.<sup>179</sup> Vidare menar även Höglund att SKV ska undvika att använda värdeladdade ord som ”(...) kan sätta känslorna i svallning och därmed leda till tvivelaktiga beslut.”<sup>180</sup>

Att ha ett formellt krav på objektivitet hos SKV kan tyckas vara en självklarhet men kan i praktiken bli omöjligt. Att helt överge kravet på fullständig objektivitet innebär inte i praktiken att tjänstemännens personliga värderingar kan få fritt spelrum. Det hade istället varit möjligt att ställa krav på en relativ objektivitet som innebär att vissa bedömningar är ofullständiga i olika avseenden men att denna ofullständighet inte baseras på personliga värderingar. Relativ objektivitet blir enligt Höglund godtagbar om man tydligt kan ange kriterierna för hur olika undersökningar och prövningar ska begränsas. Det krävs då tydliga instrument för att kunna kontrollera den relativa objektiviteten även om det är problematiskt att exakt kunna fastställa de exakta kraven på den.<sup>181</sup>

En fråga som diskuterats vid diskursanalytiska undersökningar är om lösningen av juridiska problem är ett resultat av användandet av en juridisk metod eller om lösningen istället används i efterhand för att kunna rättfärdiga en lösning på sagda problem. På engelska kallas detta för *process of discovery and process of justification*. Översatt till svenska skulle detta kunna vara *intuitivt upptäckande* alternativt *justifiering* eller *rättfärdigande*.<sup>182</sup> Inom praxis har den här problematiken uppkommit bland annat i NJA 1987 s. 259 då Högsta domstolen verkar ha bestämt sig först vad man vill komma fram till och sedan utformat en motivering för att komma fram till denna slutsats.<sup>183</sup>

För att förbättra myndighetens objektiva ärendehantering hade verket kunnat ta efter den tyska modellen så att ansvaret fördelades mellan olika handledare. Om en jämförelse görs med privata näringslivet fungerar många revisionsbyråer på liknande sätt som i Tyskland då ingen ensamt handlägger ett större och komplicerat ärende och där tjänstemännen är specialiserade på olika områden. Höglund föreslår även att det bör finnas en lagstadgad rättighet att kunna få en handläggare utbytt mot en annan handläggare. Höglund är medveten om att en sådan lagändring hade krävt större resurser för SKV men att effektivitetsförlusten ska ställas mot den ökade rättssäkerheten.<sup>184</sup>

---

<sup>179</sup> Höglund 2012, s. 33.

<sup>180</sup> Höglund 2012, s. 33.

<sup>181</sup> Heuman 2004/05, s. 43.

<sup>182</sup> Pahlsson 1998, s. 541-549.

<sup>183</sup> Lindskog 2011, s. 125.

<sup>184</sup> Höglund 2012, s. 40.

### 3.13 Sammanfattning

I kapitlet har innebörden och betydelsen av skatteutredningens iakttagande av objektivitetsprincipen utretts och för att sätta den i perspektiv har vissa skillnader med en förundersökning lyfts fram. En av de slutsatser som kan dras är att åklagaren har större förutsättningar att iaktta objektivitet vid sina förundersökningar. Som en följd av detta har jag gjort flera iakttagelser kring hur myndigheten kan förbättra den utredande verksamheten då det kommer till objektivitet. Vidare kan det konstateras att den skatteskyldige påverkas negativt i flera fall då det kommer till myndighetens ofullständiga utredningar och att om skatteutredningarna istället hanteras så som vid en förundersökning kan utfallet bli annorlunda.<sup>185</sup>

För att förbättra skatteutredningarna föreslår Borison m.fl. för det första att instifta en uttrycklig regel kring SKV:s objektivitet likt 23 kap. 4 § RB. Indirekt är visserligen myndighetens objektivitet reglerat i 40 kap. 1 § SFL men författarna anser likväl att en uttrycklig regel i lag skulle stärka objektiviteten, det skulle nämligen få en symbolisk.<sup>186</sup> I en fotnot tillägger författarna även att 23 kap. 4 § RB i princip bör vara analogt tillämpligt på skatteförfarandet och tillägger att utgångspunkten, dock med flera undantag, är att RB är analogt tillämpligt i skatteprocessen.<sup>187</sup>

Det andra förslaget som författarna presenterar är en ovillkorlig rätt till juridiskt ombud redan då SKV startar sin utredning, på samma sätt som den misstänkte har vid förundersökning. Detta motiveras med att skatteutredningen i praktiken är den viktigaste delen av brottsutredningen och den som misstänkts bör ha samma rättigheter i alla delar av brottsutredningen. På så vis menar Borison m.fl. att det går att förbättra den nu bristfälliga möjligheten till kontradiktion.<sup>188</sup>

Vidare föreslår författarna en motsvarighet till 23 kap. 18 § RB för att den skatteskyldige så tidigt som möjligt i processen kan få del av information om vilket brott som denne är misstänkt för och möjligheten för denne att kunna ta tillvara på sin rätt och att undvika ensidig utredning. Det fjärde och sista förslaget är att en regel införs om motsvarighet till åklagarens beslut i åtalsfrågan vilket innebär att SKV bara får fatta beslut om verket på objektiva grunder kan förvänta sig att vinna en process om beslutet överklagas till domstol.<sup>189</sup>

---

<sup>185</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 174

<sup>186</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 173.

<sup>187</sup> Borison, m.fl. 2013, fotnot 38 med vidare hänvisning till von Essen, Processramen i förvaltningsmål, Nordstedts Juridik 2009, s. 14 f.

<sup>188</sup> Borison m.fl. 2013, s. 174.

<sup>189</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 173.

Borison m.fl. sluter sig till Höglunds inställning beträffande att 1 kap. 9 § RF inte innebär någon motsättning till att SKV på ett partiskt sätt försöker ta tillvara på statens intressen genom att driva offensiva skatteprocesser inte är hållbar.<sup>190</sup> Detta eftersom SKV alltid måste sträva efter att utreda ärenden med iakttagande av objektivitet. Enligt Borison m.fl. är objektivitetsprincipen mindre utvecklad och uppmärksam i skatteförfarandet jämfört med vid förundersökningen vilket i högre utsträckning kan leda till materiellt felaktiga beslut.<sup>191</sup>

De ovan nämnda skillnaderna mellan en skatteskyldig och en brottsmisstänkt är några kärnfulla och viktiga skillnader när det kommer till kontradiktion och möjligheten för den enskilde att hävda sin rätt. Just skillnaden på möjligheten till kontradiktion är synnerligen viktig och är en fara för Skatteverkets objektivitet. Då kontradiktionsmöjligheten för den enskilde inom skatteutredningen är sämre ligger större vikt vid att utredningen bedrivs objektivt med risk för att inkorrekta slutsatser annars dras mot bakgrund av utredningen.

Frågan är hur realistiskt det kan vara att tro att SKV:s tjänstemän kan hantera sina ärenden helt förutsättningslöst. Ur ett arbetsekonomiskt perspektiv finns det för myndigheten tydliga fördelar med att tjänstemannen inte är helt oförberedd då denne tar sig an nya ärenden samtidigt som det gynnar en likformig behandling. Tjänstemannen behöver då inte uppfinna hjulet på nytt varje gång det kommer till bedömningar av lagtexten och kan istället nyttja beprövade erfarenheter. Detta är givetvis arbetsekonomiskt försvarbart även om det inte är helt rättvist mot den skatteskyldige då mindre hänsyn tas till individuella förhållanden.<sup>192</sup>

En annan sida av SKV och objektivitet lyfter Tjernberg upp i en artikel i svensk skattetidning. Han menar att trots att SKV har som uppgift att fastställa korrekta skattebeslut kan det inte uteslutas att det bör finnas ett utrymme för verket att pröva oklara rätts- och bevisfrågor.<sup>193</sup> En inställning som han enligt mig delar med Höglund.<sup>194</sup> Tjernberg menar att det kan diskuteras om detta ska ske redan på myndighetsnivå eller om verket ska pröva sådana frågor först genom process i domstol. Genom nu gällande förfaranderegler kan visserligen processen i domstol inte ske om det inte finns ett skattebeslut, undantag från denna regel är frågor om skatteflyktslagens tillämplighet. Visserligen finns möjligheten för Allmänna ombudet att ansöka

---

<sup>190</sup> Höglund 201, s. 40 f, respektive Borison, m.fl. 2013, s. 172.

<sup>191</sup> Borison, m.fl. 2013, s. 173.

<sup>192</sup> Höglund 2012, s. 34.

<sup>193</sup> Tjernberg, 2015, s. 778.

<sup>194</sup> Höglund 2012, s. 34.

om förhandsbesked men med tanke på att Allmänna ombudet endast är en person kan rimligtvis inte allt detta ansvar läggas på allmänna ombudet. Då en skattefråga beretts hos verket och kommer till prövning i domstol är det ett odiskutabelt krav att ”rätt” beslut ska fattas.<sup>195</sup> Ryynnänen har uttryckt detta som att ”det oavhängiga domstolsmaskineriet utgör den slutliga garanten för en i sak riktig beskattning”.<sup>196</sup> Tjernberg menar att objektivitetskravet alltid ska uppnås och att såväl domstolarna som SKV ska verka för detta i lika hög grad.<sup>197</sup> Jag motsätter mig på intet sätt Ryynnänens inställning till domstolarnas objektivitetskrav men, liksom Tjernberg, frågar jag mig varför det uttryckligen inte finns samma krav för SKV.

Trots att målet att eftersträva rationalitet gällande tillämpning och tolkning kan det enligt Tjernberg inte uteslutas att omedvetna processer eller intuitioner spelar roll liksom erfarenhet, sunt förnuft och gott omdöme. Tjernberg lyfter fram forskning som visar att intuitionen kan ses som en automatiserad process som är omedveten och att processen sker mot bakgrund av den enskildes erfarenheter. Erfarenheten ger i sig ett omdöme som inte enbart grundas på erinran och analys av varje enskild faktor. Tjernberg pekar på att jämsides kan frågan bearbetas intellektuellt och att parallella tankeprocesser där den ena bygger omedelbart på intuition och den andra på kognitiva processer.<sup>198</sup>

---

<sup>195</sup> Tjernberg, 2015, s. 778.

<sup>196</sup> Ryynnänen, Olli, Uppslag till förbättring av den skatteskyldiges rättssäkerhet, Juridiska Föreningens Tidsskrift, 5/2004, s. 636-639

<sup>197</sup> Tjernberg, 2015, s. 778.

<sup>198</sup> Tjernberg, 2015, s. 778, med hänvisning till Lindell, s. 114 samt Kahneman, Daniel, Tänka snabbt och långsamt, 2014, s. 21.



# 4 Avslutning

## 4.1 Objektivitetsprincipen i skatteutredningen

Som jag redogjort för ovan omfattas inte skatteutredningen av rättighetskatalogen i art. 8 EKMR eftersom en skatteutredning inte likställs med misstanke om brott. Vid läsning av art. 8 EKMR finns dock vissa rättigheter som återfinns i svensk rätt och som är tillämpliga på skatteutredningar. Bland annat sägs att en utredning måste ha stöd i lag. I svensk rätt återfinns motsvarande bestämmelse i legalitetsprincipen i 1 kap. 1 § RF. Bestämmelsen i EKMR säger även att lagen måste innehålla säkerhetskrav. I uppsatsen har bestämmelser om rättssäkerhet förts fram där jag konstaterar att likhetsprincipen och legalitetsprincipen båda är mycket viktiga. Frändberg lyfte i sin definition av rättssäkerhet fram krav där bland annat rättssystemet måste ge adekvata svar på rättsliga frågor och att rättssystemets svar måste finnas tillgängliga för den som ställt frågan samt att den enskilde måste kunna ha förtroende för att svaren faktiskt är korrekta. Jag anser att Frändbergs definition av rättssäkerhetsbegreppet, låt vara att kraven är högt ställda, uppfylls i svensk rätt. För Frändbergs definition av rättssäkerhet hjälper Sundbergs tre följder av korrekt utövande av objektivitetsprincipen eftersom en myndighetsutövning som beaktar objektivitetsprincipen gagnar rättssäkerheten och de krav som Frändberg lyfter fram.

En annan princip som lyfts fram är oskuldspresumtionen i art. 6 EKMR som innebär att den enskilde inte behöver lämna ut uppgifter som kan vara till dennes nackdel vilket jag anser innebär att bevisbördan per automatik läggs på åklagaren och inte den enskilde. Artikeln blir dock inte tillämplig på skatteutredningen när det kommer till exempelvis skattetillägg. Skattetillägg är nämligen inte en straffrättslig påföljd. Det råder dock inte konsensus kring den tolkningen och det finns diskussioner kring om någon döms för skattebrott och skattetillägg på samma gång faktiskt utsätts för dubbelbestraffning. Med beaktande av uppsatsens syfte och frågeställning kommer jag inte här att fördjupa mig i den diskussionen utan konstaterar enbart att den förs och sluter mig till rådande tolkningen att skattetillägg är en administrativ påföljd, inte en straffrättslig sådan.

Regleringen i 23 kap. 4 § RB är en för objektiviteten i förundersökningar viktig paragraf. Bestämmelsen stadgar att åklagaren under förundersökningen måste ta hänsyn till all bevisning, även sådan bevisning som kan vara

fördelaktig för den misstänkte. Här anser jag att kopplingen till kravet på saklighet och opartiskhet i 1 kap. 9 § RF är tydlig. En motsvarighet i skatteutredningen är 40 kap. 1 § SFL som ger uttryck för 8 § FL:s officialprincip då den stadgar att SKV måste se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Eftersom jag inte kunnat hitta praxis som redogör för hur SKV agerar då det uppkommer bevisning som talar till den skatteskyldiges fördel kan jag rimligtvis inte göra några bestämda antaganden. Det borde dock förekomma utredningar där verket finner uppgifter som talar till den skatteskyldiges fördel och som kan ligga till grund för påföljdsbeslutet. Vad jag däremot anser mig kunna konstatera är att rättssäkerheten är lägre i denna del i jämförelse med en förundersökning. Att verket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda anser inte jag när samma rättssäkerhetsmål som att åklagaren är skyldig att ta hänsyn till all bevisning.

## 4.2 Kontrollmetoder

Skatteverkets kontrollmetod förfrågan är den enklaste kontrollmetoden och kan genomföras med ett enkelt telefonsamtal. Lagregleringen av förfrågansförfarandet saknar också restriktioner och kan inte föreläggas med några vite. Objektivitetsprincipen ska genomsyra skatteutredningen och i och med att kontrollmetoden saknar någon form av reprimandsystem kan jag inte se att den kan utgöra ett hot mot objektivitetsprincipen.

Föreläggandet innebär att verket skriftligen kontaktar den skatteskyldige om denne inte uppfyllt sin uppgiftsskyldighet men kan också användas för att förmå den skatteskyldige att personligen medverka eller lämna in uppgifter vilket framgår av 37 kap. 1 § SFL. För det fall verket befarar att den skatteskyldige inte kommer medverka kan föreläggandet förenas med vite vilket måste betalas om den skatteskyldige inte samarbetar. Vitet får dock inte förenas med föreläggande om SKV misstänker att en viss handling, eller underlåtenhet att göra något, är straffbart. Myndighetens egen utredning är viktig eftersom det kan finnas anledning att anta att en gärning kan vara straffbar. Objektivitet nämns inte i SFL varför den allmänna objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF ska genomsyra förfarandet.

Sett till förundersökningen och då framförallt förhöret kan parallellt dras till SKV:s kontrollmetoder förfrågan, föreläggande och föreläggande med vite. Personen som förhörs är inte nödvändigtvis personen som begått det misstänkta brottet utan kan vara en person som medverkar för att föra förundersökningen framåt. Jag anser att en rimlig jämförelse med förhöret är tredjemansföreläggandet där SKV kan genomföra ett föreläggande med en tredje part för att få fram uppgifter om den skatteutredningen rör. Även om

vissa skillnader föreligger, exempelvis att tredjemansföreläggandet inte får ske rutinmässigt och ska ske skriftligt, skiljer sig inte förfarandena när det kommer till objektiviteten. Jag anser istället att de stora skillnaderna är att förhör innefattas av de andra förundersökningsmetoderna i EKMR, så som tortyr och förnedrade behandling. Förhørsledaren får heller inte medvetet använda sig av oriktiga hjälpmedel eller löften om förmåner. Förundersökningen måste även bevitnas av annan person. En sådan regel anser jag stärker objektiviteten eftersom risken att förhørsledarens egen bias minskar då en annan person även bevitnar förhöret. Jag anser att det är ett bra sätt för att garantera objektiviteten och rättssäkerheten vid förhöret. Min åsikt är att objektiviteten i större grad säkerställs i förhöret än vid SKV:s kontrollmetoder. Jag anser dock att det är viktigare att objektiviteten regleras i förundersökningen eftersom SKV inte alltid genomförs vid misstanke om brott och att en kontroll inte alltid resulterar i brottsmisstanke. I nuläget är det bara objektivitetsprincipen som används vid skatteutredningar och problemet med det är att principen inte är särskilt precis när det kommer till hur den faktiskt ska användas i praktiken vilket AD lyfte fram i sin dom.

Ett beslut om skatterevision tas av SKV och syftar till att kontrollera att uppgiftsskyldigheten är uppfyllt vilket anges under 41 kap. SFL. Beslutet ska göras efter en avvägning mellan rättssäkerhetsintresset hos den skatteskyldige och intresset av effektiv skattekontroll. När skatterevisionen är genomförd har den skatteskyldige rätten att ta del av revisionen och förarbetena säger att detta görs enklast genom att revisionspromemorian får granskas av den skatteskyldige så denne bereds möjlighet att uttala sig. Jämförelsen med förundersökningsprotokollet kan här göras som den misstänkte har rätt att få i samband med att denne blir åtalad. Revisionspromemorian regleras dock inte i lag vilket förundersökningsprotokollet gör. Detta innebär att SKV faktiskt inte har någon skyldighet att faktiskt föra revisionspromemoria. För rättssäkerhetens skull, så som den definieras av Frändberg, men även kontrollen är det min åsikt att objektiviteten skulle stärkas om revisionspromemorian faktiskt var reglerad i lagtext.

Vid skatteutredningen är det till största delen handläggarna som beslutar om vilken typ av kontrollmetod som ska användas vilket innebär minskad förutsägbarhet och dessutom försämrade rättssäkerhet. Förutom förutsägbarhet är objektivitetsprincipen viktig för rättssäkerheten. Objektivitetsprincipen gäller förvisso både för åklagare och för skattehandläggare och ställer samma krav på bägge yrkesgrupper. Sett till den större utsträckningen av objektivitetsreglering hos åklagarkåren leder enligt mig all rättslig reglering till ökad rättssäkerhet. Vad som enligt min mening talar mot omfattande reglering är att det kan bli kostsamt att ställa höga krav på rättssäkerheten och i viss mån förskjuter man ansvaret för objektivt myndighetsutövande på

lagstiftaren. Innan en lagrevidering genomförs bör därför en avvägning göras av hur nyttig ökad rättssäkerhet faktiskt är och hur mycket samhället har råd att betala för dyrare handläggning.

### 4.3 Fördjupad dialog

SKV:s nya samarbetsform Fördjupad dialog har diskuterats under kapitel 3 och frågan är om samarbetsformen är skapad så att den grundläggande förvaltningsrättsliga traditionens grundläggande värderingar om självständighet, integritet och objektivitet upprätthålls. Som jag konstaterat finns i samarbetsformen tydliga influenser av OECD:s effektiviserings arbete i skatteförvaltningsarbetet. Det är utan tvekan viktigt att verket hela tiden arbetar progressivt för att hänga med i samhällsprogressionen men i detta arbete är det också viktigt att kritiskt se på denna utveckling.

För att Fördjupad dialog i praktiken ska fungera krävs det att SKV och företagen ingår överenskommelser om hur dialogen kring beskattningsverksamheten ska gå till. Redan vid detta konstaterande är det viktigt att klargöra skillnaden mellan samarbetsformen och andra förvaltningsrättsliga beslut, vilka innebär att SKV unilateralt fattar beslut i ett ärende som den skatteskyldige måste rätta sig efter. Fördjupad dialog är istället ett avtal som förhandlats fram och bägge parter måste vara överens för att avtalet ska få bäring. I huvudsak kan här framföras två argument som talar mot Fördjupad dialog. För att SKV ska kunna upprätthålla sin legitimitet som skatteindrivare är det av största vikt att samtliga skatteskyldiga behandlas lika enligt likabehandlingsprincipen. Detta kan visa sig svårt om vissa företag ingått avtal med SKV i en fördjupad samverkan och på så vis har bättre möjlighet att föra samtal kring företagets skatterättsliga frågor. Detta kan särskilt få konsekvenser för utländska företag som bedriver verksamhet i Sverige. Även om de utländska företagen globalt kan ha en omsättning som överstiger vissa länders BNP kan de fortfarande vara små på den svenska marknaden vilket gör att SKV:s benägenhet att dels ge vägledning till företagen och även involvera dem i Fördjupad dialog blir mindre.

Det andra argumentet som talar mot Fördjupad dialog rör tillämpningen av legalitetsprincipen. Principiellt kan det förutsättas att en tillämpning av legalitetsprincipen leder till att det finns ett rättligt korrekt sätt att redovisa intäkter samt att övriga sätt är direkt felaktiga. Denna principiella sanning är absolut och kan inte vara en fråga för debatt. Som redovisats ovan bygger Fördjupad dialog på att företagen inkommer med skatterättsliga frågor som de önskar få svar på från SKV. SKV gör sedan bedömningen kring uppgifterna och lämnar ett svar till företaget. Svaren är som tidigare nämnts

inte bindande förhandsbesked men med tanke på att SKV:s svar ska vara väl underbyggda kan företaget med viss säkerhet förutsätta att svaret är korrekt. Är då dessa siffror friserade och inte fullständigt korrekta och kan det senare komma att ligga till grund för SKV:s deklarationsarbete varpå företagen kan komma att gynnas av sin kontakt med SKV.

När nya typer av samarbetsformer som grundas i avtal och dialog introduceras hos SKV finns det risk att den traditionella uppdelningen mellan myndigheten och skatteskyldige blir otydligare och detta drabbar både företag som ingår i samverkan och de som står utanför. Det finns en risk för att SKV:s myndighetsutövning blir mindre objektiv och lagbunden.

## 4.4 Avslutande reflektion

SKV:s krav på objektivitet kan delas in i en subjektiv- respektive objektiv sida där den subjektiva sidan rör den beslutsfattande tjänstemannen och den objektiva sidan som omfattar besluts materialet. Det är därför av vikt att den kunskap och erfarenhet tjänstemannen har inte medför fördomar och personliga låsningar i sättet att behandla den skatteskyldiges ärende utan att varje unikt ärende ges en allsidig belysning för att uppnå objektiv hantering. Vidare ställs krav på relativ objektivitet vilket innebär att tjänstemannen får och bör dra slutsatser av ofullständigt material så länge det inte baseras på personliga värderingar. Genom öppen och utförlig argumentation i varje beslut ökar rättssäkerheten. I beslutet bör den beslutsfattande tjänstemannen diskutera för- och nackdelar och slutligen ange vilka grunder som beslutet grundas i så beslutets legitimitet kan kontrolleras av den skatteskyldige. Detta hade visserligen ökat myndighetens kostnader men hade stärkt rättssäkerheten varför jag anser en sådan reglering nödvändig.

Vidare måste även begreppet opartisk tolkas i rätt kontext. En allmän tolkning av begreppet innebär att man varken gynnar eller missgynnar någon. Av förarbetena framgår att kravet på opartiskhet även omfattar ett särbehandlingsförbud som innebär att domstolar och förvaltningsmyndigheter inte får särbehandla personer på grund av religion, nationalitet, kön, ras m.m. Lydelsen kom att ändras men var inte ämnad att förändra rättsläget. SKV:s krav på opartiskhet innebär inte att verket saknar möjligheter att föra processer där utgången av målet måste betraktas som ovisst utan verkets skyldighet är att undersöka gränserna för beskattningen, legalitetsprincipens dubbla sidor, givet att det uppfyller objektivitetsprincipen.

Höglund ser inte något direkt problem i att SKV är partiskt i sitt uppdrag att sörja för finansieringen av den offentliga sektorn eftersom det inte

nödvändigtvis inskränker kraven i objektivitetsprincipen, även om det för den skatteskyldige som dras in i en skatteprocess kan uppfatta det så. Möjligtvis kan lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. vara lindrande för den skatteskyldige. Borison m.fl. höll dock inte med Höglund utan ansåg istället att verkets offensiva skatteprocesser inte var hållbara. Jag anser själv att myndigheten givetvis måste beakta objektivitetskravet i 1 kap. 9 § RF och att myndigheten måste vara medveten om att det är en balansgång mellan att aktivt driva offensiva processer och samtidigt värna om att driva in rätt mängd skatt, varken för mycket eller för lite. Genom min undersökning har jag kommit fram till att objektivitetsprincipen inte är lika inarbetad i skatteutredningen som den är i förundersökningen och att risk finns att det kan komma att leda till materiellt felaktiga beslut. Om objektivitetsprincipen fick en tydligare plats i exempelvis SFL hade rättssäkerheten stärkts och instruktionerna till verket hade blivit tydligare, jag kan inte se några direkt negativa effekter av ett sådant införande. En stärkt objektivitet leder till stärkt rättssäkerhet vilket gangnar alla. Generaldirektören har även sagt att verket ska arbeta förutsättningslöst och inte se någon prestige i att vinna osäkra mål så jag sluter mig till att verket inte hade haft något emot en lagändring.

För att ytterligare öka verkets rättssäkerhet och beaktande av objektiviteten i skatteärenden anser jag att man likt inom tysk rätt bör ha specialinriktade skattehandläggare. Det skulle öka den upplevda rättssäkerheten för skatteskyldiga. Specialiseringen skulle innebära fördjupade specialistkunskaper. En negativ effekt av detta blir dock att den allmänna kompetensen skulle få stryka på foten. Vidare bör en lagändring genomföras som skulle medge en skatteskyldig att få en tjänsteman utbytt. Ges SKV större möjligheter att inom givna lagstadgade ramar få driva offensiva processer samtidigt som rättssäkerheten förstärks skulle detta leda till en positiv rättsutveckling.

Innebörden av objektivitetsprincipen bör lämpligen för SKV:s myndighetsutövning definieras som förutsättningslös, där komponenterna saklig, inte missvisande samt opartisk ingå. Tjänstemannens förutsättningslöshet kan enligt mig inte uppnås fullt ut eftersom jag inte anser att, oavsett hur professionell tjänstemannen är i sin roll, kan stå utanför sitt sammanhang och studera en situation på ett sakligt sätt. Istället förespråkar jag att en medvetenhet hos tjänstemännen om sina förutsättningar och strävan efter att så långt som det är möjligt förhålla sig i enlighet med kravet på förutsättningslöshet. För att ständigt hålla tjänstemannen medveten om sin bias och lära sig att hantera detta kan fortbildning möjligen vara en bra väg. När det kommer till myndighetsbeslut bör dessa uppfylla ett transparensrekvisit. Beslutet bör vara utformat så att den enskilde har

möjlighet att utläsa beslutets grunder samt resonemang fram till själva beslutet.

Gällande begreppet illojal maktanvändning sluter jag mig till Höglunds uppfattning om att illojal maktanvändning innefattas av jäv samt bristande saklighet, vilket i sin tur ingår i objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF varför begreppet inte fyller någon självständig funktion inom skatterätten. Huruvida denna slutsats är universellt applicerbar på alla rättsliga områden låter jag dock vara osagt men är troligen sannolikt.

Avslutningsvis anser jag att beslut från SKV ska ske objektivt och att varje tjänstemän måste vara av uppfattningen att denne alltid strävar efter att besluta om rätt i sak, snarare än att titta chanserna att vinna framgång i en eventuell process. Att arbeta förutsättningslöst är givetvis mycket svårt men att SKV arbetar för att medvetandegöra vikten av prestigelöshet tror jag skapar mer skarpsinniga resonemang och slutsatser och på så vis stärks objektiviteten och därmed rättssäkerheten hos myndigheten.

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

### Propositioner

Prop. 1973/90 Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m. m.

Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar m.m.

Prop. 1975/76: 209 Om ändring i regeringsformen

Prop. 1985/86:80 Om ny förvaltningslag

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattning

Prop. 2002/2003:99 Det nya Skatteverket

Prop. 2006/07:105 Konkurrens på lika villkor i kontantbranschen

Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet

### Statens offentliga utredningar

SOU 1975:75 Medborgerliga fri- och rättigheter – Regeringsformen

SOU 1999:59 Förslag till Lag om begränsning av underlag för statlig fastighetsskatt

SOU 2002:52 Beskattning av småföretag

SOU 2008:118 Styra och ställa – Förslag till en effektivare statsförvaltning

SOU 2010:29 En ny förvaltningslag

### Rapporter

Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD Publishing, Paris, 2013

### Justitieombudsmannens ämbetsberättelser samt beslut

JO 1997/98 s. 380

JO 1982/83 s. 301



JO 2007/2008, s. 87

JO Dnr 2181-2005

## Litteratur

Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 2 uppl., Stockholm 2012.

Bernitz, Ulf & Reichel, Jane, Effektivitet eller legalitet? En bedömning av Skatteverkets nya samarbetsformer, s.k. fördjupad dialog, *Skattenytt*, 2015

Bohlin, Alf & Warnling-Nerep, Wiweka, *Förvaltningsrättens grunder*, Norstedts juridik, Stockholm, 2007

Borison, Bodil, Lindkvist, Gustav, Mattson, Mats, *Objektivitet vid skatteutredning – en jämförelse mellan skatte- och brottmål*, del 1 och 2, *Skattenytt*, 2013

Bull, Thomas, Objektivitetsprincipen i Marcusson, Lena (red.), *Offentligrättsliga principer*, Iustus, Uppsala, 2005

Diesen, *Bevisprövning i brottmål*, Juristförlaget, 1994

Frändberg, Åke, Om rättssäkerhet, *Juridisk Tidskrift*, 2000/01

Harlow, C, Global administrative Law: The Quest for Principles and Values, *European Journal of International Law* Vol. 17 No. 1 (2006)

Hellner, Jan, *Metodproblem i rättsvetenskapen: studier i förmögenhetsrätt*, Jure, Stockholm, 2001

Holmberg, Erik & Stjernquist, Nils, *Grundlagarna med tillhörande författningar*, Norstedt, Stockholm, 1980

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1995

Heuman, Lars, *Domarens och åklagarens skyldighet att vara objektiva*, *Juridisk Tidskrift*, 2004/2005

Höglund, Mats, *Taxeringsrevision - ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, 1. uppl., Jure Förlag AB, Diss. Stockholm : Handelshögskolan, 2008, Stockholm, 2008

Höglund, Mats, *Ska Skatteverket vara opartisk i skatteärenden?*, Skattenytt, 2012

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk Juristtidning, 2004

Jonsson, A, *Förvaltningens självständighet och förbudet mot ministerstyrelse: en analys av konstitutionsutskottets betänkanden från 2000 till 2005*, i Marcusson, Lena (red.), *God förvaltning – ideal och praktik, De lege, Juridiska fakulteten i Uppsala årsbok*, Iustus, 2006.

Johansson, T.O., *Regeringens styrning av förvaltningsmyndigheterna efter den 1 januari 2011*, Svensk Juristtidning, 2012

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro, *Juridisk metodlära*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013

Krzyszowska, Andre, Melbi, Ingrid, Persson Österman, Roger, *Intervju med Inga-Lill Askersjö*, Skattenytt, 2015.

Leidhammar, Börje & Lindkvist, Gustav, *Bevisprövning i mål om osanna fakturor: en skatte- och straffrättslig studie*, 1. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011

Lerwall, Lotta, *Könsdiskriminering: en analys av nationell och internationell rätt*, Iustus, Diss. Uppsala : Univ., 2001, Uppsala, 2001

Lindskog, Stefan, *Preskription: om civilrättsliga förpliktelsers upphörande efter viss tid*, 3., [uppdaterade] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2011

Leidhammar, Börje, Lindkvist, Gustaf, *Bevisprövning i mål om genomsyn*, Stockholm, 1995

Marcusson, Lena, *Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet*, Uppsala, 1990

Melbi, Ingrid, Alm, Alexandra & Persson Österman, Roger, *Ett nytt besök hos chefen för Skatteverket, generaldirektör Ingemar Hansson*, Skattenytt 2012

Nilsson, Martin, *Högsta Förvaltningsdomstolens dom i Cypernmålet*, Svensk Skattetidning, 2012

Nilsson, Martin, *Skatt och hållbarhet*, Svensk Skattetidning, 2015

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga teorier*, Svensk Juristtidning, 2004

Peczenik, Aleksander, *Juridikens teori och metod: en introduktion till allmän rättslära*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995 (I)

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? – Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm, 1995 (II)

Petrén, Gustaf & Ragnemalm, Hans, *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, 12., [omarb.] uppl. av Robert Malmgrens Sveriges grundlagar, Inst. för offentlig och internationell rätt, Stockholm, 1980

Påhlsson, Robert, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten*, Skattenytt nr 9 1988.

Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer: allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Iustus, Diss. Uppsala: Univ., Uppsala, 1995

Påhlsson, Robert, *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, Svensk Skattetidning 1998.

Påhlsson, Robert, *Inledning till skatterätten*, 3 uppl., Iustus, Uppsala, 2003

Påhlsson, Robert, *Skatteverkets styr signaler- en blomma i regelrabatten*, Skattenytt 2006.

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus, Uppsala, 2007

Påhlsson, Robert, *Fördjupad samverkan/horizontal monitoring i svensk offentlighetsmiljö*, 2012, publicerad av Svenskt Näringsliv.

Påhlsson, Robert, *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*, Skattenytt, 2014

- Reichel, J, *EU-rättsliga källor i svensk förvaltningsrätt – något om governance-vertyg och metod*, i *Festskrift till Lena Marcusson*, Bull, Thomas, Åhman, K och Lundin O (red.), Iustus 2013.
- Sandgren, Cleas, *Vad är rättsvetenskap?*, Ur *Festskrift till Peter Seipel*, Nordstedts juridik, Stockholm, 2006
- Skog, Rolf, *Om betydelsen av vinstsyftet i aktiebolag*, Svensk Juristtidning, 2015
- Simon-Almendal, Teresa, *Taxpayers Advocate – den amerikanska skatteombudsmannen på besök i Sverige*, Skattenytt, 2015
- Strömberg, Håkan, *Sveriges författning*. 12 uppl, Lund, 1989
- Strömberg, Håkan, *Allmän förvaltningsrätt*, 23 uppl. Lund, 2008.
- Strömberg, Håkan & Lundell, Bengt, *Allmän förvaltningsrätt*, 26., uppdaterade och aktualiserade uppl., Liber, Malmö, 2014
- Sterzel, Fredrik, *Legalitetsprincipen*, Marcusson, Leda (red.) *Offentligrättsliga principer*, Uppsala, 2012.
- Sundberg, Halvar G. F., *Grunddragen av allmän förvaltningsrätt*, Norstedt, Stockholm, 1943
- Sundberg, Halvar G. F., *Allmän förvaltningsrätt*, Norstedt, Stockholm, 1955
- Sundberg-Weitman, Brita, *Saklighet och godtycke i rättskipning och förvaltning*, Norstedt, Stockholm, 1981
- Sveriges konstitutionella urkunder.*, 1. uppl., SNS (Studieförb. Näringsliv och samhälle), Stockholm, 1999
- Tikka, Kari S, *Om principer vid tolkning av skattelag*, Skattenytt, 2004
- Tjernberg, Mats, *Specialisering och insikt om beslutsprocesser gagnar rättssäkerhet i skatteärenden*, Svensk Skattetidning, 2015
- Victorin, Åke, *Några synpunkter*, Förvaltningsrättslig tidskrift, 1966
- Warning-Nerep, W., m.fl., *Statsrättens grunder*, 4 uppl. Nordstedts juridik, Stockholm, 2011

Wennergren, *Förvaltningens fria skön*, Förvaltningsrättslig tidskrift, 1984

Wennergren, Bertil, *Förvaltningsprocesslagen m.m.: en kommentar*, 4. uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 2001

Zila, Josef, *Om rättssäkerhet*, Svensk Juristtidning, 1990

## Elektroniskt

Deklarationen 100 år SKV 216

<http://www.skatteverket.se/privat/sjalvservice/blanketterbroschyror/broschyror/info/216.4.39f16f103821c58f680007273.html?q=SKV+216> (besökt 03-04-2016)

FTA:s hemsida

<http://www.oecd.org/tax/administration/> (besökt 01-04-2016)

Lagrådet, Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2008-10-06,  
Ränteavdragsbegränsningar i syfte att förhindra viss skatteplanering inom en intressegemenskap

<http://www.lagradet.se/yttranden/Ranteavdragsbegransningar%20i%20syfte%20att%20forhindra%20viss%20skatteplanering%20inom%20en%20intressegemenskap.pdf> (besökt 15-10-2016)

Nationalencyklopedin, saklig.

<http://www.ne.se> (besökt 21-03-2016)

Nationalencyklopedin, opartisk

<http://www.ne.se> (besökt 21-03-2016)

Skatteverkets verksamhetsplan 2015-2017

<https://www.skatteverket.se/download/18.12815e4f14a62bc048f13a1/1419263934967/verksamhetsplan-for-skatteverket-2015-2017-skv190-utgava18.pdf> (hämtad 28-03-2016)

Skatteverkets handledning skatterevision och revisionspromemorian, SKV 626

[https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6590a/1441850372595/SKV626\\_revpm.pdf](https://www4.skatteverket.se/download/18.22f626eb14fb326a4b6590a/1441850372595/SKV626_revpm.pdf) (hämtad 01-04-2016)

Skatteverkets riktlinjer kring fördjupad dialog

2014-03-10 Dnr 131-409414-13/111

<http://www.skatteverket.se/rattsinformation/skrivelser/skrivelser2014/13140941413111.5.15532c7b1442f256bae6751.html?q=Dnr+131-409414-13%2F111> (besökt 01-04-2016)

Skatteverkets rapport Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner 2011-03-31, Dnr 480-698289-10/1211

<http://www.skatteverket.se/download/18.70ac421612e2a997f85800079810/Slutrapport+f%C3%B6rdjupad...> (hämtad 01-04-2016)

Skatter i Sverige – Skattestatistisk årsbok 2015

<http://www.skatteverket.se/download/18.3810a01c150939e893f1b725/1452514575847/skatter-i-sverige-skattestatistisk-arsbok-skv152-utgava18.pdf>  
(hämtad 14-05-2016)

## **Rättsfallsförteckning**

AD 1985, s. 129

RÅ 1990 ref. 101

RÅ 2009 ref. 39

Dom 2012-05-30, mål nr 4799-10