



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Rebecca Karlsson

Reglerna om ansvarsfrihet vid rättelse av oriktig uppgift på eget initiativ

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT 2016

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Forskningsläge	7
1.3 Syfte och frågeställningar	9
1.4 Metod och material	9
1.5 Avgränsningar	11
1.6 Terminologi	12
1.7 Disposition	13
2 NÅGOT OM SKATTESYSTEMETS PROBLEMATIK	15
2.1 Åtgärder för att förhindra skatteundandragande	15
2.2 Skattens syfte, funktion och rättfärdigande	15
2.2.1 Den offentliga verksamheten	18
3 SKATTESYSTEMETS FUNKTION	21
3.1 Inledande anmärkning	21
3.2 Skyldighet att lämna deklARATION och kontrolluppgift	21
3.3 Taxeringsförfarandet	22
3.4 Oriktig uppgift	24
3.5 Beviskrav och bevisbörda	24
3.6 Processordningarna	25
3.7 Skattetillägg	25
3.8 Skattebrott	26
3.9 Krav vid lagtolkningen	27
4 RÄTTELSE PÅ EGET INITIATIV	29
4.1 Reglerna om rättelse på eget initiativ	29
4.1.1 Rättelsens formkrav	30
4.1.2 Rekvisitetet "på eget initiativ"	30
4.1.3 Frivilligt tillbakaträdande	33
4.2 Bakgrund och syfte	34
4.3 Beviskrav och bevisbörda	38
4.4 Skatteverkets hantering av rättelser	39
4.5 Komparativ utblick	40

5	TILLÄMPNING I PRAXIS	42
5.1	Inledande anmärkningar	42
5.2	Rekvisitet "frivillig"	42
5.3	Rekvisitet "på eget initiativ"	48
5.4	Rättelsens formkrav	49
6	ANALYS AV PRAXIS	51
6.1	Inledande anmärkning	51
6.2	Frivillighetsrekvisiten	51
6.3	Rättelsens formkrav	56
7	AVSLUTANDE ANALYS	57
7.1	Självrättelsens funktion och syfte	57
7.2	Rättstillämpningen	60
7.3	Preventionseffekten	66
8	SLUTSATSER	69
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	71
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	75

Summary

In cases where inaccurate information has been sent to tax authorities, the responsible person is risking surcharge or in worse cases making herself guilty of tax offence. A basic rule implies that a surcharge means an additional 40 % to the normal taxes and when it comes to cases of tax offence, the ordinary penalties of criminal law, fines and prison, are practiced. The highest prison sentence for tax offence is six years and the prescription time for bigger cases are ten years. In the tax procedure act (2011:1244) and in the tax offence law (1971:69) there is however a rule that makes it possible for a person to be free from such responsibility.

If the responsible person puts the wrong information straight on her own initiative before there is a reason to suppose that the tax authorities become aware of the shortcomings, she is free from responsibility. This is a fact even though the conditions for tax offence or surcharge are registered. This rule makes it possible to retreat from an already accomplished crime and avoid surcharge. The fact that the people who have withheld big amounts of tax money, through a fairly simple move can go free from responsibility for their shortcomings, has stirred up a great debate and made people get a sense of injustice. The essay aims at examining the rule of correction to find out what motivates that our legal system provides such a possibility of making yourself free from responsibility. Furthermore the essay aims at investigating under what circumstances a correction is possible or not possible with discharge from liability as a result.

By means of laws and preworks the law court has been given great opportunities to settle in what way the rules shall be practiced. In the custom you can learn that the interpretation of the law court not always matches the wording of the laws. What most of the times have been conclusive is that an external circumstance have had such a connection to the illegitimate information that the responsible person ought to suspect that the information will be noticed by the tax authorities. A correction that has been made in a situation like that, can not lead to discharge from liability. Whom the specific external circumstances are, that the law court evaluates of having connection to the illegitimate information, have varied. Historically, the rules' primary function appear to have been enforcing correct information. This ought to be the primary guideline when practicing the rules. Through the years, considerable numbers of resources have been used to prevent tax avoidance, which is a consequence of the taxes being a fundamental basic principle for the public activity.

For a correction to have the effect of discharging a person from liability, the restrictions set by the custom have to be taken into consideration. The idea is that the rules should be practiced only when it is likely that the the person responsible actually feels regret or have discovered a flaw and by that wants to do the right thing. One should not be able to practice the rule when an

external circumstance has increased the risk of the illegitimate information being discovered. Hence the responsible person should not be able to prepare a correction and send it in only when she risks being revealed. However, the legislator means that the rules ought to be practiced generously, which can influence the preventive effect the system built up. The correction function is considered to be an approachable way for the tax authorities to obtain correct information from the ones responsible without having to put in a lot of time and resources investigating.

Sammanfattning

Då oriktig uppgift lämnats till ledning för beskattning kan den uppgiftsskyldige riskera skattetillägg eller, i de svårare fallen, bli ansvarig för skattebrott. Ett skattetillägg utgår som huvudregel med ett pålägg om 40 % på den skatt som skulle ha erlagts och de vanliga straffrättsliga påföljderna, böter och fängelse, tillämpas vid skattebrott. Fängelsestraffet kan som högst bli sex år då oriktig uppgift lämnats och vid grövre skattebrott finns en preskriptionstid på tio år. I skatteförfarandelagen (2011:1244) och skattebrottslagen (1971:69) finns emellertid en regel som gör att den uppgiftsskyldige kan bli fri från båda de ovan nämnda ansvaren.

Om den uppgiftsskyldige rättar oriktig uppgift på eget initiativ, innan det funnits anledning att anta att Skatteverket uppmärksammat uppgiften, så inträder ansvarsfrihet. Detta trots att förutsättningarna för skattebrott samt skattetillägg redan inträtt. Reglerna innebär alltså att det går att tillbakaträda från ett annars redan fullbordat brott och att den uppgiftsskyldige kan undvika skattetillägg. Att de personer som undanhållit stora summor skattemedel, genom en relativt enkel åtgärd, kan undgå ansvar för felaktigheter har väckt stor debatt och har uppfattats som orättvist. Uppsatsen syftar till att undersöka reglerna om rättelse och att presentera argument för och emot tillhandahållandet av denna möjlighet till ansvarsbefrielse. Vidare syftar uppsatsen till att undersöka under vilka förutsättningar en rättelse går att göra respektive inte göra med ansvarsbefriande verkan.

Genom såväl lag som förarbeten har domstolen fått stora möjligheter att avgöra på vilket sätt reglerna ska tillämpas. I praxis kan man se att domstolens tolkning inte alltid stämmer överens med lagarnas ordalydelse. Det som i de flesta fall varit avgörande är att en yttre omständighet haft sådant samband med den oriktiga uppgiften att den uppgiftsskyldige borde anta att uppgiften kommer att upptäckas av Skatteverket. En rättelse som vidtagits i en sådan situation kan inte ge ansvarsbefriande verkan. Vilka de specifika yttre omständigheter är, som domstolen ansett har haft samband med den oriktiga uppgiften, har varierat. Historiskt sett synes reglerna främst haft funktionen att framtvunga ett korrekt uppgiftslämnande. Detta bör vara den främsta riktlinjen vid rättstillämpningen. Åtskilliga resurser har genom åren lagts ned för att förhindra skatteundandragandet, vilket är en följd av att skatten utgör en fundamental förutsättning för den offentliga verksamheten.

För att en rättelse ska kunna vidtas med ansvarsbefriande verkan måste de av praxis uppsatta gränserna beaktas. Meningen är att reglerna enbart ska tillämpas i de situationer där det är sannolikt att den uppgiftsskyldige faktiskt har ångrat sig, eller upptäckt ett fel, och därmed vill göra rätt för sig. Reglerna ska inte kunna tillämpas då en yttre omständighet har ökat upptäcktsrisken avseende den oriktiga uppgiften. Den uppgiftsskyldige ska

alltså inte kunna planera att vidta rättelse och skicka in den först då upptäckt befaras. Lagstiftaren anser dock att reglerna ska tillämpas generöst, vilket kan påverka den preventiva effekt systemet byggt upp. Rättelsefunktionen anses vara ett smidigt sätt för det allmänna att erhålla korrekta uppgifter från de uppgiftsskyldiga utan att behöva lägga ner en massa tid och resurser på utredning.

Förord

Efter mina nio terminer som student på Juridicum vill jag tacka alla i min omgivning som varit stöd för mig i min utbildning. Särskilt tack till min mamma som gjort precis allt hon kunnat för min skull. Stort tack även till fakulteten för en mycket bra utbildning.

Sölvesborg, 27 december 2016

Rebecca Karlsson

Förkortningar

BrB	Brottsbalk (1962:700)
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HovR	Hovrätten
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KamR	Kammarrätten
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RF	Regeringsform (2011:109)
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebrottslag (1971:69)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Något som på senare tid väckt stor uppmärksamhet i media är hur uppgiftsskyldiga¹, som undanhållit inkomster från beskattning, kan bli fria från ansvar från såväl skattebrott som skattetillägg genom att göra en rättelse. Detta enligt reglerna om rättelse på eget initiativ som både regleras i 49 kap 10 § 2 skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, avseende frihet från skattetillägg och i 12 § skattebrottslagen (1971:69), SBL, avseende frihet från ansvar för skattebrott. Ett tv-program under våren 2016 som fick mig intresserad i frågan var Uppdrag gransknings ”springnotan” på SVT 1 där de identifierat ca 9000 personer som undanhållit inkomster från beskattning utomlands. Det framkom att några utav personerna hade undanhållit mångmiljonbelopp från beskattning och blivit fria från ansvar genom att de hade gjort rättelser. Rättelserna avsåg totalt 1,8 miljarder kr skatt.²

En anledning till att ett stort antal rättelser gjorts under de senaste åren är de nya informationsutbytesavtalen. I och med avtalen kan Skatteverket utväxla viktig information med andra länders banker. Detta ökar myndighetens chanser att upptäcka inkomster som inte är beskattade.³ En annan orsak till ökat antal rättelser våren 2016 var den s.k. Panama-läckan där dokument från en advokatbyrå i Panama visade hur stora förmögenheter undanhållits från beskattning i Sverige och andra länder.⁴

Reglerna om rättelse har ofta väckt förargelse över hur de som begått grovt skattebrott kan, genom att skicka in en rättelse till Skatteverket, slippa åtal och straff för ett fullbordat brott.⁵ Reglerna kan dock även användas av uppgiftsskyldiga som begått mindre fel av misstag. Vidare underlättas Skatteverkets utrednings- och kontrollarbete till följd av reglerna. I denna uppsats kommer den möjlighet som ges till rättelse på eget initiativ att undersökas för att öka förståelsen för dess funktion.

1.2 Forskningsläge

Frågan om vad som ska anses utgöra gällande rätt avseende rättelser har tidigare behandlats i såväl doktrin som artiklar. De flesta framställningar har dock enbart redogjort för det som står i förarbetena och vad som

¹ De personer som har en uppgiftsskyldighet enligt 15-35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

² SVT-nyheter, ”Näringslivets toppar har gömt pengar och smitit från skatt”; Aftonbladet, ”Här är svenskarna med förmögenheter utomlands”.

³ SVT-nyheter, ”Många har tjänat på själv rättelse”.

⁴ Aftonbladet, ”Panamadokumentet”.

⁵ Expressen Debatt, ”Dags att avskaffa smitarnas räkmacka”.

framkommit av praxis. Simon Almendal skiljer sig emellertid från övriga författare och har behandlat ämnet på ett mer nyanserat sätt. I sin bok "Skatteanpassade transaktioner och skattebrott" har hon, förutom ett avsnitt om vad som sagts i förarbetena och praxis, ytterligare ett avsnitt om reglernas historia och syfte samt ett avsnitt där hon diskuterar och kritiserar argument för och emot frivilliga rättelser som tidigare förts fram i doktrin. Frivilliga rättelser är inte bokens huvudsakliga ämne utan boken handlar främst om skatteundandragande och problem kring skattebrottens utformning. Simon Almendal har dock bidragit med andra värdefulla perspektiv till denna uppsats, bl.a. skatteundandragandets problematik och skatterättens och straffrättens likheter samt olikheter. Dessa perspektiv är viktiga att känna till för att förstå problematiken kring rättelser och dess funktion i skattesystemet. Thornstedt, Eklund och Rabe har också bidragit med avsnitt om frivilliga rättelser i sina böcker "Skatte- och avgiftstillägg" samt "Skattebrotten" som särskiljt sig något från övriga framställningar då de fört egna slutsatser utav praxis och förarbeten. Slutligen måste även Sandström och Erikssons litteratur nämnas. I deras framställningar från åren 1940, 1955 respektive 1961, har de på ett mer djupgående sätt diskuterat rättelsens funktion och hur dem anser att tillämpningen ska se ut. Deras värdefulla synpunkter har gett ledning till såväl praxis som förarbetsuttalandena som kom 1971.

Eftersom rättelser också har en straffrättslig sida har ämnesområdet även diskuterats inom den straffrättsliga litteraturen. Det är främst Jareborg i "Allmän kriminalrätt" samt Jareborg tillsammans med Asp och Ulväng i "Kriminalrättens grunder" som diskuterat regeln om rättelse i 12 § SBL. I deras framställning framförs åsikter kring hur ett tillbakaträdande från ett fullbordat brott kan motiveras. Det framförs även argument för hur regeln ska tolkas och tillämpas. Vidare diskuteras även sambandet mellan frivilliga rättelser och frivilligt tillbakaträdande från brott enligt 23 kap. 3§ brottsbalken (1962:700), BrB.

Utöver diskussioner kring gällande rätt finns ett antal artiklar som diskuterar hur en rättelse hanteras hos Skatteverket och förklarar hur den uppgiftsskyldige praktiskt ska gå tillväga för att ta fram ett underlag för sin rättelse som är så rättvisande och korrekt som möjligt.⁶

Genom att utvidga diskussionen kring gällande rätt till att inte enbart förhålla sig till lag, förarbeten och praxis, utan även undersöka reglernas bakgrund och historik samt presentera argument för och emot huruvida reglerna och dess tillämpning kan motiveras i förhållande till skattens syfte, skyddsvärde och systemets effektivitet, så skiljer sig denna framställning om rättelser ifrån övriga.

⁶ Se t.ex. Andersson, 2012, s. 201 ff; Alm Bloom, 2011, s. 587 ff. samt Gunne, 2011, s. 731 ff.

1.3 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med denna uppsats är att undersöka reglerna om rättelse på eget initiativ och att ge en ökad förståelse för denna reglering. För att göra det har jag valt att undersöka gällande rätt kring vad som kan anses utgöra en rättelse på eget initiativ. Syftet är ett närmande av gränsdragningen för vad, och vad som inte, är en rättelse som kan ge en ansvarsbefriande verkan.

Vidare syftar uppsatsen till att presentera argument för och emot; regleringen, reglernas tillämpning i praxis och reglernas funktion i förhållande till skattens syfte, skyddsvärde och systemets effektivitet.

För att uppnå syftet med uppsatsen har följande frågeställningar ställts upp:

- Under vilka förutsättningar kan en rättelse vidtas med ansvarsbefriande verkan för den uppgiftsskyldige?
- Vilken bakgrund och vilket syfte har reglerna?
- I vilka situationer bedömer domstolarna att en rättelse ska ge en ansvarsbefriande verkan och hur överensstämmer bedömningen med lagens ordalydelse, förarbeten och doktrin?
- Vilka olika argument finns för och emot reglerna om rättelser och dess tillämpning i förhållande till skattens syfte, skyddsvärde respektive systemets effektivitet?

För att svara på frågorna krävs emellertid en grundläggande förståelse för reglernas funktion i rättssystemet. En kortfattad redogörelse för det skatterättsliga systemet kommer därför ges. Denna redogörelse kommer att innefatta delar som inte direkt omfattas av frågeställningarna.

1.4 Metod och material

För att uppnå uppsatsens syfte och för att kunna besvara de frågeställningar som ställts upp har jag använt mig av en rättsdogmatisk metod. Att använda den rättsdogmatiska metoden är ett vedertaget tillvägagångssätt då gällande rätt ska analyseras och kritiseras.⁷ Ett första steg är att utreda vad som utgör gällande rätt, dvs. vad som utgör en rättelse på eget initiativ. Detta kommer ske med hjälp av de rättskällor som ställs upp i den traditionella rättskälleläran dvs. lag, förarbeten, praxis och doktrin. Syftet med tillämpningen av rättskälleläran är att nå en försvarlig argumentation och väl motiverade lösningar.⁸ Peczenik anser att även utländsk rätt, sakskäl såsom sakens natur, etiska grundsatser och historiska kunskaper om relevanta

⁷ Peczenik, 1995, s. 312-315

⁸ Sandgren, 2009, s. 123.

omständigheter vid lagens tillkomst kan utgöra rättskällor enligt rättskälleläran.⁹ För att belysa tolkningen av gällande rätt har jag även valt att undersöka reglernas tillkomst och utveckling i historien samt att ge en kort komparativ utblick. Detta görs i uppsatsens fjärde kapitel. Inom den rättsdogmatiska metoden ska det dock beaktas att det material som används ska vara samma material som hade kunnat användas vid beslutsfattandet av lagstiftare och i domstolar.¹⁰ De begränsningar som ställts upp genom maktutövning och beslutsfattandet, måste alltså även beaktas här.¹¹

Då gällande rätt tolkats, systematiserats och presenterats på ett sammanhängande och godtagbart sätt så kan även andra perspektiv såsom rättshistoriska eller rättssociologiska perspektiv användas för att belysa rättsområdet och sätta det i ett större sammanhang.¹² Här är det enligt Jareborg även tillåtet att gå utanför det som benämns gällande rätt.¹³ Det kräver emellertid att den kunskap som inhämtats kan ge ett rationellt perspektiv på frågan och att perspektivet hade kunnat vara vägledande vid beslutsfattandet.¹⁴ I uppsatsen sker detta genom att statsfinansiella perspektiv, skattens grundläggande syfte och lagstiftningens effektivitet berörs i uppsatsens andra och delvis tredje kapitel. I det fjärde kapitlet presenteras även reglernas historik ur ett vidare perspektiv än just kring gällande rätt. Dessutom kommer underrättspraxis användas för att, i brist på avgöranden från högsta instans, undersöka huruvida rättstillämpningen skiljer sig åt före och efter den lagändring som gjordes år 2012. Det är även tänkt att underrättspraxis ska skildra hur rättstillämpningen alstras närmre i tid.

För att strukturera uppsatsen kommer uppsatsens andra kapitel inledningsvis vidga perspektivet och skapa en förståelse för skattens funktion, syfte och skyddsvärde. Detta för att skapa en bredare förståelse för den presentation som kommer ges kring reglerna om rättelse på eget initiativ. Genom att undersöka de bakomliggande värden och intressen som skattelagstiftningen har att skydda samt genom att ge en kort redogörelse för den offentliga verksamhetens roll i samhället, är syftet att skapa en diskussion kring vilka värden som ligger bakom beskattningen. Till min hjälp har jag använt mig av olika litterära verk. För att skildra olika teorier kring skattens syfte och rättfärdigande har Ebersteins bok ”Om skatt till stat och kommun” använts. För att belysa den offentliga verksamhetens roll i samhället utifrån statsfinansiella perspektiv har Atkinson och Stiglitz bok ”Lectures on public economics” och Dahlman, Glader, Reidhavs bok ”Rättsekonomi: en introduktion” använts. Vidare har straffrättsliga källor och litteratur använts för att skapa en förståelse över samhällets och individens grundläggande värden. Dessutom har den straffrättsliga litteraturen använts för att beskriva tillvägagångssättet för att skapa effektiva rättsregler. Att jag här tagit hjälp

⁹ Peczenik, 1995, s. 316.

¹⁰ Peczenik, 1995, s. 315.

¹¹ Jareborg, 2004, s. 4.

¹² Peczenik, 1995, s. 312-316.

¹³ Jareborg, 2004, s. 4.

¹⁴ Peczenik, 1995, s. 312-316.

av den straffrättsliga litteraturen beror på att skyddsvärden och rättssystemets effektivitet diskuteras mycket mer än inom andra rättsområden. I sin tur beror det troligen på uppfattningen om att kriminalisering ska vara en sista utväg.

I kapitel tre ges därefter, med hjälp av främst skatterättslig litteratur, en kortfattad redogörelse för det skatterättsliga systemets funktion och grundläggande utgångspunkter. Detta för att ge en nödvändig bakgrund till kapitlen om rättelser.

Det material som främst stått till mitt förfogande för att undersöka gällande rätt i kapitel fyra till och med sex är, som tidigare nämnt, lagar, förarbeten och praxis. Doktrin har också använts för att bilda en uppfattning kring hur reglerna om rättelse på eget initiativ bör tolkas samt för att hitta värdefulla argument för och emot gällande rätt. Den litteratur som främst kommit till användning i detta syfte är Simon Almendals bok ”Skatteanpassade transaktioner och skattebrott”, Thornstedts, Eklund och Rabes böcker ”Skatte- och avgiftstillägg” samt ”Skattebrotten” och Erikssons böcker ”Om skatt till stat och kommun”. Även Jareborg tillsammans med Asp och Ulväng i ”Kriminalrättens grunder” har använts för att få in rättelsens straffrättsliga perspektiv. Vidare har lagkommentarer från Zeteo och Karnov använts. För att belysa och tolka materialet har jag även valt att undersöka reglernas syfte och historik. Till hjälp för denna framställning har jag använt mig av förarbeten och litteratur. Den historiska tillbakablick avseende skattebrotten som Simon Almendal ger i sin bok ”Skatteanpassade transaktioner och skattebrott” har här varit till stor hjälp, likaså Sandströms böcker ”Om taxering för inkomst eller förmögenhet” samt ”Skattestrafflagen”.

1.5 Avgränsningar

Med beaktande av uppsatsens rubrik, syfte och frågeställningar har uppsatsen avgränsats från vissa ämnesområden. Uppsatsens omfattning har även begränsats efter vad som ryms inom ramen för ett examensarbete på 30 högskolepoäng.

Till att börja med har uppsatsen genom dess rubrik och syfte begränsats till att fokusera på den regel om ansvarsbefrielse som ges enligt 49 kap. 10 § 2 SFL samt 12 § SBL. En avgränsning har gjorts av 12 § SBL till att enbart omfatta de brott som fordrar oriktig uppgift. För tillämpning av 49 kap. 10 § 2 SFL fordras emellertid alltid en oriktig uppgift vilket framkommer av ordalydelse. Min avsikt i uppsatsen har inte varit att redogöra för rekvisitet oriktig uppgift. Därför kommer jag i uppsatsen utgå ifrån att en oriktig uppgift, i enlighet med legaldefinitionen i 49 kap. 5 § SFL föreligger. Jag kommer även utgå från att det finns en uppgiftsskyldighet. Reglerna om rättelser innehåller dels ett frivillighetsrekvisit¹⁵, dels ett krav om hur rättelsen ska utformas för att få giltighet. Uppsatsen kommer presentera

¹⁵ Det tidigare rekvisitet ”frivilligt” samt det nuvarande rekvisitet ”på eget initiativ”.

båda aspekterna för att ge en helhetsbild, men analyserna kommer främst vara fokuserade på frivillighetsrekvisitet eftersom detta är mest problematiskt vid tillämpningen.

Uppsatsen har även begränsats på så sätt att andra avgifter enligt SFL, än just skattetillägget, inte kommer beröras. Befrielsegrunderna i 51 kap 1 § SFL samt till undantagen från skattetillägg enligt 49 kap 10 § SFL utreds inte heller. Även om det visserligen varit intressant att jämföra rättelsens funktion med befrielsegrunderna så anser jag att en sådan jämförelse inte tjänar uppfyllandet av uppsatsens syften mer än nämnvärt.

En kort beskrivning ges i anslutning till redogörelsen om rättelser av bl.a deklARATIONSSKYLDIGHETEN, skyldigheten att lämna kontrolluppgift, taxeringsförfarandet och där tillhörande problematik, skattetillägget samt skattebrotten. Beskrivningen av dessa ämnesområden har i tredje kapitlet begränsats till att enbart omfatta sådan grundläggande information som är nödvändig att ha med sig för att förstå framställningen om rättelser på eget initiativ. Presentationen syftar även till att utgöra en grund för analysen av gällande rätt. Vad det gäller framställningen kring skattebrotten så nämns de brott vilka det går att tillbakaträda ifrån enligt 12 § SBL kort, för att sedan i den fortsatta framställningen begränsa skattebrotten till att enbart omfatta de brott som fordrar oriktig uppgift.

Eftersom att SBL innehåller en regel om rättelse på eget initiativ vilken tillämpas på samma sätt som 49 kap 10 § 2 SFL så kommer uppsatsen även beröra det straffrättsliga systemet. Avsikten är dock att det straffrättsliga systemet ska beröras kortfattat och att uppsatsen huvudsakligen ska inrikta sig på det skatterättsliga systemet.

Framställningen behandlar vidare inte frågor kring de materiella reglerna om inkomstbeskattningens utformning, dvs. frågor om vem som är skattskyldig, vad som ska beskattas och när beskattning ska ske.

I den presentation av praxis som görs har jag begränsat materialet till att enbart omfatta mål från de högsta instanserna samt från hovrätterna och kammarrätterna, avgöranden från tingsrätt och förvaltningsdomstol kommer således inte att användas.

1.6 Terminologi

I uppsatsen används vissa termer som kan behöva en vidare förklaring.

För att beskriva ”rättelse på eget initiativ” har jag valt att även använda termerna ”rättelse” och ”självrättelse” synonymt för att undgå långa meningsbyggnader och för att skapa variation i språket. Det bör här noteras att även Skatteverket på sin hemsida använder sig av termen själv rättelse då de presenterar ämnet rättelser på eget initiativ.¹⁶ Termen i sig syftar vidare

¹⁶ Skatteverkets hemsida, *Självrättelse av deklARATION*.

till lagrummen 49 kap 10 § 2 SFL och 12 § SBL. Termen ”frivillig rättelse” syftar däremot till bestämmelsernas tidigare lydelse. Då jag talar om ”frivillighetsrekvisiten” syftar jag på både det nuvarande rekvisitet och det föregående.

Ett annat ord som används frekvent är ”uppgiftsskyldig”. Denna term syftar på de personer som har en uppgiftsskyldighet enligt reglerna i 15-35 kap IL. Uppgiftsskyldighet är en bredare term än skattskyldighet eftersom uppgiftsskyldigheten även innefattar skyldigheten att avlämna kontrolluppgifter. För att förtydliga det språk som används i uppsatsen måste det även här påpekas att termen oriktig uppgift kommer användas synonymt med felaktig uppgift eller fel i deklaration. Avsikten är även här att ge mer variation i formuleringarna.

Då jag i uppsatsen talar om skatteundandragande syftar jag på sådana situationer som är brottsliga enligt SBL eller som kan medföra skattetillägg enligt SFL. Skatteverket, inklusive dess tidigare benämningar, har i uppsatsen vidare använts synonymt med ”myndigheten”. Den ”offentliga verksamheten” avser den verksamhet som utförs av stat, kommun och landsting, samt övriga myndigheter som huvudsakligen finansieras med skattepengar. Dessutom används begreppen de enskilda, allmänheten och det allmänna. De enskilda och allmänheten används synonymt och avser fysiska eller juridiska personer som inte är myndigheter eller andra offentliga organ. Det allmänna avser myndigheter och andra offentliga organ.

Med rättssäkerhet åsyftas i denna uppsats främst upprätthållandet av legalitetsprincipen och kravet på förutsebarhet samt allas likhet inför lagen vilket enligt Peczenik kallas för formell rättssäkerhet.¹⁷ Legalitetsprincipen presenteras mer utförligt under avsnitt 3.9.

Övriga termer som på något sätt utmärker sig och kräver en närmre förklaring kommer att beskrivas i den löpande texten alternativt i fotnotssystemet.

1.7 Disposition

Inledningsvis i uppsatsens andra kapitel ges en kort inledning till viktiga delar av den problematik som finns inom ämnesområdet och statistik för att förstå rättelsens funktion. Därefter presenteras skattens syfte, funktion och rättfärdigande för att ge uppsatsen ett vidare perspektiv. Kapitlet syftar till att lyfta frågan kring skattens skyddsvärde och reglernas effektivitet vilket sedan kommer kopplas ihop med reglerna om rättelse.

Kapitel tre ger en översikt över delar i det skatterättsliga systemet som är nödvändigt för att förstå regleringen kring rättelser. Här presenteras bl.a. deklarationsskyldigheten, skyldigheten att avlämna kontrolluppgifter,

¹⁷ Se Peczenik, 1995, s. 91.

rekvisitet oriktig uppgift, taxeringsförfarandet i stora drag, en kort beskrivning av skattetillägget samt skattebrotten och dess olika processordningar.

I kapitel fyra och fem presenteras förarbeten, doktrin och praxis avseende regeln om rättelse på eget initiativ. Kapitel fyra presenterar också en redogörelse för den historiska bakgrunden med fokus på rättelsens historia vari även skattebrottens och skattetilläggets historia kommer presenteras. Vidare kommer rättelsereglernas syften och funktion tas upp. Särskild praxis kring bevisbörda och beviskrav presenteras även här. Kapitlet ger också en inblick i hur Skatteverket hanterar och handlägger rättelser samt en kortfattad komparativ jämförelse. I kapitel fem ges en presentation av rättsfall som jag anser utmärker sig på ett sätt som kan vara intressant för att skapa en tydligare bild över gränsdragningen mellan vad, och vad som inte, kan anses vara en rättelse som ger en ansvarsbefriande verkan. Därefter presenterar jag min tolkning av praxis i kapitel sex.

Avslutningsvis består kapitel sju av en analys där jag avsett att knyta samman materialet från uppsatsens olika delar genom att presentera argument för och emot regleringen och dess tillämpning i praxis i enlighet med uppsatsens syfte och frågeställningar. I kapitel åtta presenteras slutsatser som kan dras av undersökningen.

2 Något om skattesystemets problematik

2.1 Åtgärder för att förhindra skatteundandragande

De sanktioner som utdöms vid lämnande av oriktig uppgift framstår ofta som ganska hårda och betungande för den enskilde. Ett skattetillägg uppgår som huvudregel till 40 % av den skatt som den skattskyldige skulle ha betalt. Detta belopp kan många gånger bli mycket mer kännbart än vad böter hade varit vid strafförfarandet.¹⁸ Fängelsestraffet för ett skattebrott kan som högst bli 6 år och preskriptionstiden är i de allvarligare fallen 10 år.

Trots stränga sanktionsbud är det enligt uppgifter från Skatteverkets hemsida ca 100 miljarder kronor som fuskas bort varje år genom olika typer av ekonomisk brottslighet, bl.a. genom svartarbete och korruption. Detta leder till ett stort skattebortfall.¹⁹ På skatteområdet har en mängd olika kontrollåtgärder införts för att förhindra skatteundandragandet. Eftersom en person som skatterättsligt har anknytning till Sverige har en skyldighet att beskatta alla sina inkomster här, oavsett från vilket land inkomsten kommer, har framtagningen av informationsutbytesavtal med världens alla länder varit något som gett Sverige en hel del ökade skatteintäkter.

Informationsutbytesavtalen tillsammans med skatteavtalen som har en informationsutbytesklausul har enligt Skatteverkets uppgifter inbringat mer än 3 miljarder i skatt mellan åren 2010-2015. Ca 1,9 miljarder kronor av dessa kunde härledas från ca 8 000 självrättelser.²⁰ De inkomna självrättelserna till följd av avtalen är ett bevis på att kontrollarbetet varit effektivt.²¹

2.2 Skattens syfte, funktion och rättfärdigande

Syftet med detta avsnitt är att undersöka de bakomliggande intressen skattelagstiftningen avser att skydda. Detta för att ge en förståelse för den omfattande problematik som ligger bakom uttagandet av skatt och som ger upphov till omfattande åtgärder både rent lagstiftningsmässigt men också kontrollmässigt.

¹⁸ Simon Almendal, s. 175 samt Lodin m.fl., 2015, s. 795.

¹⁹ Skatteverkets hemsida, *Skattekontroller*.

²⁰ Skatteverkets seminarium, *Samverkan mot internationella skatteupplägg*.

²¹ Prop. 2010/11:165, s. 478.

En anledning till att vårt skattesystem idag är så omfattande är att skatten utgör en grundläggande förutsättning för den offentliga verksamhetens funktion. Skatten utgör verksamhetens huvudsakliga finansieringskälla. Beskattningens uttalade primära syfte är också att finansiera denna offentliga verksamhet och dess kollektiva nyttigheter. I litteratur brukar det kallas att skatten har ett fiskalt syfte.²² Härutöver finns det andra uttalade syften med beskattningen, t.ex. fördelnings-, stabiliserings-, sysselsättnings- och miljöpolitiska syften. Att beskattningen har fått dessa syften är ett resultat av strävandet efter olika politiska mål i samhället där man ansett att skatten ska utgöra ett verktyg vid genomförandet. På detta sätt kan skatten t.ex. styra människors beteenden. En högre skatt på bränsle, tobak och socker ska ge effekten att färre konsumerar dessa produkter. Resultatet som åsyftas i och med detta är alltså en bättre hushållning med miljön och en friskare befolkning. En sänkt arbetsgivaravgift för unga skulle förmodligen ge resultatet att fler unga anställs. Skatten används alltså som, förutom som finansieringskälla för staten, ett styrmedel eller verktyg för att uppnå politiska mål inom de flesta områden.²³

Till skillnad från den privata sektorn där individuella avtal sluts på en frivillig marknad är hela den offentliga verksamhetens finansiering och verksamhet grundad på politiska beslut i kommun och riksdag. Beslut om beskattning är således inget frivilligt avtal utan ett beslut som tagits genom lagstiftning. Skatten kallas härav ett tvångsbidrag.²⁴ Enligt Eberstein utgör beskattningen ett långtgående ingrepp i den enskildes äganderätt.²⁵ Skatten betalas vidare utan någon direkt motprestation från det allmännas sida.²⁶ I regel är däremot avgiften en penningprestation som betalas mot en specificerad motprestation.²⁷ Lodin m.fl. anser att skatten till sin natur måste ha drag av ett tvångsbidrag eftersom skatten bekostar de kollektiva nyttigheterna. Som exempel menar de att det inte skulle vara möjligt att försvaret bara skyddade de som betalade försvarskostnaderna.²⁸

I århundranden har filosofer diskuterat frågan kring vad som kan rättfärdiga statens skatteuttåg. På vilken grund är det egentligen legitimt att staten genom sina tvångsbefogenheter tvingar de enskilda till att betala skatt till det allmänna? Bland mångfalden av idéer särskiljer Eberstein, i sin bok ”Om skatt till stat och kommun”, två huvuduppfattningar vilka fanns representerade redan under antiken. Den ena linjen av Aristoteles (d. 322 f.Kr.) och den andra av sofisterna.²⁹ Aristoteles uppfattning innebar att beskattningen i princip skulle ses som ett nödvändigt ont. Han menade att eftersom medborgarna var beroende av den offentliga verksamhetens existens var de också tvungna att bidra till dess upprätthållande, oberoende

²² Lodin m.fl., 2015, s. 2-3 samt Eberstein, s. 64.

²³ Brose och Stoltz, 2015, s. 14.

²⁴ Lodin m.fl., 2015, s. 1.

²⁵ Eberstein, s. 55. Jfr expropriation.

²⁶ Lodin m.fl., 2015, s. 1.

²⁷ Prop. 1973:90, s. 213.

²⁸ Lodin m.fl., 2015, s. 1.

²⁹ Eberstein, s. 57-58.

av vilken exakt nytta var och en hade av den.³⁰ Sofisterna i det antika Grekland hade en annan uppfattning. De menade istället att samhället skulle liknas vid ett bolag där samhällsmedlemmarna representerade bolagsmännen och erhöll förmåner i proportion efter deras insats. På samma sätt skulle skatten betalas i proportion till de förmåner staten tillgodosåg var och en med. Fördelen bolagsmännen hade av att sluta sig samman i ett bolag liknande den fördel samhällsmedlemmarna hade av staten. Därmed hade staten rätt att beskatta sina medborgare.³¹

Under 1600-talet kom nya influenser som till viss del liknade sofisternas. 1600-talets naturrättsfilosofer menade att det var samhällsfördraget som rättfärdigade beskattningen. Staten hade enligt föreställningen uppstått genom ett frivilligt avtal mellan statsmedlemmarna för att avlägsna den osäkerhet som annars skulle funnits i det samhällslösa naturtillståndet. Staten var alltså ett resultat av människornas fria vilja och en lösning av de problem som annars hade funnits. Hobbes (d. 1679) beskrev skattens rättfärdigande genom att skatten skulle betraktas såsom priset (en *emptae pacis praetium*) vilket samhällsmedlemmarna skulle betala för den säkerhet och fred som de på grundvalen av samhällsfördraget tillköpt sig. Montesquieu (d. 1755) kom också med en liknande beskrivning. Han menade att skatten var det pris samhällsmedlemmarna skulle betala för att kunna åtnjuta sin resterande förmögenhet i lugn och ro.³²

Den åskådning som sofisterna och naturrättsfilosoferna, genom något varierande sätt, gett uttryck för brukar kallas byteteorin eller försäkringsteorin. Teorierna innebär att skatten ska ses som ett vederlag för att erhålla de samhällseliga förmånerna eller en försäkringspremie för att kunna dra nytta av dem. Enligt Eberstein kan teorierna inte ge upphov till ett fullständigt rättfärdigande för beskattningen. Trots det menar han att de har ett värde att ta tillvara på eftersom de reducerar tankarna kring att skatten enbart skulle vara en tvångsprestation.³³

Även filosofen Nozick (d. 2002) hade tankar som liknade de naturrättsfilosofiska. Han menade att i och med det inte finns tillräckliga resurser i naturtillståndets kaos för ett fredligt samhälle så kommer en stat uppstå av sig själv och tillgodose samhällsmedborgarna ett skydd mot de mest grundläggande problemen. Enligt Nozick kommer det alltid uppstå ett skydd mot t.ex. våld, stöld, bedrägeri och möjligheter att ingå avtal. I och med detta behov av skydd finns, så menar han staten har rätt att anta tvingande skatter för att finansiera skyddet. Nozicks åsikter liknar Aristoteles till viss del. Nozick menar nämligen också att staten är något som måste finnas, vilket bildar en rättfärdigande grund för skatteuttaget.³⁴

³⁰ Eberstein, s. 61-62.

³¹ Eberstein, s. 57-58.

³² Eberstein, s. 58.

³³ Eberstein, s. 58-60.

³⁴ Atkinson och Stiglitz, 1980, s. 336-337.

2.2.1 Den offentliga verksamheten

Detta avsnitt avser att skapa en förståelse för skattens främsta syfte, dvs. att finansiera den offentliga verksamheten. Avsnittet kommer inte ge en uttömmande beskrivning av den offentliga verksamhetens uppgifter utan syftar till att skapa en diskussion kring hur ett samhälle är uppbyggt och vad som anses vara samhällets mest elementära förutsättningar.

Den svenska offentliga verksamheten har en rad olika uppgifter. Två av de mest basala uppgifterna är tillhandahållandet av ett försvar och rättsväsende. Ur ett rättsekoniskt perspektiv kan behovet av ett rättsväsende, innehållande spelregler för marknadens aktörer, motiveras genom att människornas fria vilja behöver begränsas. Ett rättsekoniskt antagande är, att om var och en var fri att göra det de ville hade de i stor utsträckning handlat så att den egna nyttan maximerats. Detta skulle i sin tur skadat samhället mer än vad den fria viljan gett personen nytta. Marknaden bör därför inte vara helt fri.³⁵

Inom rättsekonomin talas vidare om marknadsmisslyckanden och däribland att externaliteter måste internaliseras. Med det menas att kostnaden för externa skador ska betalas av rätt person, för att det ska gå att uppnå ett optimalt välbefinnande i samhället. Det optimala välbefinnandet är det tillstånd samhället bör sträva efter. Tillståndet nås då alla personer i samhället tillsammans har det som bäst, ekonomiskt sätt.³⁶ Ett exempel på en sådan extern skada är t.ex. en miljöskada. Genom att ett vite utgår till det belopp som krävs för att täcka skadans reparationskostnad, internaliseras kostnaden. Internaliseringens effekt blir att det inte längre går att ”gratisåka” på andras bekostnad, den som orsakar skadan ska alltså ersätta den.

Att vårt rättssystem reglerar äganderätten och avtalsfriheten är ur ett rättsekoniskt synsätt skapar också förutsättningar för ett ekonomiskt optimalt samhälle. Utan äganderätten hade det till exempel varit svårt att hävda rätt till olika materiella ting vilket hade kunnat innebära rädsla att ingå avtal. Även detta är ett sorts marknadsmisslyckande. Genom att reglera rättigheter och skyldigheter vid avtalsslut minskas rädslan och skapar förutsättningar för ekonomisk tillväxt.³⁷ Den offentliga verksamhetens uppgift är sammanfattningsvis, ur ett rättsekoniskt perspektiv, att skapa förutsättningar för ökat välbefinnande vilket ska gynna både samhället och dess invånare.

Den offentliga verksamheten har vidare en uppgift att tillhandahålla kontroll över att lagreglerna följs. Lagar som reglerar skyldigheter eller förbud är sällan effektiva utan att det finns någon form av sanktion kopplad till densamma. Sanktionsreglerna i rättssystemet har utformats på en mängd olika sätt. En sorts sanktion är t.ex. skadeståndet. En annan är de rättighetsknippen som ger en rättighet till att häva avtal eller begära

³⁵ Atkinson och Stiglitz, 1980, s. 8-9.

³⁶ Atkinson och Stiglitz, 1980, s. 348-349.

³⁷ Dahlman m.fl., 2005, s. 9.

prisavdrag på vara eller tjänst. Dessa sanktionsregler fungerar reparativt på så sätt att de lindrar den skada som uppstått. En annan form av sanktion finns inom straffrätten. Straffet som sanktion är inte reparativt utan repressivt eftersom det inte lindrar själva skadan. Straffet motiveras främst utifrån den allmän- och individualprevention som det ger upphov till. Straffet ska alltså motverka att brott överhuvudtaget begås och att den person som begår brott ska avskräckas från att begå nya brott.³⁸

För att sanktionsreglerna ska bidra till lagreglernas upprätthållande måste de vidare vara effektiva på så sätt att de verkställs i de fall lagreglerna överträds. Annars förlorar sanktionen sitt syfte. Detta innebär i sin tur att även lagregeln förlorar sitt syfte. För att sanktionerna ska kunna vara effektiva krävs det effektiva kontrollmedel som leder till att överträdelserna av lagreglerna upptäcks. Den offentliga verksamhetens uppgift kan därmed tänkas vara att tillhandahålla regler, sanktioner och kontroller som är effektiva.

Vilka uppgifter den offentliga verksamheten egentligen ska ha kan ifrågasättas. I slutändan beror det på vilka särskilda behov och intressen människorna i samhället har och detta varierar i sin tur med den rådande samhällsutvecklingen och vilka åsikter som finns.³⁹ Det finns emellertid åsikter om att vissa behov är mer grundläggande. Att tillgodose dessa behov skulle därmed kunna utgöra en grundläggande uppgift för den offentliga verksamheten.

Till exempel så anser Jareborg att det finns nödvändiga förutsättningar för ett, som han benämner det, ”ordnat mänskligt samhällsliv”.⁴⁰ Människor har enligt honom, förutom vissa kultur- och personrelaterade intressen, alltid vissa nödvändiga behov. Som exempel nämner han bl.a. allmän ordning och säkerhet, demokratiskt statsskick, statens oberoende, ämbetspersoners opartiskhet och tilltro till intyg och allmänna betalningsmedel.⁴¹ Även Feinberg sluter sig till ett liknande antagande. Han anser att frånvaro av samhällsliga katastrofer som krig och hungersnöd samt ekonomiskt välstånd utgör ett sådant grundläggande behov.⁴² Nozick hävdar å sin sida att det minst behövs skydd mot våld, stöld och bedrägeri samt möjligheter till att ingå avtal.⁴³ Dessa påståenden om människors elementära behov borde i ett samhälle med en offentlig verksamhet innebära att det även finns vissa elementära uppgifter den offentliga verksamheten alltid måste tillgodose. Oavsett vilka de grundläggande behoven och intressena är, så kommer de i vart fall avspeglas i den offentliga verksamheten.

Den offentliga verksamheten i Sverige har, förutom uppgiften att tillhandahålla rättsväsende och försvar, även en relativt långtgående uppgift

³⁸ Jareborg och Zila, 2014, s. 63-90 samt Asp m.fl., 2013, s. 30-31.

³⁹ SOU 2013:38, s. 482.

⁴⁰ Jareborg, 2001, s. 51.

⁴¹ Jareborg, 2001, s. 51.

⁴² Feinberg, 1987, s. 223.

⁴³ Atkinson och Stiglitz, 1980, s. 336-337.

att fungera som en socialstat och tillhandahålla försäkringar vid fattigdom, olyckor osv. En annat viktigt inslag i verksamheten är att stabilisera den ekonomiska utvecklingen så att inflationen hålls nere och se till att ekonomin hålls i rörelse. Detta för att skapa förutsättningar för ekonomisk tillväxt. Skatten används alltså även här som ett styrmedel och verktyg för att uppnå olika mål och resultat. T.ex. kan den enskildes konsumtionsförmåga regleras med hjälp av skatten och därmed kan omplaceringar av kapitalet ske till andra ställen i samhället som man anser ger en större effekt för tillväxten.⁴⁴

⁴⁴ Lodin m.fl., 2015, s. 1-3 samt Brose och Stoltz, 2015, s. 13.

3 Skattesystemets funktion

3.1 Inledande anmärkning

Nedan kommer det ges en genomgång av hur skattesystemet i stora drag fungerar. Detta för att lättare förstå den kommande presentationen av bestämmelserna om rättelser.

3.2 Skyldighet att lämna deklARATION och kontrolluppgift

Skattesystemet i Sverige fungerar till stora delar som så att skattskyldiga, arbetsgivare m.fl. lämnar in uppgifter till Skatteverket som sedan ligger till grund för beskattningen.⁴⁵ Uppgiftslämnandet regleras huvudsakligen genom skyldigheten att deklarerat samt skyldigheten att lämna kontrolluppgifter. Utifrån uppgifterna tar Skatteverket sedan ett beslut om slutlig skatt som därefter betalas in av den skattskyldige.

År 1902 infördes systemet med självdeklARATION i samband med den första allmänna inkomstskatten.⁴⁶ Detta var en följd av att det blev omöjligt att kontrollera medborgarnas uppgifter som man tidigare gjort genom att taxeringsmän åkte ut till byarna och samlade in uppgifter och skattepengar.⁴⁷ Genom självdeklARATIONen överfördes ansvaret att redovisa inkomster m.m från staten till medborgarna själva, vilket effektiviserade arbetet. Slumpvis kontrollerades uppgifterna i de inlämnade självdeklARATIONerna och upptäcktes felaktiga uppgifter så kunde personen straffas för det.⁴⁸

Idag finns fortfarande deklARATIONen som underlag för beskattningen. De inlämnade uppgifterna kontrolleras till stor del med hjälp av informationsteknik men även genom manuella kontroller.⁴⁹ Varje år fastställer Skatteverket över sju miljoner beslut om slutlig skatt. Det ställs krav på att arbetet måste bedrivas under en viss tid och de materiella bestämmelserna är många och svåra att tillämpa.⁵⁰

Uppgiftslämnandet till Skatteverket sker idag även i stor utsträckning genom kontrolluppgifter. Finessen med kontrolluppgifter är att det inte är den skattskyldige själv som lämnar sina egna uppgifter för beskattning utan det är andra som gör det.⁵¹ Utrymmet för den skattskyldige att ange

⁴⁵ Thornstedt m.fl., *Skatte- och avgiftstillägg*, 1994, s. 11.

⁴⁶ Lodin m.fl., 2015, s. 766.

⁴⁷ Löwnertz, 1983, s. 28-29 samt Lodin m.fl., 2015, s. 766.

⁴⁸ Eberstein s. 339-352.

⁴⁹ Brose och Stoltz, 2015, s. 49.

⁵⁰ Lodin m.fl., 2015, s. 763-764.

⁵¹ Holmquist och Lindmark, 2016, s. 59-61.

felaktiga uppgifter i sin egen deklaration blir därför mindre. Det finns t.ex. en skyldighet för arbetsgivare, banker m.fl. att lämna uppgifter kring den skattskyldiges lön, ränteinkomster m.m. Kontrolluppgiftslämnandet har förenklat deklareringsförfarandet för den skattskyldige på så sätt att denne numera får en hel del uppgifter förtryckta i sin deklareringsblankett och slipper därför själv fylla i dessa.⁵² Från och med början av år 2017 är tanken att flera kontrolluppgifter till och med utbytas automatiskt med flera av världens länder.⁵³ Men även om risken för felaktigt uppgiftslämnande minskat, till följd av skyldigheten att lämna kontrolluppgifter, så kvarstår risken.

För att säkerställa ett korrekt uppgiftslämnande till ledning för beskattningen har Skatteverket fått vissa kontrollbefogenheter och dessutom finns det olika påföljder att tillämpa. Eftersom lämnandet av korrekta uppgifter utgör grunden för beskattningen och grunden för hela skattesystemets funktion anses det ytterst viktigt att säkerställa ett korrekt uppgiftslämnande.⁵⁴ Då uppgifter även ska lämnas under eget ansvar måste det finnas ett effektivt påföljdssystem som motverkar att uppgiftslämnarna försummar vad som åligger dem. Detta ansvar åvilar både den skattskyldige själv i och med deklareringskyldigheten och de som är skyldiga att lämna kontrolluppgifter.⁵⁵

Varje år försvinner stora mängder skatteintäkter på grund av att skattskyldiga inte fullgör sin skyldighet att lämna uppgifter och det finns självklart en massa olika anledningar till varför denna typ av skatteundandragande sker. Till exempel kan det helt enkelt ske för att slippa själva skatteutgiften eller på grund av okunskap. En skattskyldig kan i sitt uppgiftslämnande handla omedvetet, oaktsamt, grovt oaktsamt, uppsåtligt eller inget av det.⁵⁶ Det vi kommer se nedan är att både ett omedvetet och ett uppsåtligt beteende kan bestraffas lika hårt i skattetilläggshänseende medan det enbart är uppsåtliga och oaktsamma beteenden som straffas enligt SBL. Möjligheten till självrättelse ges däremot i alla dessa situationer, såväl vid omedvetna som vid uppsåtliga förfaranden.

3.3 Taxeringsförfarandet

Taxeringsförfarandet är i första instans ett ensidigt förvaltningsförfarande hos Skatteverket. Myndigheten kan bland annat ta beslut om slutlig skatt, ompröva vissa beslut, efterbeskatta samt påföra skattetillägg. Vid sin myndighetsutövning har Skatteverket en skyldighet att följa förvaltningslagen (1985:223), FL, vilken fungerar som förfarandets yttre ram. Utöver förvaltningslagen gäller skatteförfarandelagen som i huvudsak reglerar Skatteverkets handläggning.⁵⁷

⁵² Lodin m.fl., 2015, s. 763.

⁵³ Skatteverkets hemsida, *Utlandstransaktioner*.

⁵⁴ Thornstedt m.fl., *Skatte- och avgiftstillägg*, 1994, s. 11.

⁵⁵ SOU 2001:25, s. 13.

⁵⁶ Simon Almendal, s. 13 samt Simon Almendal, *Svensk skattetidning*, 2005, s. 335.

⁵⁷ Lodin m.fl., 2011, s. 761-762.

Skatteverket kan när som helst ta initiativ till omprövning av ett tidigare beslut om slutlig skatt i det fall resultatet av omprövningen blir till den skattskyldiges fördel. Omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige kan Skatteverket däremot bara ta inom den så kallade tvåårsfristen - två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret i fråga har gått ut.⁵⁸ En omprövning innebär att nytt beslut om slutlig skatt fattas.

En annan typ av omprövning som Skatteverket kan vidta är efterbeskattning. Efterbeskattning får enbart vidtas då oriktig uppgift legat till grund för beskattning, vid uppenbara förbiseenden, då det föreligger felaktiga kontrolluppgifter eller vid beslut om följdändringar. Undantagsvis kan efterbeskattning även ske i vissa speciella situationer. Tidsfristen för efterbeskattning löper till senast utgången av det femte året efter det ifrågavarande beskattningsåret har gått ut (sexårsfristen). Bestämmelserna om omprövning och efterbeskattning finns i 66 kap SFL.⁵⁹

Vid efterbeskattning får Skatteverket påföra den uppgiftsskyldige skattetillägg och skall i förekommande fall anmäla skattebrott till åklagare.⁶⁰ I de fall skattebrott föreligger och preskriptionstiden är tio år, så utsträcks tidsfristen för efterbeskattning. Efterbeskattning kan då tillämpas från den dag brottet begicks och tio år tillbaka i tid.⁶¹ Det räcker att misstanke föreligger om sådant skattebrott för att Skatteverket ska ha rätt att göra en efterbeskattning. I det fallet måste efterbeskattningsbeslutet dock avse samma fråga som det misstänkta brottet.⁶² Enligt 66 kap. 32 § SFL kan även ett annat undantag göras till efterbeskattningsens tidsfrist. Då t.ex. åtal har väckts, misstanke om brott föreligger eller då en självrättelse gjorts, förlängs tiden för efterbeskattning till ett år från utgången av det kalenderår då förutsättningen inträffade.⁶³ I förarbetena anges att den oredovisade skatten bör uppgå till 10 % av ett prisbasbelopp för att en efterbeskattning ska komma i fråga.⁶⁴

Omprövning är något som också kan begäras av den skattskyldige själv. Ett krav för att omprövningen ska tas upp är att frågan kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, att samma fråga inte håller på att avgöras eller avgjorts i domstol tidigare samt att omprövningen sker inom sexårsfristen.⁶⁵ En omprövning på initiativ av den skattskyldige behöver inte utesluta skattetillägg eller åtal. För att det ska uteslutas krävs det att omprövningsförfrågan utgör en självrättelse.

⁵⁸ Lodin m.fl., 2015, s. 779.

⁵⁹ Lodin m.fl., 2015, s. 781.

⁶⁰ Lodin m.fl., 2011, s. 768-774.

⁶¹ Lodin m.fl., 2015, s. 773-774.

⁶² Lodin m.fl., 2015, s. 785.

⁶³ Lodin m.fl., 2011, s. 785.

⁶⁴ Prop. 2010/11:165, s. 1117.

⁶⁵ Lodin m.fl., 2015, s. 779.

3.4 Oriktig uppgift

Oriktig uppgift är det rekvisit som en rad olika överväganden kretsar kring inom taxeringsförfarandet. Det krävs t.ex. att en oriktig uppgift föreligger för att Skatteverket ska kunna vidta efterbeskattning och det är även en förutsättning för vissa brott enligt skattebrottslagen (SBL). Enligt förarbetena ska rekvisitet oriktig uppgift ha samma innebörd i SFL och SBL.⁶⁶ Vad oriktig uppgift mer ingående innebär är något som ett flertal gånger har varit föremål för bedömning i praxis. Innebörden är inte helt glasklar vilket till en del beror på att det har koppling till vad som stadgas i andra skatterättsliga lagrum. Bedömningen om vad som är oriktig uppgift blir ofta en avvägning mellan Skatteverkets utredningsskyldighet och den skattskyldiges uppgiftsskyldighet.⁶⁷

Av legaldefinitionen i 49 kap. 5 § SFL framgår det att en uppgift är oriktig om det klart framgår att uppgiften är felaktig. Uppgiften ska inte anses oriktig om den tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett korrekt beslut om beskattning. Samma sak gäller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett sådant beslut. Uppgiften måste vidare, enligt 49 kap. 4 § SFL, lämnas på annat sätt än muntligen. Om den uppgiftsskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattning så ska detta likställas med oriktig uppgift.⁶⁸

3.5 Beviskrav och bevisbörda

I det fall Skatteverket anser att en oriktig uppgift föreligger och de därmed avser vidta efterbeskattning samt påföra den skattskyldige skattetillägg, ligger bevisbördan hos Skatteverket. Beviskravet som myndigheten har att uppfylla framgår av legaldefinitionen i 49 kap. 5 § SFL som säger att det ”klart ska framgå” att uppgiften är oriktig. Bevisbördans placering motiveras av rättssäkerhetsskäl⁶⁹ men även av det faktum att skattetillägg kan uppgå till stora belopp som är ännu mer kännbara för den skattskyldige än vad böter är i ett strafförfarande. En efterbeskattning innebär vidare ett upphävande av ett gynnande beslut.⁷⁰

Vid den ordinarie skatteprocessen som ligger utanför området för efterbeskattning och skattetillägg, ligger normalt bevisbördan på Skatteverket för intäktssidan och på den skattskyldige för kostnadssidan. Skatteverket skall därmed bevisa den skattskyldiges inkomster och den skattskyldige sina kostnader. I dessa fall är beviskravet att det ska göras ”sannolikt”. Detta beviskrav kan kastas om och även sänkas vid

⁶⁶ Prop. 1971:10, s. 247.

⁶⁷ Lodin m.fl., 2015, s. 801.

⁶⁸ Lodin m.fl., 2011, s. 790.

⁶⁹ Lodin m.fl., 2011, s. 772.

⁷⁰ Lodin m.fl., 2015, s. 795.

bevisvårigheter. Beviskravet ”sannolikt” ska inte ställas lika högt som ”klart framgå”.⁷¹

Inom den straffrättsliga processen är beviskravet ”ställt utom rimligt tvivel”. Bevisbördan ligger då helt och hållet på åklagaren. Beviskravet inom straffprocessen är högre än de som finns inom den skatterättsliga processen. Här utöver finns också ett krav på åklagaren att bevisa att den åtalade handlat uppsåtligt eller oaktsamt.

3.6 Processordningarna

Då oriktig uppgift lämnats till ledning för beskattning står två olika sanktionssystem med olika processordningar till förfogande. Den ena processordningen är den skatterättsliga och den andra är den straffrättsliga. Den skatterättsliga processen regleras huvudsakligen av förvaltningslagen, förvaltningsprocesslagen (1971:291), samt skatteförfarandelagen. Den straffrättsliga processen regleras huvudsakligen av rättegångsbalken, (1942:740) och straffbuden i skattebrottslagen. Ett mål inom det skatterättsliga förfarandet kommer efter ett beslut hos Skatteverket, överklagas till förvaltningsdomstolen, kammarrätt och till sist Högsta förvaltningsdomstolen. Ett mål inom den straffrättsliga förfarandet kommer att föras genom de allmänna domstolarna, dvs. tingsrätt, hovrätt och Högsta domstol. Reglerna skiljer sig en hel del åt inom dessa två förfaranden, både processrättsligt och bevisrättsligt. Även påföljdssystemen skiljs åt. Inom det skatterättsliga förfarandet tillämpas den administrativa påföljden, skattetillägg, och inom det straffrättsliga förfarandet kan de allmänna straffrättsliga påföljderna utdömas.⁷²

3.7 Skattetillägg

Skattetillägg är den administrativa påföljd som Skatteverket kan påföra den uppgiftsskyldige i det fall oriktig uppgift lämnats till ledning för beskattningen.⁷³ Förfarandet ryms inom den skatterättsliga processen och det är Skatteverket som ska bevisa att oriktig uppgift föreligger för att skattetillägg ska kunna tas ut. Det finns vidare inga krav på något subjektivt rekvisit hos den skattskyldige för att skattetillägg ska kunna utdömas. Skattetillägg kan alltså utgå utan att den uppgiftsskyldige handlat oaktsamt eller uppsåtligt.⁷⁴ Ett helt omedvetet handlande kan innebära sanktionen skattetillägg. Det kan dock nämnas att det tas en indirekt subjektiv hänsyn i och med bestämmelserna om befrielse från skattetillägg i 51 kap 1§ SFL. Enligt reglerna görs undantag från skattetillägg med hänsyn till den skattskyldiges ålder, hälsa eller gjorda felbedömningar.⁷⁵

⁷¹ Lindkvist, 2016, s. 25.

⁷² Holmquist och Lindmark, 2016, s. 19.

⁷³ Skattetillägg kan även utdömas enligt 49 kap. 6§ och 8-9§§ SFL. Vid skönsbeskattning, omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte har gjorts.

⁷⁴ Lodin m.fl., 2011, s. 772.

⁷⁵ Lodin m.fl., 2011, s. 792.

Skattetillägg utgår normalt med 40 % av den skatt som skulle ha betalats om rätt uppgifter förelåg vid beräkningen av den slutliga skatten. Det finns vissa undantag från denna huvudregel. Ett exempel är vid periodiseringsfel då ett belopp har hänförs till fel beskattningsår eller fel redovisningsperiod. Då utgår ett skattetillägg om 20 % istället.⁷⁶

Syftet med skattetillägget när det infördes år 1972 var att underlätta för åklagarmyndigheterna och domstolarna då det enligt det tidigare systemet i princip krävdes åtal för att påföra sanktion för oriktig uppgift.⁷⁷ Genom att Skatteverket tog hand om de lindrigare fallen skulle systemet bli mer effektivt. Syftet med skattetillägget är att det även skall fungera som påtryckningsmedel, alltså preventivt, för att de skattskyldiga ska fullgöra sin uppgiftsskyldighet.⁷⁸

3.8 Skattebrott

Skattebrotten regleras och sanktioneras enligt bestämmelserna i SBL som är en exklusivt tillämplig lag. Ett mål inom den straffrättsliga processen handläggs, som tidigare nämnts, som ett brottmål vid allmän domstol i den mån det inte kan avgöras genom ett godkänt strafföreläggande av åklagaren.⁷⁹ Skatteverket har enligt 17§ SBL en anmälningsskyldighet till åklagare vid brottsmisstanke om skattebrott.

Inom SBL regleras en rad olika skattebrott. Det gemensamma är att ett subjektivt rekvisit måste uppfyllas för att brottet i fråga ska föreligga. Vårdslös skatteuppgift, enligt 5§ SBL, och vårdslös skatteredovisning, 8§, kräver ett grovt oaktsamt handlande av den skattskyldige. Skattebrott enligt 2§ SBL, skatteförseelse enligt 3§, grovt skattebrott enligt 4§ och skatteredovisningsbrott enligt 7§, kräver uppsåt. Skatteavdragbrott enligt 6§ och försvårande av skattekontroll enligt 10§ kan begås antingen uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Påföljden är böter eller fängelse och därtill dess substitut. I vissa fall kan skattetillägg påföras genom lagen angående talan om skattetillägg (2015:632).⁸⁰

För de centrala skattebrotten i 2-5§§ SBL är oriktig uppgift ett rekvisit för att brott ska anses föreligga. Rekvisitet oriktig uppgift ska, som tidigare nämnts, tolkas på samma sätt som i den skatterättsliga processen. Även en underlåtelse att lämna uppgift kan utgöra oriktig uppgift om underlåtenheten leder till en felaktig beskattning. Skattebrotten är konstruerade som farebrott vilket syftar på att brottet fullbordas redan då fara föreligger för skatteundandragande. Det räcker därför att en oriktig uppgift lämnats till ledning för beskattning. Skatteverket behöver alltså inte ha upptäckt den

⁷⁶ Holmquist och Lindmark, 2016, s. 71.

⁷⁷ Thornstedt m.fl. *Skatte- och avgiftstillägg*, 1994, s. 11.

⁷⁸ Prop. 1971:10 s. 95 och s. 240 samt Holmquist och Lindmark, 2016, s. 63.

⁷⁹ Holmquist och Lindmark, 2016, s. 19.

⁸⁰ Holmquist och Lindmark, 2016, s. 162.

oriktiga uppgiften.⁸¹ För att skattebrott ska aktualiseras krävs det att undandragandet av skatt utgör ca ett prisbasbelopp.⁸² Åtalspreskriptionen för skattebrott är normalt sett 5 år men vid grovt skattebrott utsträcks perioden till 10 år.

3.9 Krav vid lagtolkningen

Vid tolkning av skattelag säger man att lagens ordalydelse väger tyngst. Lagens ordalydelse ska därmed alltid utgöra ett första steg i lagtolkningsprocessen. Ordalydelsen fastställs oftast genom att se till vilken betydelse lagens uttryck har i det allmänna språkbruket.⁸³ Enligt Peczenik kan ordalydelsen även fastställas genom jämförelser med på vilket sätt de ord och uttryck som anges i lagen, används i andra rättskällor.⁸⁴ Dock innehåller skattelagarna inte sällan otydligheter vilket gör att ledning måste sökas andra rättskällor. I det fall lagregelns betydelse inte fastställts genom en prejudicerande dom ska ledning främst sökas i förarbeten och därefter i andra rättskällor såsom doktrin.⁸⁵

I förarbetet beskrivs ofta lagens syfte och motiv vilket kan ge ledning för tolkningen. Värt att observera är att domstolen inte är skyldig att följa dessa uttalanden utan kan gå helt och hållet på lagens ordalydelse även om det är till nackdel för den skattskyldige.⁸⁶ I doktrin bör enbart den däri framförda argumentationen ge ledning.⁸⁷

Att ordalydelsen alltid ska få företräde inom skatterätten har b.la. att göra med det som stadgas i 2 kap 10§ 2 st RF, att skatt inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrifter. Stadgandet ger uttryck för en form av legalitetsprincip. Då beskattningen sker i förhållandet där staten har rätt att utöva sin tvångsmakt gentemot de enskilda, bör kravet ställas högt vad det gäller lagreglernas förutsebarhet.⁸⁸ Inom litteraturen finns olika uppfattning om vilken tyngd legalitetsprincipen ska ha inom skatterätten. Det råder delade meningar om i vilken mån analogislut är tillåtna. En uppfattning är att analogier inte alls ska förekomma.⁸⁹ En annan uppfattning är att analogislut bör tillåtas i viss utsträckning, t.ex. då resultatet av tillämpningen blir till fördel för den skattskyldige.⁹⁰

När förarbeten används i tolkningsprocessen är det viktigt att skilja på det material som enbart föregått lagstiftningsprocessen och det material som direkt lagts till grund för lagstiftningen. Det är det senare som väger tyngst

⁸¹ Holmquist och Lindmark, 2016, s. 64-65.

⁸² Holmquist och Lindmark, 2016, s. 96.

⁸³ Lodin m.fl., 2015, s. 719-720 samt Almgren och Leidhammar, 2012, s. 28-29.

⁸⁴ Peczenik m.fl., 1990, s. 182.

⁸⁵ Lodin m.fl., 2015, s. 719-720 samt Almgren och Leidhammar, 2012, s. 28-29.

⁸⁶ Almgren och Leidhammar, 2012, s. 28-29.

⁸⁷ Lodin m.fl., 2015, s. 23.

⁸⁸ Simon Almendal, 2005, s. 62-70.

⁸⁹ Simon Almendal, 2005, s. 65-66.

⁹⁰ Simon Almendal s. 65-66 samt Lodin m.fl., 2015 s. 734.

vid lagtolkningen. Med hänsyn härtill kan kommittébetänkandet, propositioner och riksdagsutskottets betänkande användas som tolkningskälla. Denna avgränsning har med kravet om förutsebarheten att göra och därmed att tolkningsmaterialet ska finnas tillgängligt för alla.⁹¹ Eftersom propositionen ofta är det sista innehållsrika utkastet som ligger till grund för lagstiftningen blir denna ofta en viktig tillgång vid tolkningen av skattelag. Kommittébetänkanden bör vidrare användas i den mån de kan anses ha gett effekt på lagens utformning.⁹² Inom skatterätten har utvecklingen gått mot att domstolarna använder sig mer av uttalanden i förarbeten vid sin tolkning, vilket kan bidra till en större förutsebarhet för samhällets aktörer.⁹³

⁹¹ Lodin m.fl., 2011, s. 722-724.

⁹² Lodin m.fl., 2011, s. 722-724.

⁹³ Lodin m.fl., 2015, s. 719-734.

4 Rättelse på eget initiativ

4.1 Reglerna om rättelse på eget initiativ

För att gå in på uppsatsens huvudämne ges i detta kapitel en redogörelse för reglerna om rättelse enligt 49 kap. 10§ 2 SFL samt 12 § SBL.

En rättelse på eget initiativ är ett sätt för en uppgiftsskyldig person att ändra tidigare lämnade oriktiga uppgifter som legat till grund för beskattning och samtidigt bli fri från risken att påföras skattetillägg eller bli åtalad för skattebrott. En rättelse på eget initiativ medför alltså en ansvarsbefriande verkan. Då en rättelse görs har oriktig uppgift redan lämnats till ledning för beskattning. Detta innebär att förutsättningarna för att ådöma skattetillägg eller skattebrott redan är uppfyllda. Regeln i 12§ SBL möjliggör på så vis ett tillbakaträdande från ett redan fullbordat brott vilket inte är helt i linje med de allmänna straffrättsliga principerna.⁹⁴

Bestämmelserna om rättelser återfinns både inom det skatterättsliga och straffrättsliga förfarandet. Av 49 kap. 10§ 2 SFL framgår att skattetillägg inte får tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat oriktig uppgift. Av 12 § SBL framgår att den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, inte ska dömas till ansvar enligt 2–8 §§ SBL. Enligt förarbetena ska de båda lagrummen om rättelser tolkas och behandlas på samma sätt, trots att de skiljer sig åt.⁹⁵

Det som fordras från den uppgiftsskyldige för lagrummen ska äga tillämpning är alltså att den oriktiga uppgiften, på eget initiativ, rättas på ett sådant sätt som kan leda till ett korrekt beskattningsresultat. Detta kan till synes verka ganska enkelt. Dock har de båda bestämmelserna fått en mer ingående betydelse genom vad som angivits i förarbetena samt doktrin och som sedermera utvecklats i praxis.

År 2012 förändrades lagrummens lydelse. Genom att ändra ordalydelsen från att rättelsen ska ha skett ”frivilligt” till att rättelsen ska ha skett på ”eget initiativ” åsyftades enligt förarbetena i och med ändringen att tillämpningen skulle bli mer generös samt att rättelser som gjorts även efter Skatteverkets information om generella kontrollaktioner skulle godtas.⁹⁶ Att Skatteverket gått ut med information om de nya informationsutbytesavtalen till allmänheten kunde nämligen innebära att vissa rättelser inte kunde ske med ansvarsbefriande verkan. Detta förhindrade Skatteverkets kontrollarbete. Man ansåg att Skatteverkets information gav upphov till en ökad upptäcktrisk hos de skattskyldiga som kunde till att fler rättelser vidtogs.

⁹⁴ Homlquist och Lindmark, 2016, s. 127.

⁹⁵ Prop. 2010/11:165, s. 1214 samt SOU 1982:55, s. 85.

⁹⁶ Prop. 2010/11:165, s. 943.

Det ansågs därför viktigt att ändra lagen på ett sådant sätt att en rättelse även kunde vidtas efter sådan information om generella kontrollaktioner.⁹⁷ Vad detta mer exakt skulle innebära angavs aldrig. I och med ändringen, tydliggjordes det dock att tidigare praxis på området fortsatt skulle ge vägledning till den del denna handlade om självrättelser som görs i andra situationer än vid information om generella kontrollaktioner.⁹⁸

4.1.1 Rättelsens formkrav

Varken i lag eller i förarbeten finns det krav på att rättelsen ska vara skriftlig eller vidtas inom viss tid för att den ska vara giltig. En rättelse kan alltså göras även muntligen samt före eller efter slutlig skatt har fastställts, men maximalt upp till tio år tillbaka i tid då preskription för de grövre skattebrotten inträder. I förarbetet förespråkas det dock att rättelsen är skriftlig. Detta eftersom det är den rättandes ansvar att rättelsen är fullständig och att den kommer myndigheten tillhanda.⁹⁹

Enligt vad som anges i 12 § SBL ska rättelsen vara en sådan åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp. Redan tidigt, år 1955, uttryckte Sandström att oriktigheterna närmre måste angivas, för att regeln om rättelse ska äga tillämpning. Jareborg tillsammans med Asp och Ulväng har vidare uttryckt ett krav om att myndigheten måste få sådana uppgifter att det belopp som ska rättas kan hänföras rätt beskattningsperiod samt att det måste finnas en förklaring från den uppgiftsskyldige att det är fråga om en rättelse.¹⁰⁰ Dessa uttalanden har stöd av rättsfallen NJA 1960 B 25 samt NJA 1971 s. 371.

I förarbetet skrivs det att rättelsen bör redogöra för vad den uppgiftsskyldige avser att rätta och vara så fullständig att myndigheten kan göra en korrekt beräkning av skatten. Det uttalas även att kraven inte bör ställas för högt. En ofullständig rättelse ska enligt förarbetet innebära ansvarsbefriande verkan för den uppgiftsskyldige så långt som rättelsen täcker de oriktiga uppgifterna. Det skrivs också att rättelsen ska kunna företas på uppdrag av ombud men att det bör krävas någon form av aktivitet av den uppgiftsskyldige själv för att ombudet ska godtas.¹⁰¹ Skulle t.ex. en person som medverkat till skattebrott enligt SBL göra en rättelse ska det inte med automatik innebära en ansvarsbefrielse för de övriga inblandade.¹⁰²

4.1.2 Rekvisitetet ”på eget initiativ”

I och med ändringen av lagens lydelse år 2012 skrevs det i förarbetet att utgångspunkten för att bestämma huruvida en rättelse inte kan vara gjord på eget initiativ ska vara huruvida den uppgiftsskyldige haft anledning att tro

⁹⁷ Prop. 2010/11:165, s. 478. Se även Holmquist och Lindmark, 2016, s. 61.

⁹⁸ Prop. 2010/11:165, s. 943.

⁹⁹ Prop 1971:10, s. 161.

¹⁰⁰ Asp m.fl., 2013, s. 390-391 samt Almgren och Leidhammar, 2016, s. 56.

¹⁰¹ SOU 1969:42, s. 199-200; Prop. 1971:10, s. 161, s. 261 samt s. 270

¹⁰² Simon Almendal, 2005, s. 225-226.

att Skatteverket, i det enskilda fallet, har uppmärksammat den oriktiga uppgiften. Det skrivs även att om det däremot skulle vara så att myndigheten har beslutat om revision eller annan typ av kontroll av den uppgiftsskyldige som omfattar den aktuella frågan, kan rättelsen inte anses vara gjord på eget initiativ. I detta fall tyckts det därmed krävas att en bedömning görs av huruvida myndighetens kontroll ”omfattat den aktuella frågan” eller ej. Vidare skrivs det i förarbetet att en rättelse inte ska anses gjord på eget initiativ om den görs efter att den uppgiftsskyldige av någon annan anledning har fått skäl att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet. Har rättelsen däremot vidtagits på grund av myndighetens information om generella kontrollaktioner, så ska den anses vara gjord på eget initiativ.¹⁰³

Det tidigare förarbetet från år 1971 ska, enligt 2011 års förarbete, fortfarande äga tillämpning, med undantag för reglernas innebörd avseende de generella kontrollaktionerna.¹⁰⁴ På ett liknande sätt skrivs det i detta tidigare förarbete att utgångspunkten för bedömningen om en rättelse är frivillig ska vara huruvida den uppgiftsskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av myndigheten.¹⁰⁵ I 2011 års förarbete finns dock uttrycket ”kommer att upptäckas” inte med och det ges heller inte någon särskild anledning till detta. En möjlig förklaring skulle kunna vara att myndighetens kontrollmetoder har utvecklats i sådan grad sedan år 1971 att det inte längre anses motiverat att ha med formuleringen. Pia Wiberg, skattejurist på PwC, diskuterar saken i sin artikel i Skattenytt. Hon ställer frågan om det nya förarbetet åsyftar en tillämpning där en rättelse kan göras på eget initiativ så länge Skatteverket inte har upptäckt uppgiften. Vidare ställer hon sig frågande till hur det i så fall blir om Skatteverket beslutat om en revision men inte upptäckt den oriktiga uppgiften i fråga.¹⁰⁶ Enligt min mening bör det inte läggas särskilt stor vikt vid ändringen eftersom förarbetet inte ger någon förklaring härtill.

Av förarbetet från 1971 framgår även att en rättelse som utgångspunkt bör anses frivillig då myndighetens begärda upplysning varit av rutinmässig art och inte haft något samband med den oriktiga uppgiften. En omständighet som tvärtom talar emot att en rättelse bör vara frivillig är att myndigheten särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Att myndigheten kommit så långt i sin kontroll att de begärt upplysningar av den skattskyldige, ska enligt förarbetet, inte heller innebära att en senare inkomen rättelse vara frivillig.¹⁰⁷ Om rättelsen görs efter att myndigheten offentliggjort att en bankkontroll ska äga rum beträffande personer som har samma första bokstav i sitt efternamn eller om rättelse görs efter att myndigheten påbörjat en granskning eller lämnat meddelande om att granskning kommer att ske av den uppgiftsskyldige i fråga, så bör

¹⁰³ Prop. 2010/11:165, s. 943.

¹⁰⁴ Prop 2010/11:165, s. 943.

¹⁰⁵ Prop. 1971:10, s. 269-271.

¹⁰⁶ Wiberg, 2012, s. 209.

¹⁰⁷ Prop. 1971:10, s. 261 samt s. 269-271.

rättelsen inte vara frivillig.¹⁰⁸ I anslutning till dessa uttalanden skrivs det att riktlinjerna inte ska äga tillämpning om det framkommer att den uppgiftsskyldige varit ovetandes om myndighetens särskilda intresse.¹⁰⁹ Om den uppgiftsskyldige varit ovetandes om myndighetens kontakt kan det alltså, trots allt, innebära att rättelsen är frivillig. I förarbetet påpekas det vidare att det är upp till domstolen att avgöra vad som ska anses vara frivilligt utifrån de rådande omständigheterna från fall till fall.¹¹⁰ Riktlinjerna som räknas upp bör därför inte vara avsedda att ge någon uttömmande uppräkningslista men de bör ändå ha betydelse tillämpningen, även i fortsättningen.

Förklaringarna i förarbetena kan härledas till uttalanden som tidigare gjorts i doktrin.¹¹¹ Sandström uttryckte sig, även här, tidigt om frivillighetsrekvisitet. Han menade att rättelsen ska ha gjorts av en ”inre påverkan” som medfört att deklarerandes egen ändrade inställning till sanningskravet ändrats. Som exempel anförde han att en rättelse ska anses frivillig om den föranletts av att myndigheten helt allmänt upplyst den uppgiftsskyldige om påföljderna vid lämnande av oriktig uppgift. Om myndigheten däremot kontaktat den uppgiftsskyldige och ställt frågor som fått den uppgiftsskyldige att bli orolig så ska en rättelse som gjorts därefter inte vara frivillig. Enligt Sandström ska alltså en rättelse som skett utav påverkan av en yttre omständighet inte anses vara frivillig.¹¹²

Eriksson knyter an till dessa antaganden men hävdar dessutom att den yttre omständigheten måste gett den uppgiftsskyldige anledning att räkna med att den oriktiga uppgiften har blivit känd eller kommer att bli känd för myndigheten för att rättelsen ska framtas möjligheten till att vara frivillig. Enligt honom kan denna omständighet vara att myndigheten vidtagit åtgärder som har samband med kontrollen över den uppgiftsskyldige eller t.ex. en misstanke om annat brott för vilket förundersökning inletts.¹¹³ Eriksson menar att enbart en oro hos den uppgiftsskyldige inte utesluter rättelsens frivillighet. Om personen däremot rättar till följd av ett nödvång anser han att rättelsen inte bör vara frivillig.¹¹⁴ Eriksson anser vidare att en rättelse som görs efter att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att myndigheten avser göra en kontroll, som hade kunnat innebära ett upptäckande av den oriktiga uppgiften, inte ska vara frivillig. En rättelse som görs efter att myndigheten beslutat om revision hos person som den uppgiftsskyldige haft ekonomiska förbindelser med bör inte heller rättelsen vara frivillig, vilket även bekräftas av förarbetet från 1971.¹¹⁵ Sandström påpekar också att bedömningstidpunkten för huruvida rättelsen ska anses

¹⁰⁸ SOU 1969:42, s.198.

¹⁰⁹ Prop. 1971/10, s. 261.

¹¹⁰ SOU 1969:42, s. 241.

¹¹¹ Se t.ex. Sandström, 1955 samt Eriksson, 1961.

¹¹² Sandström, 1955, s. 155-156 samt Sandström, 1940, s. 400.

¹¹³ Eriksson, 1961, s. 53.

¹¹⁴ Eriksson, 1966, s. 61-62.

¹¹⁵ Eriksson, 1961, s. 53 samt Prop. 1971:10, s. 161.

vara frivillig ska ligga vid rättelsens avlämnande vilket också senare bekräftats i praxis.¹¹⁶

I nutida doktrin ges inte mycket mer ledning för bestämmelsernas innebörd än det som tagits upp i förarbetena och praxis. Thornstedt, Eklund och Rabe diskuterar dock förhållandet mellan myndighetens kontakt och den senare inlämnade rättelsen. De hävdar, precis som Eriksson, att det måste finnas ett samband eller anknytning däremellan för att rättelsen inte ska kunna anses frivillig. Som exempel anger de att en revision avseende tomtförsäljning inte ska ha samband med en rättelse som rör anställningsinkomster. De skriver även att det i praktiken borde vara mycket svårt utröna det som står i förarbetsuttalandet, om vad den skattskyldige faktiskt trott, och att rättelser därför kommer anses frivilliga så länge myndigheten inte tagit kontakt med personen individuellt eller genom oanmälda kontroller hos en viss företagsgrupp.¹¹⁷

4.1.3 Frivilligt tillbakaträdande

I doktrinen påstås det på flera håll att det skatterättsliga rekvisitet om frivillighet vid rättelse ska tolkas på samma sätt som det straffrättsliga frivillighetsrekvisitet i 23 kap. 3 § BrB.¹¹⁸ Även i ett kammarrättsmål har domstolen hänvisat till sådant påstående.¹¹⁹ Det kan tyckas märkligt att frivilligt tillbakaträdande från brott som infördes ungefär 20 år efter bestämmelsen om självrättelse, ska ge ledning för dess innebörd.¹²⁰

Övervägandet för vad som utgör ett frivilligt tillbakaträdande enligt 23 kap. 3 § BrB ska ske mellan då gärningsmannen bedömt risken för upptäckt som allt för stor och därför tillbakaträtt, samt då gärningsmannen ansett sig ha något särskilt skäl att tro att han riskerar bli upptäckt i det aktuella fallet och därför känt sig tvingad att tillbakaträda. I det senare fallet ska tillbakaträdandet inte anses frivilligt. Ett frivilligt tillbakaträdande anses föreligga om det t.ex. skett på grund av gärningsmannens allmänna rädsla för upptäckt, en moralisk sinnesförändring eller en ånger som grundas på insikt om det orätta i beteendet.¹²¹ Jareborg, Asp och Ulväng anser att ett tillbakaträdande även är frivilligt om det av allmänna skäl inte längre känns lockande att fullfölja gärningen för gärningsmannen eller då tanken på risken för straff gjort sig påminnd. Om tillbakaträdandet sker av misstag ska det däremot inte anses frivilligt.¹²² De konstaterar dessutom att en självrättelse i enlighet med det sagda är frivillig om den skett utan tvång av yttre omständigheter.¹²³

¹¹⁶ Sandström, 1955, s. 155-156 samt NJA 2004 s. 692.

¹¹⁷ Thornstedt m.fl., *Skatte- och avgiftstillägg*, s. 61-62.

¹¹⁸ Zila, 12 § skattebrottslagen, Lexino; Almgren och Leidhammar, 12 § skattebrottslagen, Zeteo; Thornstedt m.fl., *Skattebrotten*, s. 93 samt Almgren och Leidhammar, 2016, s. 200.

¹¹⁹ Kammarrätten i Stockholm, 2002-04-08, mål nr. 6019-1999.

¹²⁰ Simon Almendal, 2005, s. 220-221.

¹²¹ Simon Almendal, 2005, s. 220-221.

¹²² Asp m.fl., 2013, s. 392-393.

¹²³ Asp m.fl., 2013, s. 393-394.

Att vi har en ordning där det går att tillbakaträda från fullbordat brott är i grunden oförklarad och reglerna saknar styrande principer. Bestämmelserna innebär i själva verket att något som är gjort görs ogjort. Den juridiska kausaliteten är omvänd. Trots reglerna till sin form inte riktigt passar in i vårt rättssystem kan de dock anses fylla en viktig funktion. Till exempel så får de som ångrar sig en andra chans. Reglerna uppmuntrar även till att undanröja den fara som skapats. Jareborg, Asp och Ulväng menar att lagen på sätt och vis ger förståelse för mänsklig ofullkomlighet vilket förbättrar medborgarnas skattemoral. De menar att det finns situationer där en person inte har, eller har, kunnat följa lagen men ändå inte bör klandras. Den som är ärlig inte ska riskera straff, även om ärligheten är sent påtänkt. Att rättsordningen tillhanda håller en sådan möjlighet snarare stärker lagens auktoritet än vad den försvagar. Det förutsätts dock att de uppgiftsskyldiga känner till lagstiftningen och dess utformning så att de kan dra nytta av rättelsemöjligheten.¹²⁴

4.2 Bakgrund och syfte

För att få en djupare förståelse för reglerna om självrättelser kommer här en tillbakablick i tiden avseende reglernas funktion, syfte och förändring sedan införandet.

Som nämndes i uppsatsens andra kapitel så har en form av beskattning utgått från medborgarna till staten århundranden tillbaka i tid. Syftet med skatten var till en början att den skulle finansiera landets försvar och rättssystemet. Med tiden kom området att utvecklas och omfatta även andra typer av intressen, varför skatteuttaget också ökade. Enkelt kan man beskriva det genom att skattens uppgift genom tiderna varit att täcka statens kostnader.

Ursprungsregeln om självrättelse tillkom snart efter industrialiseringens genombrott i början på 1900-talet. Bakgrunden till dess införande var den tidens ökande befolkning och övergången till andra typer av huvudsakliga inkomstkällor, behövde skattesystemet då revideras. Tidigare hade beskattningen skett främst genom tullmedel och genom indirekt beskattning i förhållande till ägande och brukande av jorden.¹²⁵ Taxeringsmännen ute i byarna samlade in uppgifterna som skulle ligga till grund för beskattningen.¹²⁶ I och med den växande befolkningen blev det alltmer betungande för taxeringsmännen att utföra sitt jobb. Från år 1860 till år 1999 ökade invånarantalet i Sverige från ca 4 miljoner till 8,9 miljoner.¹²⁷ Denna utveckling krävde alltså att det tillkom en förändring.

År 1902 togs ett första steg till förändring och det infördes ett nytt system med progressiv inkomstskatt. I och med detta infördes även systemet med

¹²⁴ Asp m.fl., 2013, s. 369 samt s. 383-384.

¹²⁵ Nationalencyklopedin, ”Offentliga sektorn”; Prop. 1969:42, s. 86 samt SOU 1995:10, s. 81.

¹²⁶ Sandström, 1940, s. 68.

¹²⁷ Nationalencyklopedin, ”Offentliga sektorn”.

obligatorisk självdeklaration och en skyldighet att avlämna vissa kontrolluppgifter.¹²⁸ Det är samma grundläggande principer som gäller för det än idag. I och med att ansvaret för att lämna uppgifter för beskattning övergick från skattefogde till skattskyldig underlättades fogdens arbete avsevärt men det krävde också att sanktioner infördes för de fall då de skattskyldiga lämnade felaktiga uppgifter.¹²⁹ Genom detta kunde man säkerställa en korrekt beskattning. Såväl underlåtenhet som lämnande av felaktig uppgift utgjorde ett brott enligt 1902 års inkomstskatteförordning. Brottet var fullbordat först då taxeringsbeslutet fastställts hos myndigheten. Det innebar att den som rättade felaktig uppgift innan taxeringen fastställts undvek påförande av straff. Det fanns dock ingen lag som reglerade detta direkt utan rättelsemöjligheten förelåg i och med brottsbeskrivningens utformning.¹³⁰

År 1910 infördes en ny taxeringsförordning.¹³¹ Enligt denna var brottet om lämnande av felaktig uppgift fullbordat vid avgivandet av uppgiften vilket innebar att rättelse av felaktig uppgift inte länge var möjligt.¹³² Ungefär elva år senare ändrades detta genom ett tillägg till taxeringsförordningen i 1921 års förordning.¹³³ Samtidigt som det straffbara området utvidgades och straffpåföljden skärptes infördes en nämligen en bestämmelse om möjlighet till själv rättelse, utan någon närmare motivering härtill. Ett beriktigande skulle enligt den nya regeln vidtas innan taxeringen fastställts för året och skulle ske av egen drift för att straffrihet skulle inträda. Med uttrycket beriktigande avsågs de fall när den skattskyldige ändrade eller återkallade ett förut lämnat oriktigt meddelande.¹³⁴

För att beriktigandet skulle anses gjort av egen drift krävdes, enligt Sandströms uttalanden i doktrinen, att det inte vidtagits på grund av en yttre tillfällighet som påverkat den uppgiftsskyldige att beriktiga uppgiften mot dennes egna egentliga önskan. Med detta åsyftade Sandström situationer som då beskattningsmyndigheten gjort förfrågningar vilka fått den skattskyldige att bli orolig eller om beskattningsmyndigheten förordnat en granskning och den skattskyldige då inser att felaktigheten kommer upptäckas. Om det däremot var den uppgiftsskyldiges egna ändrade inställning till sanningskravet skulle beriktigandet anses vara gjort av egen drift.¹³⁵ Utgångspunkten i bedömningen låg alltså här i deklarerantens egna ändrade inställning.¹³⁶ Eftersom att brottet för lämnande av felaktig uppgift fullbordades vid avgivandet av uppgiften innebar denna nya regel om själv rättelse att det gick att undgå straff för ett redan fullbordat brott.

¹²⁸ SOU 1995:10, s. 81.

¹²⁹ Sandström, 1940, s. 320.

¹³⁰ Sandström, 1940, s. 399.

¹³¹ 1910:117 om taxeringsmyndighet och förfarandet vid taxering.

¹³² Sandström, 1940, s. 399-400.

¹³³ Prop. 1921:213.

¹³⁴ Sandström, 1940, s. 399-400. Se även SOU 1995:10 s. 82-83

¹³⁵ Sandström, 1940, s. 399-400. Se även SOU 1995:10 s. 82-83

¹³⁶ Simon Almendal, 2005, s. 77.

Under 1930-talet fortsatte expanderingen av industrin och välståndet bland befolkningen att öka. Avgivandet av oriktiga självdeklarationer hade också ökat till följd av bl.a. bristande kontrollarbete hos myndigheterna. Skattemoralen i samhället var på denna tid dålig.¹³⁷ Det ansågs vara en lindrig företeelse att lämna oriktiga uppgifter för beskattningen.¹³⁸ För att hämma dessa tendenser skärpte man genom 1935 års lagstiftning straffen för skattebrotten, utökade brottens tillämpningsområde och ökade skyldigheten att lämna kontrolluppgifter.¹³⁹ Bestämmelsen om självrättelse fick vara kvar men infördes i anslutning till de olika författningar som fanns, bl.a. i 143§ 4 mom. 1935 års lag.¹⁴⁰ Regeln utvidgades också på så vis att ett beriktigande kunde företas såväl före som efter fastställt taxeringsbeslut.¹⁴¹ I förarbetet menade man att syftet var att inte oväsentliga belopp, som tidigare undanhållits, efter införandet av regeln skulle komma att deklarerars. Detta i likhet med syftet till den dåvarande tyska lagstiftningen. Kravet på att beriktigandet skulle vidtas av egen drift kvarstod.¹⁴²

På 1940-talet var skattemoralen fortfarande mycket dålig, andra världskrigets utbrott hade lett till ökade statsutgifter som finansierades med höjda skatter. År 1941 inleddes en utredning vari man ville skärpa skattebrottsstraffen ytterligare och samla brotten i en enda lag.¹⁴³ I och med denna utredning framfördes förslag om att plocka bort möjligheten till självrättelse eftersom bestämmelsen ansågs hindra straffbestämmelsernas effektivitet. Utredningen ansåg att regeln var udda eftersom den innebar strafffrihet vid tillbakaträdande från fullbordat brott.¹⁴⁴ Förslaget fick dock stor kritik bland annat av Svea hovrätt som bl.a. anförde att ett borttagande av regeln skulle motverka ett förbättrat taxeringsresultat vilket var regelns själva syfte. Bank- och finansinspektionen skrev i sitt yttrande att skattebrottet kunde till sin utformning liknas med försök till bedrägeri eftersom skattebrottet ansågs fullbordat innan någon skada skett. Då det hade införts en regel om frivilligt tillbakaträdande från brott i strafflagen samma år ansåg de att det var märkligt att regeln om självrättelse nästan samtidigt skulle plockas bort. De menade emellertid att en borte gräns för när rättelse skulle kunna ske kunde vara en lämpligare lösning.¹⁴⁵ I utredningen diskuterades huruvida de allmänna straffrättsliga reglerna om strafflindring skulle kunna tillämpas även vid skattebrott, men kom fram till att det inte var lämpligt. Detta eftersom att reglerna om strafflindring gäller såvida det inte uppkommit avsevärd olägenhet vilket skulle kunna leda till tillämpningssvårigheter i det fall rättelsen görs efter slutlig skatt fastställts.¹⁴⁶

¹³⁷ SOU 1995:10, s. 83-84.

¹³⁸ Simon Almendal, 2005, s. 78.

¹³⁹ Simon Almendal, 2005, s. 77.

¹⁴⁰ Sandström, 1955, s. 152.

¹⁴¹ Sandström, 1940, s. 401.

¹⁴² Sandström, 1940, s. 353 samt SOU 1933:27, s. 215.

¹⁴³ SOU 1995:10, s. 84.

¹⁴⁴ SOU 1942:31, s. 81.

¹⁴⁵ Prop. 1943:140, s. 60.

¹⁴⁶ SOU 1969:42, s.197.

Resultatet av utredningen blev den nya skattestrafflagen (1943:313).¹⁴⁷ Alla olika skattebrott som funnits i skilda författningar samlades då i en lag och en bestämmelse om självrättelse som liknade de tidigare kom till i lagens 3 §.¹⁴⁸ Den som frivilligt rättade oriktig uppgift, skulle enligt denna regel, vara fri från straff. Uttrycket av egen drift byttes alltså ut mot begreppet frivilligt. Departementschefen ansåg det var lämpligt eftersom samma formulering användes i den nya regeln i strafflagen om frivilligt tillbakaträdande från brott.¹⁴⁹ Uttrycket rätta, skulle på samma sätt som uttrycket beriktigande, innebära att den skattskyldige skulle lämna en tidigare förtegen uppgift som fullständigade tidigare avgiven deklaration eller försäkran. Rättelsen skulle innebära att beskattningen blev den samma som om fullständiga uppgifter lämnats från början.¹⁵⁰ Om en anmälan till beskattningsmyndigheten gjordes om att det fanns oriktigheter i tidigare deklaration eller försäkran och denna fullföljdes senare genom en rättelse skulle det innebära att bedömningen om huruvida rättelsen var frivillig skulle göras med hänsyn till förhållandena vid den första anmälan.¹⁵¹

Under efterkrigstiden utvidgades skatteregleringen eftersom utbyggnaden av den offentliga verksamheten och socialförsäkringssystemet skulle finansieras. Regelsystemet kompletterades med nya regler, mervärdesskatten infördes och marginalskatterna höjdes rejält. Skattelagstiftningen påfrestades eftersom den var anpassad till förhållandena i början av seklet.¹⁵² Straffskärpningen som tillkommit i och med skattestrafflagen år 1943, bidrog till att mer bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art kom att prövas i domstol. Domstolarna var hårt belastade vilket medförde att det var nödvändigt att begränsa antalet åtalsanmälningar. Detta ledde till ett sanktionssystem som träffade lagöverträdarna ojämt och slumpvis.¹⁵³

År 1965 tillsattes en utredning där man ville underlätta för domstolarna genom att införa ett administrativt sanktionssystem som kunde tillämpas av Skattemyndigheten. Sanktionssystemet skulle vara till för de lindrigare fallen av skatteundandragande. Tidigare hade även denna typ av undandragande i princip bara hade kunnat sanktioneras genom åtal.¹⁵⁴ År 1971 infördes skattetillägget som sådan administrativ påföljd samtidigt som skattestrafflagen (1943:313) ersattes med skattebrottslagen (1971:69), SBL. Tanken var att skattetillägget skulle utgå så snart en objektiv överträdelse av skattelagstiftningen konstaterats.¹⁵⁵ I och med införandet av skattetillägget så effektiviserades arbetet mot skatteundandragande. Fler överträdelser av skatteförfattningarna kunde angripas, antalet domar för skattebrott minskade

¹⁴⁷ Skattestrafflag given Stockholms slott den 11 juni 1943.

¹⁴⁸ Prop. 1943:140, s. 61.

¹⁴⁹ Prop. 1943:140, s. 116 och s. 122.

¹⁵⁰ Sandström, 1955, s. 153-154.

¹⁵¹ Sandström, 1955, s. 155-156.

¹⁵² Lodin m.fl., 2015, s. 9-10.

¹⁵³ Thornstedt m.fl., *Skatte- och avgiftstillägg*, s. 11.

¹⁵⁴ Simon Almendal, 2005, s. 81-84.

¹⁵⁵ SOU 1969:42, s. 250.

och ökade statens inkomster med ett par hundra miljoner kronor per år.¹⁵⁶ Vid införandet av skattetillägg ansåg man att en regel om frivillig rättelse behövdes även där. Eftersom skattetilläggets syfte var att tvinga fram riktiga uppgifter för beskattningen så ansågs en frihet från skattetillägg genom en rättelse vara motiverad.¹⁵⁷ Den självrettelseregeln som tidigare använts vid skattebrott infördes därmed även i taxeringsförordningen (1956:623) 116b§.

Vid införandet av SBL placerades bestämmelsen om frivillig rättelse i 12§. Regeln fick i stort sätt samma lydelse som den tidigare haft i skattestrafflagen. Lagstiftaren förtydligade dock kravet om att rättelsen även skulle innebära att rätt skatt kunde påföras. I utredningen påpekades det att det var värdefullt med en regel som gjorde det möjligt för den som lämnat en oriktig uppgift att frivilligt kunna rätta den utan risk för straff. Annars skulle följden kunna bli att den som en gång lämnat en oriktig uppgift tvingades fortsätta med detta år efter år för att inte bli upptäckt.¹⁵⁸

I och med SBL ändrades brottet vid lämnande av oriktiga uppgifter till att bli ett effektsbrott vilket innebar att brottet var fullbordat först då beskattningsmyndigheten tagit ett beslut om slutlig skatt.¹⁵⁹ Detta påverkade inte möjligheten till rättelse mer än att bedömningen kring rättelsens frivillighet inte behövdes göras om rättelsen lämnats innan beslutet tagits av beskattningsmyndigheten. Självrettelsereglernas lydelse kvarstod enligt 1971 års lydelse fram till och med år 2012. År 1996 ändrade man tillbaka skattebrottet vid lämnande av oriktig uppgift till ett farebrott. Fullbordanspunkten placerades återigen till den tidpunkt faran för undandragande av skatt eller avgift uppstod, dvs. vid avlämnandet.¹⁶⁰ Detta, enligt förarbetena, av praktiska- och rättssäkerhetsskäl.¹⁶¹

Reglernas grund och syfte har sammanfattningsvis pendlat genom åren. Till en början var syftet att reglerna de skulle bidra till att undanhållna belopp skulle deklarerats. I ett senare förarbete till 12 § SBL angavs syftet vara att se till att fel kan rättas istället för att samma fel ska behöva tas med år efter år i deklarationen. När sedan skattetillägget infördes angavs syftet vara att framtvunga ett korrekt uppgiftslämnande. I bidragbrottslagen (2007:612) finns också en regel om frivillig rättelse vilken skulle kunna ge ledning för reglerna om självrettelse. Syftet med dessa regler är begränsa skadliga verkningar på samhällsekonomin.¹⁶²

4.3 Beviskrav och bevisbörda

Vad det gäller beviskravet vid självrettelse finns några riktlinjer som utmynnats genom praxis. I ett fall från HFD har domstolen kommit fram till

¹⁵⁶ Thornstedt m.fl., *Skatte- och avgiftstillägg*, s. 18-19.

¹⁵⁷ SOU 1969:42, s. 241 samt Prop. 1971:10, s. 269.

¹⁵⁸ SOU 1969:42, s. 197.

¹⁵⁹ Simon Almendal, 2005, s. 81-84.

¹⁶⁰ Simon Almendal, 2005, s. 87-89.

¹⁶¹ Prop. 1995/96:170, s. 167-168.

¹⁶² Asp m.fl., 2013, s. 383-384.

att bevisbördan för huruvida självrättelsen lämnats till Skatteverket, och vid vilken tidpunkt denna ska anses ha inkommit, bör åvila den skattskyldige.¹⁶³ I rättsfallet menar KamR, vilket HFD även instämde till, att möjligheten för den som påstår sig ha gett in en handling till en myndighet att förebbringa bevisning om att så har skett är betydligt större än myndighetens möjlighet att bevisa att handlingen inte har inkommit.

Inom straffprocessen är det, enligt NJA 2004 s. 692, åklagaren som har bevisbördan angående huruvida självrättelsen inte är gjord frivillig. För att rättelsen inte ska anses vara frivillig krävs det att åklagaren bringar så mycket bevisning att rättelsen framstår som obefogad. HD menade även att rättelsen kunde framstå som obefogad redan av den allmänna situation i vilken handlingen företogs.

Inom den skatterättsliga processen menade KamR i ett mål från 2002, mål nr 6019-1999, att det är Skatteverket som har bevisbördan att motbevisa att rättelsen skett frivilligt. KamR anser i målet att beviskravet vid skattetilläggsärenden bör ställas högre än beviskravet som tillämpas i den ordinarie taxeringsprocessen. Vidare motiverar KamR sitt avgörande genom att hänvisa till bevisbördan avseende 23 kap. 3§ BrB, där åklagaren ska motbevisa det frivilliga tillbakaträdandet.¹⁶⁴ Enligt min mening borde snarare bevisbördan och beviskravet vid utdömandet av skattetillägg och fastställandet av oriktig uppgift motivera att bevisbördan placeras på Skatteverket även vid rättelsers frivillighet.

4.4 Skatteverkets hantering av rättelser

Då en fullständig rättelse inkommer till Skatteverket på den uppgiftsskyldiges egna initiativ ska myndigheten antingen vidta omprövning på den skattskyldiges initiativ eller i det fall sexårsfristen gått ut, vidta efterbeskattning enligt reglerna i 66 kap SFL. Efterbeskattning ska i sådant fall beslutas inom ett år från utgången av det kalenderår då förutsättningen inträffade dvs. då rättelsen inkom. Omprövningen eller efterbeskattningen till följd av rättelsen medför att personen i fråga beskattas som om den oriktiga uppgiften aldrig lämnats, dock med till rätetillägg på den tidigare oredovisade skatten.¹⁶⁵

Cecilia Gunne och Staffan Andersson är två skattejurister som biträder uppgiftsskyldiga vid deras självrättelser. De har i skilda artiklar i Svensk skattetidning respektive Skattenytt skrivit att Skatteverket varit lyhörda kring rättelser vid deras kontakt med dem. De menar att det oftast går diskutera materiella frågor med Skatteverket innan rättelsen lämnas in. Detta medför att myndigheten inte behöver redogöra för den uppgiftsskyldiges

¹⁶³ KamR:s uttalande i RÅ 2004 ref. 11.

¹⁶⁴ Kammarrätten i Stockholm, 2002-04-08, mål nr. 6019-1999.

¹⁶⁵ Bengtsson, 2014, s. 300-301 samt Simon Almendal, 2005, s. 228.

förhållanden i detalj i sina beslut, vilket innebär att den uppgiftsskyldige undgår att uppgifter offentliggörs.¹⁶⁶

4.5 Komparativ utblick

De permanenta bestämmelserna om rättelse som finns i Sverige är tämligen unika. Det finns dock liknande regler i Norge och Tyskland.¹⁶⁷ Flertalet länder runt om i världen har däremot använt sig av en annan typ av ansvarsbefriande metod, skatteamnesti. Metoden går i stora drag ut på att staten sätter ut en tidsperiod under vilken de uppgiftsskyldiga kan vidta rättelse av felaktiga uppgifter under mer förmånligare omständigheter än vad som annars varit aktuella.

Skatteamnestierna har oftast använts som ett verktyg för att försöka stärka landets ekonomi och minska dess budgetunderskott. Själva tillvägagångssättet för amnestierna har t.ex. varit att länderna sänkt den normalt gällande skattesatsen, gett lovordanden om att återinvestera kapitalet i den lokala ekonomin, gett garantier till den skattskyldige om fullständig anonymitet eller utlovat ansvarsfrihet från tidigare skatteskulder eller böter. Vissa länder har även infört en typ av straffskatt för de som gör en rättelse, däribland Grekland, Portugal och Belgien. Trots straffskatten har skatteamnestin ändå erbjudit gynnsammare förutsättningar än vad som annars varit gällande.¹⁶⁸

I en artikel av Leonard och Zeckhauser diskuteras effekten av att en stat använder sig av skatteamnesti. De anser att det finns tre typfall av personer i förhållandet till skatteamnestier. Den första personen är den som redan räknat med alla möjliga situationer som kan uppstå i och med skatteundrandragandet. Denna person kommer inte göra någon rättelse i och med en skatteamnesti eftersom personen redan räknat med att inte behöva göra en sådan. Den andra personen är den person som ångrar sig och därmed kommer använda sig av rättelsemöjligheten. Den tredje personen är den person som gjort ett misstag. Om personen upptäcker misstaget kommer även denna person använda sig av amnestin. Av dessa tre typfall menar författarna alltså att det enbart är personen i typfall två och tre som använder sig av metoden. Detta anser de kan ge negativa effekter på så sätt att de laglydiga skattebetalarna ogillar att de som missbrukat skattesystemet får möjlighet till rättelse. Rent allmänt hävdar de också att amnestier kan ge folket anledning att tro att det kommer komma fler framtida amnestier vilket minskar deras incitament till att lämna korrekta uppgifter till beskattningen. Å andra sidan hävdar de att en amnesti kan förbättra regelefterlevnaden i landet eftersom folket inte längre tvingas att undanhålla tidigare

¹⁶⁶ Gunne, 2011, s. 732 samt Andersson, 2012, s. 201-202.

¹⁶⁷ Skatteetaten, om frivillig retting; SOU 1982:55 s. 148. Se även Lingningsloven (1980-06-13-24), lignl, kap. 10 § 10-3 c (Skatteforvaltningsloven (2016-05-27-14) kap. 14 § 14-4 d, ikraftträdande 2017-01-01) avseende Norge samt Abgabenordnung, AO, 371 § avseende Tyskland.

¹⁶⁸ Devroe, 2005, s. 217-226.

felaktigheter.¹⁶⁹ Angelini som i sin tur hänvisar till Burns och Rachlin tar i en annan artikel upp andra fördelar med skatteamnesti. De anser att det är förnuftigt av stater att använda skatteamnesti, dels eftersom statens utredningskostnader minskar, dels att sparas in fängelseplatser. Enligt deras mening borde en amnesti vara en bra affär från statens synvinkel.¹⁷⁰

¹⁶⁹ Leonard och Zeckhauser, 1987, s. 55-85.

¹⁷⁰ Angelini, 1987, s. 195.

5 Tillämpning i praxis

5.1 Inledande anmärkningar

I praxis har domstolarna fört mycket kortfattade resonemang kring rättelsers giltighet. I övervägande antal rättsfall har domstolen på ett eller annat sätt fört resonemang kring de riktlinjer som finns i förarbetena.¹⁷¹

Nedan kommer det att redogöras för de rättsfall som enligt min mening utmärker sig på sätt som kan vara intressant för att skapa en tydligare bild över var gränsen går mellan en rättelse som ger ansvarsbefriande verkan, respektive en rättelse som inte gör det. I genomgången kommer det inte göras någon avgränsning till de rättsfall som enligt förarbetet från 2011 inte ska vara aktuella längre, i och med det nya undantaget som angavs i förarbetet till 49 kap. 10 § 2 SFL, vid information om generella kontrollaktioner. Detta för att det inte går att avgöra vilken omfattning uttalandet i förarbetet kommer få i den framtida rättstillämpningen. En uppdelning kommer ändå göras mellan rättsfall avseende beskattningsåret till och med år 2012 och de rättsfall som tillkomit därefter. Detta dels för att lagtexten fått ny lydelse, dels för att rättsfallen ligger närmre i tid. De mål som handlar om rättelsens utformning och formkrav kommer också tas upp separat. Rättsfallen kommer att presenteras i kronologisk ordning, följt av en kort kommentar för att sedan i kapitel sex analyseras närmre.

I förarbetena till de lagändringar som skett genom åren har det sagts att lydelsen ska anses vara den samma till den del ändring inte skett och även att äldre praxis fortsatt ska äga betydelse för rättstillämpningen.¹⁷² Detta innebär att även rättsfall som tillkommit långt tillbaka i tid kommer användas för att undersöka gällande rätt. Eftersom bestämmelserna i SFL och SBL ska tolkas på samma sätt kommer de rättsfall som presenteras, både vara från förvaltingsdomstolarna och de allmänna domstolarna.¹⁷³ Den praxis som finns avseende 12 § SBL är alltså även aktuell för 49 kap. 10 § 2 SFL och tvärt om.¹⁷⁴

5.2 Rekvisitet ”frivillig”

Det tidigaste rättsfallet som är intressant för undersökningen av bestämmelsernas innebörd är NJA 1946 s. 306. X hade i detta fall fått kännedom om att myndigheten avsåg utföra bankkontroll i den bank där X var styrelseledamot samt varifrån han fått ränteintäkter. X vidtog då rättelse avseende tidigare lämnade oriktiga uppgifter om banktillgodohavandet.

¹⁷¹ Se tidigare avsnitt 4.1.1 samt 4.1.2.

¹⁷² Prop 1971:10, s. 261; Sandström, 1940, s. 353 samt SOU 1933:27, s. 215.

¹⁷³ Prop. 2010/11:165, s. 1214.

¹⁷⁴ Almgren och Leidhammar, 2016, s. 57.

Rättelsen ansågs inte vara av egen drift eftersom X hade fått kännedom om den bankkontroll som skulle ske i länet innan rättelsen vidtogs.

I målet grundade domstolen sin bedömning på omständigheten att X fått kännedom om att bankkontrollen skulle ske i länet. X påstående om att han inte ägde kännedom kring hur omfattande kontrollen skulle vara eller vilka banker som skulle ingå i kontrollen tillmättes ingen betydelse. Det faktum att X hade fått vetskap om den eventuella bankkontrollen gjorde att rättelsen inte var frivillig. Någon bedömning av vad X uppfattat, trott eller vad anledningen till X:s ändrade inställning till sanningskravet var, gjordes inte. Att X var styrelseledamot i banken gavs heller ingen betydelse, i vart fall inte av det som går att utläsa i domskälen.

I NJA 1947 s. 212 hade X i sin deklaration gjort avdrag för räntor som tillhörde bolaget AB, där X också var anställd. Då X genom sin kollega fått reda på att detta var felaktigt rättade han deklarationen. Myndigheten hade redan då påbörjat granskning av bolaget AB och även skickat en förfrågan till dem angående en förklaring. Rättelsen hade enligt domstolen inte vidtagits förrän det att X hade anledning att förmoda att uppgiften skulle upptäckas och var därmed inte frivillig.

I detta mål påstod X att han varit omedveten om den oriktiga uppgiften tills det att kollegan uppmanat honom om det. Detta tillmätte domstolen ingen betydelse. Att rättelsen inte var frivillig framgick alltså av de yttre omständigheterna. X hade enligt domstolen haft anledning att förmoda att den oriktiga uppgiften skulle upptäckas och därför kunde rättelsen inte anses vara frivillig. Det gjordes alltså ingen bedömning huruvida den yttre omständigheten påverkat den skattskyldiges inställning till sanningskravet.

I NJA 1959 s. 597 hade X och Y inte deklarerat sin lön från arbetsgivaren Z. Myndigheten hade vidare påbörjat en revision hos Z innan X och Y:s rättelser hade inkommit till myndigheten. Eftersom revisionen inte hade varit ägnad att leda till upptäckt av X och Y:s oriktiga uppgifter samt att anledningen till deras rättelser inte var att undgå straff, utan att ge Z en lindrigare efterbeskattning, ansågs rättelserna vara frivilliga. Domstolen ansåg att X och Y inte hade haft anledning att räkna med upptäckt av deras oriktiga uppgifter. HovR, med vilken HD instämde, menade att ansvaret låg hos Z angående de oriktiga uppgifterna i X och Y:s deklarationer samt att Z hade ansvar för medverkan till felen. Vid avgörandet i HD fanns en skiljaktig som menade att rättelserna inte skulle anses vara frivilliga eftersom uppgifterna kunde förväntas uppdagas i och med taxeringsrevisionen.

Till skillnad från de tidigare rättsfallen där domstolen i bedömningen utgått ifrån de yttre omständigheterna var bedömningen i detta mål mer inriktad på vad den skattskyldige kunde ha tänkas uppfattat eller trott. Domstolen tog alltså fasta på X och Y:s anledning angående deras ändrade inställning till sanningskravet vilket inte var att tillskansa sig ansvarsfrihet.

I NJA 1970 s. 249 hade bolaget där P och K varit anställda angivit fel kontrolluppgift avseende deras lön. P och K hade haft kontrolluppgiften som underlag vid sina deklARATIONER och därmed hade fel uppsatt även där. Då myndigheten hade uppmärksammat att K:s fel hade bolaget som ombud för P rättat dennes deklARATION. I samband med att P fick reda på detta ringde han myndigheten och blev upplyst om att uppgiften blivit rättad i hans deklARATION. Enligt majoriteten i HD var rättelsen frivillig trots att myndigheten tidigare uppmärksammat kollegans oriktiga uppgift. Detta behövde enligt majoritetens mening inte innebära att P:s oriktiga uppgift skulle uppmärkas. I avgörandet fanns emellertid två skiljaktiga som menade att det faktum att K informerat P om kontrollen innan P vidtog rättelse skulle innebära att P:s rättelse inte var frivillig.

I detta fall handlade domstolens bedömning om huruvida upptäckten av K:s felaktighet skulle kunna leda till att P:s felaktiga uppgift uppdagas. Domstolen ansåg att den rådande situationen inte påverkade möjligheten till frivillig rättelse. Bedömningen var alltså fokuserad på de yttre omständigheterna. I NJA 1947 s. 212 var situationen likartad men rättelsen var inte frivillig. Myndigheten hade hos ett företag påbörjat en granskning som man ansåg kunde leda till att den oriktiga uppgiften i anställds deklARATION upptäcktes. Förhållandet mellan företag och anställd verkar därmed ha ett tydligare samband än vad förhållandet anställd till anställd har. Detta är i linje med Erikssons uttalande om att en rättelse som görs efter att myndigheten beslutat om revision hos en person som den uppgiftsskyldige haft ekonomiska förbindelser med bör föranleda att rättelsen inte är frivillig.¹⁷⁵

Rättsfallet NJA 1974 s. 26 gällde ett företag där myndigheten inlett revision avseende år ett och där företaget samtidigt skickat in en rättelse avseende år två. Rättelsen ansågs inte frivillig med hänsyn till att sannolikhet fanns för att taxeringsrevisionen skulle komma att utsträckas även till år två om felaktigheter avseende år ett uppdagades, något som företaget enligt domstolen måste ha insett. I målet var det den yttre omständighet att revision inletts avseende år ett som fick avgörande betydelse huruvida det fanns anledning att anta att oriktig uppgift år två kunde upptäckas av myndigheten. Domstolen ansåg att detta var ”sannolikt”. Någon bedömning kring anledningen den skattskyldiges ändrade inställning till sanningskravet avseende rättelsen för år två gjordes inte.

I NJA 1975 not B7 hade den skattskyldige i sin deklARATION utgått ifrån att kontrolluppgifterna var korrekta när han deklarerade sin lön. Då myndigheten skickat förfrågan till föreningen som lämnat kontrolluppgifterna och uppmanat om att dessa var felaktiga rättade föreningen dem. I samband med detta fick föreningen en upplysning av myndigheten om att deras anställda inte behövde vidta någon rättelse av sina deklARATIONER. HD menade i målet att de anställdas deklARATIONER ansågs vara frivilligt rättade. Någon ytterligare motivering än att föreningen agerade

¹⁷⁵ Se tidigare avsnitt 4.1.2.

såsom ombud för personen lämnades inte. I rättsfallet gjorde domstolen inte heller någon bedömning om vad den skattskyldige haft anledning att anta utan det var enbart den yttre omständigheten att föreningen fått en förfrågan av myndigheten, och därefter i egenskap av ombud rättat den skattskyldiges deklaration, innebar att rättelsen skulle vara frivillig.

Hur domstolen har resonerat i detta mål är svårt att avgöra. Det är tänkbart att domstolen menade att det saknades sådant samband att den oriktiga uppgiften i den skattskyldiges deklaration skulle komma att upptäckas av myndigheten efter deras förfrågan till föreningen. Det skulle även kunna vara så att domstolen ansåg att den skattskyldige inte haft anledning att anta att oriktig uppgift skulle upptäckas innan rättelsen skickades in eftersom den skattskyldige saknade kännedom om myndighetens förfrågan.

I rättsfallet RRK R77 1:27 hade myndigheten upptäckt att uppgifter i självdeklarationen samt inlämnade kontrolluppgifter inte stämde överens avseende år ett och uppmärksammade den skattskyldige om detta. Personen i fråga rättade då felaktiga uppgifter avseende år två. Regeringsrätten anförde här att det var sannolikt att myndigheten även skulle upptäcka felaktigheterna för år två vilket personen i fråga måste ha insett innan rättelsen vidtogs. Rättelsen var därför inte frivillig. Detta mål liknar NJA 1974 s. 26 där beskattningsmyndigheten hade påbörjat revision på ett företag avseende år ett och företaget vidtog rättelser avseende år två. Det aktuella målet påvisar att sådant sambandet även gäller för fysisk person.

I RÅ 1976 ref. 144 hade ett företag begärt investeringsavdrag för en begagnad lastbil. Myndigheten hade avseende blanketten för avdraget begärt en underskrift varpå företaget undertecknat samt angett att lastbilen var begagnad. Majoriteten i Regeringsrätten ansåg att detta utgjorde en rättelse som var frivillig eftersom myndighetens begäran om underskrift och den rättade oriktiga uppgiften handlade om två olika saker. Två var skiljaktiga och menade att rättelsen gjordes på anmodan av Skatteverkets förfrågan.

I rättsfallet menade domstolen alltså att den oriktiga uppgiften och myndighetens förfrågan handlade om två olika saker. Detta tyder på att domstolen ansåg att det inte föreligger något samband där emellan. Domstolen går heller inte i detta rättsfall in på vad den skattskyldige haft anledning att anta.

I RÅ 1977 ref. 90 hade en bostadsrättsförening yrkat avdrag för administrationskostnader i sin deklaration och inte angett att dessa avsåg försäljningsprovision. Efter att myndigheten lämnat en skrivelse till föreningen var de med anhållan om svar ifrågasatte storleken av det yrkade avdraget för administrationskostnader inkom föreningen med ett meddelande om att kostnaderna egentligen avsåg försäljningsprovision. Regeringsrätten ansåg att myndighetens skrivelse hade tillräcklig anknytning till den oriktiga uppgiften för att rättelsen inte skulle vara frivillig. Det spelade ingen roll att skrivelsen var en så kallad anfodran att inkomma med uppgifter. Domstolens bedömning grundades även i detta fall

på yttre omständigheter och inte vad den skattskyldiges anledning till det ändrade sanningskravet var.

I RÅ 1979 1:59 handlade det om en advokat som inte hade redovisat kapitalvinst vid aktieförsäljning samt utdelning av aktier varpå Skatteverket via telefon gjort en förfrågan om aktieutdelningen. Advokaten vidtog då rättelse avseende aktieutdelningen men även för kapitalvinst. Regeringsrätten ansåg att rättelsen om kapitalvinsten hade sådant samband med förfrågan om aktieutdelningen att rättelsen inte kunde anses vara frivillig.

I RÅ 1980 1:79 skickade myndigheten ett meddelande till den skattskyldige vari de ifrågasatte ett taxeringsvärde och ombad personen att specificera ett avdragsyrkande avseende ökade levnadskostnader. Myndigheten hade vidare angivit i meddelandet att den deklarerade aktieutdelningen inte stämde överens med vad som framgick av kontrolluppgifterna och att aktieutdelningen därför skulle uppgå till ett annat belopp, som de angav i brevet. Detta belopp accepterade den skattskyldige och rättade uppgiften. I samband med rättelsen rättade dock den skattskyldige även andra oriktiga uppgifter som avsåg räntor och bankmedel. Regeringsrätten menade att de övriga rättade uppgifterna skulle anses utgöra frivillig rättelse eftersom myndighetens meddelande var av sådan ”rutinmässig karaktär” och rättelsen hade heller inget ”direkt samband” med den oriktiga uppgift som Skatteverket uppmärksammat. Med hänsyn därtill fann RR att den skattskyldige inte haft anledning att förmoda att felaktigheterna i hans deklaration skulle komma att upptäckas.

Domstolen använder sig i detta rättsfall för första gången uttrycket ”inte direkt samband”. Frågan är vad skillnaden skulle vara mellan detta rättsfall och RRK R77 1:27 samt NJA 1974 s. 26 där myndigheten gjort förfrågningar angående den skattskyldiges deklaration år ett och de skattskyldiga hade vidtagit rättelser år två. Här förelåg ett nämligen ett ”samband” mellan rättelse och förfrågan enligt domstolen. Förfrågan och rättelsen avsåg då helt och hållet samma person men olika beskattningsår. Vidare så fanns det ett ”samband” även RÅ 1979 1:59. Men i detta mål handlade det om huruvida det fanns samband mellan förfrågan om aktieutdelning och en rättelse avseende kapitalvinst. Det rörde sig alltså till och med om samma person och samma beskattningsår. Den skillnad som föreligger mellan dessa mål och RÅ 1980 1:79 är att domstolen ansåg att det inte förelåg något direkt samband. Frågan är då om detta ska innebära att det är fullt möjligt att en rättelse är frivillig, även då samband finns, tills det att sambandet övergår till att utgöra ett direkt samband. Domstolen hänvisar emellertid även i målet till att den aktuella förfrågan var av rutinmässig karaktär samt att den skattskyldige med hänsyn därtill att inte haft anledning att anta.

I ett annat rättsfall, RÅ 1982 1:83, handlade om ett par som lämnade in självrättelse efter det att deras son varnat om att en svensk man åtalats för skattebrott angående oredovisade medel i Danmark. Domstolen menade att

eftersom informationen gått ut i TV den 28 oktober och att rättelsen inkommit senare skulle rättelsen inte anses vara frivillig. Det fanns dock en skiljaktig i sista instans som påpekade att det skulle beaktas huruvida den skattskyldige inte haft anledning att tro att den oriktiga uppgiften är upptäckt eller kommer att upptäckas myndigheten.

Detta rättsfall skulle troligen få ett annat utfall idag i och med de nya förarbetsuttalandena och lagändringen som kom år 2012. Att myndigheten upplyser om generella kontroller ska numera inte föranleda att rättelse inte kan vidtas med ansvarsbefriande verkan. Rättsfallet påminner även om NJA 1946 s. 306 där själva bankkontrollen som skulle ske i länet var orsaken till att rättelsen inte kunde anses vara frivillig. Det framgår inte av domstolens avgörande ifall det grundas på omständigheter som gett den skattskyldige ”anledning att anta” att myndigheten skulle upptäcka den oriktiga uppgiften. Istället handlar det om omständigheter som i sig själva ska anses leda till att en frivillig rättelse inte kan göras med giltig verkan, oavsett vad den skattskyldige borde ha insett eller har insett. Det är enligt min mening märkligt att dessa rättsfall fått denna utgång. I förarbetet från 1971 uttalas det nämligen att myndigheten ”särskilt” ska ha agerat med anledning av den skattskyldiges uppgift för att rättelsen inte ska ge ansvarsbefriande verkan.¹⁷⁶

I NJA 2004 s. 692 hade Skatteverket skickat en begäran om underlag avseende ett bolags deklaration varpå de skattskyldiga hade skickat sådant underlag till myndigheten. Skatteverket meddelade då att svaret godtogs samt att de inte avsåg vidta ytterligare åtgärder. Ca en månad senare beslutade Skatteverket dock om att göra en skatterevision i bolaget. Tre dagar efter beslutet hade den uppgiftsskyldiges ekonomiansvarig skickat in ett brev till myndigheten om att hon avsåg skicka in rättade deklarationer, vilka lämnades in en vecka senare. HD menade i sitt avgörande att i det fall det förelåg omständigheter av vilka det framgick att den uppgiftsskyldige inte haft kännedom om förhållandena, skulle rättelsen kunna anses vara frivillig. Att så var fallet hade dock inte framkommit i målet. Det fanns vidare inget annat i målet som kunde förklara varför den uppgiftsskyldige lämnat rättelsen än att den vidtagits på grund av den akuta upptäcktsrisken som uppstått. På den grunden ansåg HD att rättelsen framstod som obefogad. HD klargjorde vidare i målet att en rättelse kan anses frivillig trots att den i en tidigare situation inte hade kunnat bedömas som frivillig. Hade rättelsen gjorts efter det att Skatteverket lämnat meddelande om att de inte avsåg vidta ytterligare åtgärder men innan myndigheten beslutat om revision så hade rättelsen kunnat göras frivilligt.

I ett rättsfall från Kammarrätten i Sundsvall, 2008-05-20, mål nr. 3315-06 handlade det om en rättelse avseende inkomster och tillgångar på ett bankkonto utomlands. När rättelsen lämnats in hade myndigheten redan gjort en förfrågan angående ränteinkomster och förmögenhet avseende ett annat bankkonto i samma bank. KamR ansåg att förfrågan inte kunde anses

¹⁷⁶ Se tidigare avsnitt 4.1.2.

ha direkt samband med bankkontot utomlands. Det hade i målet dock inte åberopats att förfrågningen kunde ge den skattskyldige anledning att anta att den oriktiga uppgiften skulle upptäckas även avseende bankkontot utomlands. Rättelsen var enligt KamR frivillig. Uttrycket direkt samband användes även i RÅ 1980 1:79 men då hade även myndighetens förfrågan varit av rutinmässig karaktär samt att det inte funnits anledning att anta.

I ett rättsfall från kammarrätten i Stockholm, avgörande 2010-03-16, mål nr. 10239-10, var omständigheterna följande. Den uppgiftsskyldige hade suttit häktad för insiderbrott när han någon dag efter han frisläppts inkommit med en rättelse till myndigheten avseende oredovisade aktieaffärer samt förmögenhetsinnehav. I målet menar KamR att personen i fråga fått anledning att tro att myndigheten skulle komma att upptäcka de oriktiga uppgifterna till följd av själva häktningen som till viss del hade samband med de oriktiga uppgifterna. Det faktum att det publicerats ett antal tidningsartiklar kring hans oredovisade tillgångar kommenterades inte. Rättelsen var alltså, till följd av den föregående häktningen, inte frivillig enligt kammarrätten. I detta mål hade myndigheten inte haft någon föregående kontakt med den skattskyldige och rättelsen kunde trots det inte anses frivillig.

5.3 Rekvisitet ”på eget initiativ”

I ett kammarrättsavgörande från kammarrätten i Stockholm, avgörande 2016-03-04, mål nr. 7235-7239-15, hade myndigheten år ett påbörjat en utredning kring ifrågavarande persons tillgångar i Belgien. År två inkom personen med en rättelse angående tillgångar i Luxemburg och Schweiz. Kammarrätten menade att denna rättelse inte var gjord på eget initiativ eftersom en kontroll redan hade påbörjats. Det fanns enligt kammarrätten anledning att anta att Skatteverket även skulle upptäcka tillgångarna i de andra länderna vid sin kontroll. Domstolen grundade alltså sitt beslut även här på de yttre omständigheter som förekommit i målet.

I ett annat kammarrättsavgörande från kammarrätten i Stockholm, avgörande 2016-04-05, mål nr. 7415--7416-15, var omständigheterna följande. X hade fått utdelning av MB1. MB1 var ett tidigare moderbolag till DB3. I samband med att DB3 bytte moderbolag till MB2 inledde myndigheten utredning av MB2 och DB3. X var vid den tiden styrelseledamot i dotterbolaget DB3. Frågan var om X:s självrättelse angående sin utdelning från MB1 efter att myndigheten inlett utredningen var gjord på eget initiativ.

Kammarrätten menade att X, i ställning som styrelseledamot, borde vara medveten om myndighetens skickade föreläggande till MB2 och DB3 och detta borde ha gett X en påtaglig anledning att förmoda att de oriktiga uppgifterna i X:s deklaration skulle komma att upptäckas. Av detta skäl ansåg domstolen att X haft anledning att tro att myndigheten uppmärksammat den oriktiga uppgiften som han lämnat. Rättelsen ansågs därför inte gjord på eget initiativ. Domstolen grundade alltså sin dom på det

faktum att X var styrelseledamot i DB3 vilket även det utgör en yttre omständighet som inte har med X:s ändrade inställning till sanningskravet att göra.

I ett relativt nytt fall från Högsta förvaltningsdomstolen i Stockholm, avgörande 2016-10-12, mål nr 373-16, hade den skattskyldige deklarerat 0 kr i sin deklaration och efter att myndigheten skickat ut förfrågningar angående detta hade personen rättat uppgifterna. Rättelsen kunde enligt förvaltningsrätten inte anses vara gjord på eget initiativ då rättelsen var inkommen efter Skatteverkets förfrågningar. Frågan angående rättelse på eget initiativ diskuteras inte i KamR och HFD. I detta rättsfall var det myndighetens förfrågan som omfattade den oriktiga uppgiften som gjorde att rättelsen inte kunde anses vara gjord på eget initiativ.

5.4 Rättelsens formkrav

Som tidigare nämnt så finns det inga i lag angivna formkrav på hur en rättelse ska se ut för att bli giltig. I ovan angivna RÅ 1977 ref. 90 utgjorde t.ex. den skattskyldiges notering i kanten på blankett en rättelse där de angav att den lastbil de begärt investeraravdrag på var begagnad.

I RÅ 1985 1:48 menade domstolen att en oriktig lämnad arbetsgivaruppgift inte kunde anses rättad genom att en ny kontrolluppgift lämnats in, dels eftersom handlade om två olika sorters uppgifter, dels eftersom den rättande inte uttryckligen angett vad som åsyftades med rättelsen.

I NJA 1985 s. 553 hade ett företag inte redovisat rätt uppgifter avseende skatteavdrag för deras anställdas preliminära skatt. Efter en rättelse gjorts av kontrolluppgifter kvarstod det att rätta uppbördsdeklarationen vilket företaget inte gjort. HD ansåg även här att det handlade om två olika saker, trots att kontrolluppgiften visade det samlade beloppet som skulle anges i uppbördsdeklarationen. Domstolen menade att det inte kunde utgöra en rättelse.

I RÅ 1987 ref. 72 ansågs en rättelse av momsdeklaration inte utsträcka sig till att omfatta rättelse även av inkomstdeklaration även om de angivna uppgifterna skulle kunna läggas till grund även för denna.

I NJA 2003 s. 499 var det inte heller fråga om någon frivillig rättelse eftersom HovR ansåg att rättelsen inte uppfyllde kravet på tydlighet. Avgörandet handlade om en rektor som valt att inte betala in arbetsgivaravgifter till Skatteverket eftersom skolans budget var knaper. Rektorn hade emellertid lämnat rätt uppgifter i kontrolluppgifterna och hävdade att detta var att anse som en frivillig rättelse. HovR, som HD sedan instämde med, skrev i sitt avgörande att detta ej nådde upp till kraven som ställs på tydlighet för att straffrihet ska komma i fråga. Domstolen påpekade att det bl.a. framgå vilken beskattningsperiod som åsyftas och vilka ändringar som ska göras avseende den avsedda perioden.

I ett kammarrättsavgörande från kammarrätten i Stockholm, avgörande 2013-09-30, mål nr 2908-2910-10 menade kammarrätten att den komplettering som skickats in inte kunde anses vara en frivillig rättelse eftersom den inte var tillräckligt tydlig. Detta på grund av att det inte fanns något yrkande i underlaget om att det var en rättelse som skickats in och det hade inte heller tydliggjorts att det kunde finnas skäl att ifrågasätta de av bolaget i deklARATIONEN tidigare gjorda yrkandena.

I ett annat kammarrättsfall, kammarrätten i Stockholm, avgörande 2013-06-13, Målnr 5744--5747-12, var bedömningen nästan tvärtemot jämfört med var den var i ovanstående avgörande. Den rättelse som skickats in innehöll inte något yrkande om att det var en rättelse som skickats in. Dock framgick det av underlaget att personen i fråga ville träda tillbaka från de oriktiga uppgifter som tidigare lämnats eftersom det antydde att det rättsfall som tillkommit på senare tid innebar att personens tidigare angivna uppgifter inte längre var aktuella. Kammarrätten ansåg då att rättelsen var frivillig.

6 Analys av praxis

6.1 Inledande anmärkning

För att underlätta för läsaren i detta kapitel delas domstolarnas bedömningar in i två kategorier, dels avgöranden som avser formkravet för rättelsen dels avgöranden som handlar om frivillighetsrekvisitet. Med formkrav avses de krav som ställs på underlaget för rättelsen. Frivillighetsrekvisiten behandlas gemensamt eftersom det inte av praxis framkommit någon märkbar skillnad ännu mellan rekvisiten frivillig och på eget initiativ. I framställningen framöver kommer ”frivilligt” därför att användas synonymt med ”på eget initiativ”.

6.2 Frivillighetsrekvisiten

Av praxis går att utläsa att domstolarnas bedömningar om vad som anses vara frivilligt, och inte frivilligt, markant skiljt sig åt genom åren. Det är svårt att hitta någon generell norm för tillämpningen eftersom domstolarnas bedömning kring vad som är frivilligt, inte är helt konsekvent. Detta skulle kunna bero på att domskälen är otydliga och kortfattade.

Förståeligt utav rättsfallen är att domstolen till stor del använt sig av riktlinjer hämtade från förarbetena. Till exempel så har myndighetens kontakt varit en omständighet som ofta leder till att den uppgiftsskyldiges rättelse inte är frivillig. Rättsfallen har visat att denna kontakt också kan gestalta sig på en mängd olika sätt. Myndighetens kontakt kan ske både direkt med personen i fråga och indirekt med t.ex. personens arbetsgivare eller make. I rättsfallen har myndigheten tagit sådan kontakt som påverkat den uppgiftsskyldiges möjlighet till rättelse b.la. genom brev¹⁷⁷, beslut om revision eller granskning¹⁷⁸, genom granskning av den uppgiftsskyldiges arbetsgivare¹⁷⁹, via telefon¹⁸⁰, genom den uppgiftsskyldiges make¹⁸¹ eller genom utredning av dotterbolag till ett moderbolag vari den uppgiftsskyldige i fråga var styrelseledamot¹⁸². Om kontakten har kallats för anfordran, förfrågan eller beslut har, av vad som framkommer i målen, inte getts någon betydelse.

I förarbetet från år 1971 anges att då myndigheten agerat särskilt med anledning av den skattskyldiges uppgift, kan rättelsen inte anses vara frivillig. I förarbetet från år 2011 anges det att en rättelse inte kan vara

¹⁷⁷ RÅ 1976 ref. 144; RÅ 1977 ref. 90: Kammarrätten i Stockholm, 2016-03-04, mål nr. 7235-7239-15 samt Högsta förvaltningsdomstolen i Stockholm, 2016-10-12, mål nr. 373-16.

¹⁷⁸ NJA 1974 s. 26 samt RKR R77 1:27, 1977-04-19, mål nr. 3533-1976.

¹⁷⁹ NJA 1947 s. 212.

¹⁸⁰ RÅ 1979 1:59.

¹⁸¹ NJA 2004 s. 692.

¹⁸² Kammarrätten i Stockholm, 2016-04-05, mål nr. 7415--7416-15.

frivillig om myndighetens kontroll omfattar den aktuella frågan. Huruvida myndighetens kontroll, enligt ovan, har bedömts leda till att rättelsen inte kan vara frivillig, har av domstolarna bedömts utifrån sannolikheten att kontakten kan leda till uppgiftens upptäckande, eller utifrån sambandet mellan kontakten och uppgiften i fråga.

Det finns dock rättsfall där myndigheten inte på något sätt tagit kontakt med personen men där rättelsen ändå inte ansetts frivillig. I RÅ 1982 1:83 ansåg domstolen att det fanns anledning att anta upptäckt i och med myndighetens meddelande till allmänheten genom TV. I NJA 1946 s. 306 utgjorde en föranstaltning om bankkontroller i länet en sådan omständighet som förhindrade möjligheten till rättelse. I kammarrättsfallet från 2010¹⁸³ förhindrade själva häktningen av den uppgiftsskyldiges möjlighet till frivillig rättelse.

Ett domskäl som domstolarna använt sig flitigt av, är huruvida den skattskyldige haft eller inte haft anledning att anta att den oriktiga uppgiften är upptäckt eller kommer att upptäckas av myndigheten, vilket även står i 1971 års förarbete. I stort sett samma riktlinje påträffas även i 2011 års förarbete. Båda förarbetena menar att uttrycket ”anledning att tro” ska utgöra grunden för avgörandet kring handlingens frivillighet.¹⁸⁴ Riktlinjen ifrån förarbetena har i rättsfallen, enligt min mening, använts i varierande konstellationer och med olik betydelse. Den uppgiftsskyldiges anledning att anta, tycks dels kunna innebära, vad personen faktiskt trott, dels vad personen borde tro. Domstolarna har i flertalet mål inte gått in på bedömningen om vad den uppgiftsskyldige faktiskt trott utan istället har de försökt fastställa vad personen borde förstått utifrån de förevarande yttre omständigheterna. Skulle bedömningen ske utifrån vad personen i fråga faktiskt trott hade bedömningarna blivit mycket mer komplicerade.

I NJA 1959 s. 597 går det att utläsa att domstolen funnit en inre avsaknad av sådan anledning att tro hos de skattskyldiga. I målet ansåg man att trots myndigheten tagit kontakt, samt att arbetsgivare upplyst sina anställda om att vidta rättelse, hade de anställda inte anledning att anta att oriktig uppgift skulle upptäckas. Detta eftersom anledningen till de anställdas vidtagna rättelser var att hjälpa arbetstagaren, inte att åtnjuta ansvarsbefrielse. Hur mycket vikt som ska läggas till avgörandet är osäkert. Dels för att det fanns två skiljaktiga hovrättsråd i HovR och ett skiljaktigt justitieråd i HD. Enligt SOU 1982:55 blev även en läkare fri från ansvar under liknande omständigheter i ett mål från HovR, SvJT 1976 rf. s. 36, trots att det pågick en granskning av läkarens deklARATIONER. Hovrätten uttalade, att det på grund av de särskilda omständigheterna i fallet fick antas, att läkaren hade rättat deklARATIONEN av önskan att bli riktigt taxerad och att han inte hade förmått därtill av någon särskild risk för upptäckt.¹⁸⁵

¹⁸³ Kammarrätten i Stockholm, 2010-03-16, mål nr. 10239-10.

¹⁸⁴ Prop. 2010/11:165, s. 943.

¹⁸⁵ SOU 1982:55, s. 88.

I flertalet fall har, till skillnad från det förra, domstolens skäl varit sådana att de inte gått in på vad den uppgiftsskyldige faktiskt förstått eller trott utan de har enbart tittat på vad den uppgiftsskyldige borde ha förstått. Det finns därmed i rättsfallen ett antal situationer och sådana yttre omständigheter som kan innebära att en rättelse inte längre kan anses vara frivillig. Att domstolen valt att grunda avgörandet på de yttre omständigheterna tycks ha varit ett alternativt tillvägagångssätt i de fall den faktiska förståelsen hos personen inte gått att utröna.

Ett sorts yttre omständighet som kan påverka frivilligheten är då myndighetens kontakt på något sätt haft samband med den oriktiga uppgiften som den uppgiftsskyldige rättat. Ett tydlig sådan situation är då kontakten består av en förfrågan angående samma sak som den uppgiftsskyldige sedan rättar.¹⁸⁶ En sådan rättelse är med största sannolikhet inte att anse såsom frivillig. De mer svårbedömda fallen är då myndigheten indirekt tagit kontakt med personen i fråga och då personen rättat något annat än vad myndigheten, i och med sin kontakt, frågat om. Det är i dessa situationer domstolen gått in och gjort sambandsbedömningar mellan kontakten och den rättade oriktiga uppgiften.

Att myndighetens beslut eller begäran ska omfatta den aktuella frågan, som förarbetet från 2011 uttrycker det, handlar om sambandet mellan kontakten och den oriktiga uppgiften. I denna sambandsbedömning verkar det som, enligt min mening, att domstolen inte varit helt konsekvent.

I NJA 1947 s. 212 förelåg anledning för den skattskyldige att förmoda att myndigheten upptäckt eller kommer att upptäcka oriktig uppgift då myndigheten påbörjat granskning av den skattskyldiges arbetsgivare och den skattskyldige själv rättat ett tidigare yrkat felaktigt avdrag för arbetsgivarens räntekostnad. Här ansåg domstolen att det fanns ett sådant samband att den skattskyldige inte kunde göra en rättelse.

I NJA 1970 s. 249 förelåg inget samband mellan myndighetens upptäckt av felaktig deklaration avseende anställd X och anställds Y rättelse angående felaktig kontrolluppgift från arbetsgivaren. Det fanns dock två skiljaktiga i HD och vilken betydelse rättsfallet ska ha för rättstillämpningen är därför osäkert.

I NJA 1974 s. 26 och RKR R 77 1:27 hade myndigheten upptäckt oriktig uppgift respektive skickat en förfrågan angående uppgifter avseende beskattningsår ett. De skattskyldiga hade därefter vidtagit rättelse avseende beskattningsår två. Rättelserna var inte frivilliga eftersom domstolen ansåg att myndigheten i och med upptäckt, respektive kontakt, angående år ett troligen skulle innebära upptäckt även av de felaktigheter som förelåg under beskattningsåret två.

¹⁸⁶ Se t.ex. RÅ 1977 ref. 90 samt Högsta förvaltningsdomstolen i Stockholm, 2016-10-12, mål nr. 373-16.

I NJA 1975 not B7 ansåg domstolen att det inte fanns något samband då arbetsgivaren, efter myndigheten tagit kontakt, rättat en anställds deklARATION innan den anställde själv fick reda på att myndigheten kontaktat arbetsgivaren. Det förelåg heller inget samband i RÅ 1976 ref. 144 mellan myndighetens anmodan om underskrift på avdragsblankett och rättelse på samma blankett avseende själva avdraget. Här fanns dock två skiljaktiga i HFD.

I RÅ 1979 1:59 fanns det samband mellan myndighetens förfrågan angående aktieutdelning och den skattskyldige rättelse avseende kapitalvinst. I RÅ 1980 1:79 fanns det däremot inget samband mellan myndighetens förfrågan avseende redovisad aktieutdelning och den skattskyldiges rättelse angående räntor och bankmedel, trots uppgifterna var hänfödda till samma beskattningsår. I detta rättsfall hänvisade domstolen dock till att förfrågan varit av rutinmässig karaktär. Omständigheterna i målet var att myndigheten ifrågasatt personens taxeringsvärde på fastighet och ombett personen att specificera ett avdragsyrkande angående ökade levnadskostnader. Myndigheten hade vidare angivit att ett annat aktuellt värde avseende redovisad aktieutdelning borde gälla. Domstolen ansåg även att denna förfrågan inte hade direkt samband till den skattskyldiges rättelse.

I kammarrättsavgörandet från kammarrätten i Stockholm, 2016-03-04, mål nr. 7235-7239-15 hade myndigheten gjort en förfrågan angående tillgångar i Belgien varpå den skattskyldige vidtog rättelse avseende tillgångar i Luxemburg och Schweiz. Samband förelåg enligt domstolen. I målet från kammarrätten i Sundsvall, 2008-05-20, mål nr. 3315-06 förelåg inget samband mellan myndighetens förfrågan angående bankkonto i bank utomlands och rättelse avseende ett annat konto i samma bank. I ett annat kammarrättsfall från kammarrätten i Stockholm, 2016-04-05, mål nr. 7415--7416-15 förelåg samband. Myndigheten gjorde en förfrågan hos ett dotterbolag till det moderbolag där den skattskyldige, som vidtog rättelsen, var styrelseledamot. Rättelsen avsåg vidare en utdelning från dotterbolagets tidigare moderbolag.

Domstolen har emellanåt i sina domskäl konstaterat att det både fanns anledning att anta för den skattskyldige och att samband förelåg mellan myndighetens kontakt och rättelsen.¹⁸⁷ I några rättsfall har domstolen ansett att myndighetens kontakt haft sådant samband eller inte haft samband men sen inte gått vidare och bestämt huruvida det funnits anledning att anta eller ej.¹⁸⁸ Detta borde innebära att i det fall domstolen konstaterat att samband föreligger, alternativt inte föreligger, så har det ingen betydelse vad den uppgiftsskyldige faktiskt haft anledning att anta.

De flesta avgöranden har vidare grundas på yttre omständigheter och inte på vad den uppgiftsskyldige faktiskt antagit. De olika yttre omständigheterna är

¹⁸⁷ Se t.ex. NJA 1974 s. 26; RKR R 77 1:27, 1977-04-19, mål nr. 3533-1976 samt RÅ 1980 1:79.

¹⁸⁸ Se t.ex. RÅ 1976 ref. 144; Kammarrätten i Sundsvall, 2008-05-20, mål nr. 3315-06 samt RÅ 1979 1:59.

väldigt olika. Ibland har det varit ett TV-program, en häktning, en förfrågan avseende fel i deklARATION, granskning av den uppgiftsskyldiges arbetsgivare, granskning avseende annat beskattningsår eller en förfrågan om andra uppgifter i olika sammanhang. Har myndighetens kontakt däremot varit ”rutinmässig” har rättelsen ansetts vara frivillig. Det har dock inte framgått vad som avses med rutinmässig.¹⁸⁹ Rättelsen har dessutom varit frivillig i vissa fall då domstolen baserat sitt avgörande på vad den uppgiftsskyldige faktiskt trott eller inte trott.¹⁹⁰

Enligt min uppfattning är sambanden i vissa skilda mål lika tydliga men trots det har domstolen dömt konträrt. T.ex. kan man ifrågasätta skillnaden mellan myndighetens förfrågan angående en aktieutdelning och rättelse av kapitalvinst och myndighetens förfrågan angående en aktieutdelning och rättelse av räntor och bankmedel. I det första fallet finns det enligt domstolen samband och i det andra inte. Domstolen har anser även att det föreligger samband mellan myndighetens förfrågan angående tillgångar i Belgien och rättelse avseende tillgångar i Luxemburg och Schweiz men att det inte föreligger samband mellan myndighetens förfrågan angående bankkonto utomlands och rättelse avseende ett bankkonto i samma bank.

Domstolen ansåg heller inte att det skulle finnas samband mellan myndighetens uppmärksammande av anställds felaktiga deklARATION pga. kontrolluppgift från arbetsgivare samt annan anställds rättelse avseende fel i deklARATION pga. kontrolluppgift från samma arbetsgivare. Det fanns däremot ett samband mellan myndighetens granskning av arbetsgivare och anställds rättelse avseende ränteavdrag i deklARATION som egentligen skulle dras av hos arbetsgivaren. Domstolen har även påstått att samband ej föreligger mellan myndighetens kontakt om underskrift på samma blankett som rättelsen angavs på, samt att samband föreligger mellan myndighetens kontakt avseende kontroll för ett beskattningsår och rättelse avseende ett annat.

Antingen har domstolen valt att helt och hållet grunda sin bedömning på de yttre omständigheter som varit förhanden från fall till fall och på ett otydligt sätt redogjort för dessa i domskälen, eller så skiftar domstolarna i uppfattningen gällande sambandet. Det går enligt min mening inte att hitta något som särskiljer dessa mål så mycket att de förtjänar att behandlas olika. Många av rättsfallen behandlar svåra gränsdragningsfrågor och det anges inte någonstans vilken typ av samband som ska föranleda det ena eller andra utfallet. Domstolarnas sambandsbedömning har i vart fall hängt ihop med en yttre omständighet. Hur sambandet mer generellt skall se ut för att generera det ena eller andra utfallet är, enligt min mening, obestämt.

Det nya lagrummet och uttrycket, på eget initiativ, har inte prövats tillräckligt många gånger för att det ska gå att dra några slutsatser kring eventuella skillnader i användningen. De rättsfall som inte borde vara aktuella efter ändringen i förarbetet borde dock vara NJA 1946:69 s. 306

¹⁸⁹ Jrf. RÅ 1980 1:79 samt Kammarrätten i Sundsvall, 2008-05-20, mål nr. 3315-06

¹⁹⁰ Se NJA 1959 s. 597.

och RÅ 1982 1:83 där information om kontroll framfördes helt allmänt inom länet och där information gick ut genom TV angående bankkontroller i Danmark. Skatteverkets kontakt i dessa rättsfall är för generell, enligt min mening, för att det ska kunna finnas samband mellan förfrågan och den oriktiga uppgiften. De bör därför inte omfattas av den nya åsyftade lydelsen, på eget initiativ.

Det beviskravet som HD fastslog i NJA 2004 s. 692 har, enligt min kännedom, inte prövats. Efter år 2004 har enbart fall inom den skatterättsliga processen prövats. Enligt kammarrätten i Stockholm, 8 april 2002, mål nr. 6019-1999 åvilar bevisbördan Skatteverket att motbevisa att rättelsen är frivillig. Vilken betydelse rättsfallet kan få i praktiken är svårt att säga. I de kammarrättsdomar som tillkommit efter avgörandet har domstolen inte resonerat kring huruvida beviskravet är uppfyllt eller ej. I vart fall ställs åtminstone ett krav på Skatteverket respektive åklagare att bevisa frivilligheten.

6.3 Rättelsens formkrav

En utgångspunkt för att en rättelse ska vara giltig är att innehållet i de lämnade uppgifterna ska kunna leda till ett korrekt beskattningsresultat.¹⁹¹ Detta framgår även av 12 § SBL. Vidare krävs det, som även Jareborg antytt, att uppgifterna är sådana att myndigheten förstår att det är en rättelse som görs. Skulle det som i RÅ 1987 ref. 72 vara möjligt att lämna in en momsdeklaration och anse att inkomstdeklarationen är rättad skulle detta i förlängningen kunna innebära att en inbetalning på skattekontot som avser korrigerande av ett tidigare fel skulle utgöra en rättelse. Detta hade i sin tur inneburit, såsom Jareborg uttrycker det, att de skattskyldiga i hemlighet kunde skaffa sig krediter genom tillfälliga skattevinster. Det har lagstiftaren förmodligen inte åsyftat med regleringen.¹⁹² Samma sak framgår av Kammarrätten i Stockholm, avgörande 2013-09-30, mål nr 2908-2910-10 där domstolen menade att det uttryckligen ska anges i underlaget för rättelsen att det är fråga om en rättelse och att det ska anges att det kan finnas skäl att ifrågasätta tidigare gjorda yrkanden. I NJA 2003 s. 499 utvecklar domstolen formkravet för rättelser och menar att det av rättelsen ska framgå vilken beskattningsperiod som åsyftas i och med rättelsen och även vilka ändringar som ska göras avseende denna period. Av NJA 1970 s. 249 samt NJA 1975 not B7 framgår att en rättelse kan ske via ombud som i efterhand godkänns av de skattskyldiga. Det krävs alltså inte nödvändigtvis aktiv handling av den skattskyldige för vidtagandet av rättelse.

¹⁹¹ RÅ 1985 1:48; NJA 1985 s. 553 samt RÅ 1987 ref. 72.

¹⁹² Jareborg, 2001, s. 371.

7 Avslutande analys

7.1 Självvärdens funktion och syfte

Skatten, och därmed skattesystemet, utgör utan tvekan ett för vår rättsordning högt prioriterat område värt att skydda. Det pågår ständigt nya utredningar kring hur skattesystemet ska utformas, hur kontrollåtgärderna ska bli bättre och hur skatteundandragandet ska motverkas. Ett viktigt led i denna utveckling är att reglerna utformas på ett så effektivt sätt som möjligt, dvs. på ett sätt så att skatteintäkten kan optimeras och därmed bli så stor som möjligt. Då skatteintäkten optimeras får den offentliga verksamheten de bästa finansiella förutsättningarna till att fungera på ett önskvärt vis.

Skattesystemets effektivitet inkluderar en mängd infallsvinklar. Den ekonomiska och sociala utvecklingen i samhället påverkas i sin tur av systemets struktur. Frågorna kring skattens effektivitet handlar dels om de materiella frågorna, *vad* som ska beskattas, *hur* detta ska beskattas och om *vem* som ska betala skatt. *Vad* som ska beskattas handlar om frågan om det ska vara t.ex. bolagsvinster, tjänsteinkomster eller konsumtion. *Hur* det ska beskattas handlar om beskattning ska ske t.ex. progressivt eller proportionellt. *Vem* som ska beskattas handlar om det är t.ex. är konsumenten, fastighetsägaren eller familjen. Effektiviteten handlar dels om påföljdssystemets utformning. Då handlar frågorna istället om *vad* som ska sanktioneras, dvs. om det till exempel är bäst att sanktionera lämnande av oriktig uppgift i deklaration eller kringgående av lagen. Vidare handlar det om *hur* det ska sanktioneras och därmed om sanktionen ska bestå av t.ex. böter, skattetillägg eller fängelse. Slutligen handlar det även om *vem* som ska sanktioneras. Är det t.ex. bäst att sanktionera den person som förfarit uppsåtligt, oaktsamt eller begått misstag? Denna fråga handlar även om en ekonomiansvarig, en styrelse eller kanske en rådgivare ska kunna bli ansvarig. Ett effektivt skattesystem måste dessutom ha effektiva rutiner kring genomförandet och verkställigheten. Dvs. en kontroll över att reglerna följs och därmed att den bestämda påföljden följer av specifikt handlande. Utformningen av dessa steg kan tillsammans och var för sig anses minska undandragandet av skatt. Om rättssystemet upplevs såsom rättvist kan det i sig innebära att skatteundandragande minskar. Den preventiva verkan av sanktionsbuden kan också bidra till mindre undandragande av skatt, likaså sannolikheten för upptäckt, dvs. upptäcktsrisken. Reglerna om rättelse ska enligt min mening placeras under rubriken ”*hur ska det sanktioneras?*” och är ett led i processen att uppnå ett effektivare skattesystem med mindre skatteundandragande.

Hur diskussionerna var vid införandet av regeln år 1921 är ovisst. Det finns inga motivuttalanden att hitta. En fundering jag haft under uppsatsskrivandet är om syftet regeln om rättelse vid införandet var att balansera upp den börda som ålagts de uppgiftsskyldiga i och med införandet av självdeklarationen 1902 vilket också lett till kriminalisering

avseende lämnande av oriktig uppgift. Att gå från det tidigare systemet där taxeringsmän fastställde beskattningsunderlaget åt var och en, till att de enskilda själva tvingades deklarerat samt att det samtidigt infördes hårda straff mot de som försummade denna plikt, måste enligt min uppfattning ha varit betungande för gemeneman. Om det var så, att regeln infördes för att ge en lättnad åt de uppgiftsskyldiga, kan det kanske ha samband med att skuldprincipen och behandlingsideologin växte fram. Dvs. tankar kring att hårda straff inte alltid är det bästa "botemedlet" mot brottslighet samt att straff bara bör påföras i det fall det funnits skuld hos ifrågavarande person.

Att ge ansvarsbefrielse på det sätt som reglerna gör och understödja personer som visserligen lämnat felaktiga uppgifter men som sedan ångrat sig, borde enligt min mening, inte ge upphov till större brottslighet. De personer som inte ångrar sitt skatteundandragande kommer finnas kvar oavsett om reglerna finns eller ej. Precis som Jareborg antydde det så borde ett tillvägagångssätt som ursäktar dem som råkat göra fel och dem som ångrat sitt fel, istället ge upphov till att lagens anseende stärks. Den viljefarlighet som finns hos de personer som ångrar sig kan inte anses lika "farlig" som hos de personer som inte tillkännager sig. Därmed borde det vara okej att ursäkta även dem som medvetet gjort fel för att sedan ångra sig. Att rättelsemöjligheten ger den uppgiftsskyldige en andra chans kan inte heller anses skada systemet i någon längre utsträckning, eftersom ränta utgår på det undandragna beloppet. Det måste anses vara en fördel med regeln att utdömandet av straff kan undvikas, utan att skatteundandragandet för den delen ökar. För att det ska vara en fördel för de uppgiftsskyldiga, att det går att göra om och göra rätt, förutsätts såklart att lagen är känd för de enskilda som vill göra rätt för sig.

En annan fördel med reglerna från myndigheternas håll sett, även här ovisst om det beaktades vid lagens införande, är att möjligheten till självrättelse minskar myndighetens kostnader på tid och kontrollarbete som myndigheten annars hade fått lägga ned för att upptäcka de oriktiga uppgifterna. Det är egentligen skattemedel som hade fått finansiera utrednings- och kontrollkostnaderna för att, i det fall oriktiga uppgifter upptäcks, sedan resultera i nya intäkter skatt. Myndighetens handläggning av självrättelser är relativt enkel och därmed inte heller så kostsam, det finns t.ex. inget behov av att bevisa oriktig uppgift.

Reglerna om självrättelse borde bidra till att kontrollarbetet kan "kontrolleras" på ett annat sätt utav myndigheten och att kontrollmetoderna då kan placeras där myndigheten anser att de ger bäst effekt så att det totala skatteundandragandet kan minimeras. Om det istället varit så att reglerna om självrättelser inte fanns hade förmodligen de personer som omedvetet gjort fel, och sedan upptäckt det, samt de personer som medvetet gjort fel inte tillkännagivit sig, även om risken för upptäckt ökat. Anledningen är att de uppgiftsskyldiga då hade riskerat höga skattetillägg eller till och med åtal för skattebrott. Det är säkert så att fler uppgiftsskyldiga tillkännager sina fel tack vare regeln och att reglerna tillsammans med myndighetens kontrollarbete gör att skatteintäkten kan optimeras.

I och med att reglerna om självrättelse får myndighetens kontrollmetoder en ”gratis” effekt eftersom de uppgiftsskyldiga upplever upptäcktsrisken såsom högre och därmed vidtar rättelser. Resultatet av en enklare handläggning och denna ”gratis effekt” borde också bli att mer tid kan läggas på nya kontrollmetoder som kan resultera i att upptäcka de skatteundandragare som inte tillkännager sina oriktiga uppgifter. På så sätt går det att förstå varför lagändringen gjordes år 2012. Myndighetens kontrollarbete ger förmodligen en större effekt i antalet självrättelser om myndigheten kan förvana och informera om dessa olika åtgärder. Av uppgifter på Skatteverkets hemsida så framgår det även att informationsutbytesavtalen resulterade i rättelser som inbringade ca 1,9 miljarder kr skattemedel.

Även om regeln är en fördel för de uppgiftsskyldiga, på så sätt att det finns en möjlighet att göra om och göra rätt, så kan det även finnas en effekt med reglerna som kanske inte är helt önskvärd och kan anses som orättvis. På samma sätt som Leonard och Zeckhauser också nämnde, då de beskrev de tre olika typfallen, är det förmodligen bara de personer som gjort ett omedvetet fel och blir varse felet samt de personer som gjort medvetna fel men som ångrat sig som kommer vidta rättelser. Vidare kan det också vara så, som beaktat, att antalet personer som ångrar sig blir färre eller fler beroende på den upplevda upptäcktsrisken. Detta kan upplevas orättvist för de personer som är omedvetna om den oriktiga uppgift de lämnat eftersom de aldrig får chansen att rätta sitt fel, just på grund av ovissheten. Samtidigt kan de personer vars upplevda upptäcktsrisk har höjts göra rättelse just eftersom de är medvetna om felet. Visserligen åvilar ett ansvar på de uppgiftsskyldiga generellt att kontrollera och säkerställa att deras uppgifter är korrekta. Därför har de uppgiftsskyldiga som varit omedvetna, enbart sin egen okunskap eller sitt slarv att skylla (liknande kommentar av Simon Almendal 2005). Men trots att var och en har en sådan skyldighet finns det, enligt min mening, alltid en liten risk kvar att fel begås som ej varit avsiktligt. I de situationerna anser jag att systemet träffar orättvist och är lite väl hårt. Huruvida t.ex. befrielsegrunderna fungerar i förhållande till sådana situationer hade varit ett intressant område att undersöka. Kanske är det så att reglerna kompletterar varandra här och att det medför en form av balans mellan å ena sidan de medvetna skatteundandragarna, å andra sidan de omedvetna. Det finns emellertid ett krav i förarbete och praxis på att undandragandet i skatt ska ha uppgått till ett prisbasbelopp för att ansvar för skattebrott ska aktualiseras samt för att skattetillägg ska utdömas krävs det att 10% av ett prisbasbelopp i skatt har undanhållits. Dessa riktlinjer skapar, enligt min mening, en form av trygghet för de personer som begått fel av misstag.

Med beaktande av det syfte som angavs i 1933 års SOU, att skatt som ej betalats i och med regeln om självrättelse skulle komma att deklarerats, har enligt min mening ett statsfinansiellt perspektiv. Syftet ger alltså ett intryck av att reglerna ska se till att skattepengar kommer in till statskassan. Härav tycks reglen även ha ett syfte likt skatteamnestiernas, dvs. att stärka landets ekonomi. Utifrån detta syfte är regeln därmed inte en regel som enbart finns

till för de uppgiftsskyldigas skull. Frågan är om någon hänsyn över huvudtaget togs till den uppgiftsskyldiges betungande deklarationsbörda vid reglernas införande. Då detta syfte från 1933 sätts i jämförelse med det nyare syftet som angavs i 1971 års förarbete, att den person som lämnat oriktig uppgift inte ska behöva fortsätta deklarerat felet år efter år utan istället rätta det, är däremot mer i linje med min första tanke att systemet med själv rättelser syfte är att avbelasta den uppgiftsskyldiges tunga börda att lämna korrekta uppgifter till beskattningen. Syftet förflyttas då från att helt vara en regel till det allmännas fördel till att bli en regel till fördel för den enskilde. Att detta syfte angavs i 1971 års förarbete kan ha samband med den straffskärpning som vidtogs i skattebrottslagen vid samma tid. I det fall regeln är utformad enbart för att väga upp den plikt som åvilar de enskilda blir tillämpningen dock problematisk i förhållande till det tidigare nämnda problemet avseende de personer som är omedvetna om sina felaktiga uppgifter. Dessa personer kommer nämligen inte omfattas av systemet på samma sätt som de som är medvetna om sina oriktiga uppgifter.

Den grund som däremot motiverade att själv rättelsen infördes i anslutning till skattetillägget är enligt mig den mest sunda grunden för reglerna om rättelser. Det skäl som angavs var en frihet från skattetillägg vid en frivillig rättelse vara motiverad eftersom syftet med skattetillägget var att tvinga fram riktiga uppgifter för beskattningen. Uttalandet tycks syfta på att även rättelser skapar förutsättningar att undanröja felaktigt uppgiftslämnande och denna grund anser jag även domstolarna bör utgå ifrån vid deras överlägganden. Under rubriken ”preventionseffekt” kommer jag motivera denna åsikt närmre.

7.2 Rättstillämpningen

Som jag nämnde inledningsvis i uppsatsen ska ordalydelsen vara skatterättens främsta tolkningsprincip. I det fall ordalydelsen inte ger klarhet kan ledning sökas i lagens förarbeten eller i doktrin. Min uppfattning är att ordalydelsen till begreppen ”frivillig” respektive ” eget initiativ” inte stämmer överens med reglernas tillämpning praxis. Ordet frivillig och begreppet eget initiativ är enligt min mening ytterst personliga och ska hänföras till personens faktiska frivillighet respektive personens egna initiativ. I förarbetena finns uttalanden om att frivilligheten ska bedömnas med utgångspunkt i huruvida den ”uppgiftsskyldige haft anledning att tro”. Genom en ordagrann tolkning av förarbetet förefaller även detta uttalande, enligt min mening, handla om den uppgiftsskyldiges subjektiva tro.

I praxis har domstolen istället utgått i från vad den enskilde *borde* anta som en följd av de yttre aktuella omständigheterna i fallet. Den yttre omständigheten kan t.ex. vara att Skatteverket inlett revision hos den uppgiftsskyldiges arbetsgivare och att den uppgiftsskyldige en tid därefter gjort rättelse avseende sin tjänsteinkomst. Domstolen tillmäter den uppgiftsskyldiges faktiska tro ingen betydelse utan det är istället, som i exemplet, beslutet om revision eller någon annan yttre omständighet som är avgörande. Domstolarnas domskäl ger vidare ett intryck av att det objektiva

sambandet presumerar en subjektiv anledning att anta. I domskälen menar domstolen nämligen allt som oftast att det är en yttre omständighet som föreligger och att det därmed finns anledning för den uppgiftsskyldige att anta. Ett undantag är rättsfallet NJA 1959 s. 597, där domstolen grundade bedömningen på de uppgiftsskyldigas faktiska förståelse.

Att det varken i lagtext eller i förarbeten anges mer specifikt hur uttrycken frivillig och eget initiativ ska tolkas måste enligt min mening betyda att lagstiftaren avsiktligt valt att överlåta denna bedömning åt domstolarna. Thornstedt, Eklund och Rabe ger emellertid uttryck för domstolarnas tillvägagångssätt. De menar att det i praktiken borde vara mycket svårt att utröna den uppgiftsskyldiges faktiska frivillighet och att rättelser därför kommer anses frivilliga sålänge myndigheten inte tagit kontakt med personen individuellt eller genom oanmälda kontroller hos en viss företagsgrupp.¹⁹³ Deras uttalande är emellertid inte fullständigt eftersom det vore oskäligt om myndighetens kontakt med personen alltid skulle leda till att rättelsen inte skulle vara frivillig. Det behövs en avvägning av hur kontakten haft samband med den rättade uppgiften eller ej. Något som Eriksson också påstod.¹⁹⁴ Dessutom borde myndighetens kontakt även kunna vara sådan att meddelandet med stor sannolikhet kommer till den rättandes kännedom genom t.ex. en kollega eller familjemedlem. Det finns även fall där myndigheten inte varit i kontakt med den rättande men där rättelsen ändå inte kan anses vara frivillig. Som exempel på ett sådant fall är då rättelsen inträffat efter häktning som avser ekonomisk brottslighet. Ställs detta i förhållande till den ”Panama-läcka” som jag inledningsvis tog upp i uppsatsen så är det högst osäkert vilken utgång en rättelse hade fått som gjorts efter att informationen publicerats i media men innan det att Skatteverket påbörjat sin kontroll. Dels handlar det om hur många uppgiftsskyldiga som omfattas utav regeln, dels hur stor sannolikheten är att den uppgiftsskyldiges oriktiga uppgift hade kunnat upptäckas av myndigheten genom ”läckan”. Ju högre sannolikheten är att Skatteverket upptäcker felaktigheten desto mindre är chansen för att rättelsen anses såsom frivillig.

Förfarandena innehåller flera vaga ord, som t.ex. visat ”intresse” för, om kontakt ”omfattar” aktuell fråga, ”rutinmässig art”, ”myndighetens förfrågan och ”samband” med den oriktiga uppgiften”, ”generell kontrollaktion” osv. Några utav orden har domstolen använt då de avgjort huruvida en rättelse ska anses vara frivillig eller ej. Orden har emellertid inte använts på ett sådant sätt som ger någon närmre ledning för dess betydelse. Därför går det inte heller att dra någon slutsats kring ordens innebörd i praxis.

Det tillvägagångssättet som domstolarna använt sig av, och som jag genom min undersökning av ett flertal rättsfall kan förstå, är följande. Till att börja med så gör domstolen en bedömning av huruvida en objektiv frivillighet inte kan anses föreligga utifrån de aktuella yttre omständigheterna i fallet. Dvs. om den uppgiftsskyldige i den aktuella situationen *kan ha haft*

¹⁹³ Se avsnitt 4.1.2.

¹⁹⁴ Se avsnitt 4.1.2.

anledning att tro att myndigheterna kommer upptäcka, eller har upptäckt, den oriktiga uppgiften. Rättelsen ska i så fall inte anses frivillig. Domstolarna gör emellertid undantag till i denna bedömning om den uppgiftsskyldiges faktiska vilja framgått av omständigheterna, om myndighetens förfrågan varit av rutinmässig karaktär eller om det inte funnits samband mellan myndighetens kontakt och den oriktiga uppgiften. Här kommer domstolen förmodligen också i framtiden överväga huruvida rättelsen varit gjord efter Skatteverkets information om generella kontrollaktioner. Vilken innebörd begreppen ”rutinmässig karaktär” och ”samband” har, är som sagt inte helt fastställt, vilket även har diskuterats under rättsfallsanalysen i avsnitt 6.2. Slutsatsen blir därför att det till stor del är domstolens uppgift att avgöra hur begreppen ska tillämpas och därmed vilken utgång målet ska få. Eftersom domstolarna inte har motiverat sin användning av begreppen på ett som går att utläsa så ger praxis egentligen inte heller någon exakt ledning för hur bestämmelserna ska tolkas. Det vore intressant att undersöka hur tingsrätternas och förvaltningsrätternas överväganden ser ut i dessa situationer. Eftersom uppsatsen har avgränsats i förhållande till sådan underrättspraxis bör det beaktas att en sådan undersökning skulle kunna ge ett mer precist svar på frågeställningen om gränsdragningen mellan vad som utgör en frivillig och icke frivillig rättelse.

Det som går att se av rättsfallen är att domstolen på ett eller annat sätt oftast använt sig av förarbetenas uttalanden kring ”anledning att anta”. Då domstolen avgör ett mål utifrån yttre omständigheter bör de enligt min mening knyta an till något utav de exempel på omständigheter som finns i förarbetena. T.ex. så skulle domstolen då kunna säga att en rättelse inte är frivillig eftersom det funnit anledning att anta med hänvisning till att myndigheten begärt upplysningar av den uppgiftsskyldige som omfattar den aktuella frågan, eller med hänvisning till att myndigheten inlett en granskning eller revision av den uppgiftsskyldige. I det fall detta inte ger ett önskat resultat bör domstolen motivera sin bedömning på ett sätt så att utgången i rättsfallet kan tillämpas på andra liknande situationer. Det ska nämnas att domstolen i flertalet fall har använt sig utav förarbetsuttalandena då de gjort sin bedömning. Den största nackdelen är att uttalandena som används är vagt utformade.

Det finns tecken på att vissa uttalanden i doktrin har använts vid rättstillämpningen. Utgången i NJA 2004 s. 692 blev att rättelsen inte kunde vara frivillig pga. att en akut upptäcktsrisk uppstått. På ett liknande sätt hade Eriksson tidigare framfört i doktrin att en rättelse ej ska vara frivillig om den uppgiftsskyldige rättar till följd av ett nödtvång. Eriksson skrev även att en rättelse inte ska vara frivillig om myndigheten inlett revision hos en person som den uppgiftsskyldige haft ekonomisk förbindelse med, något som anammades av utredningen till förarbetet 1971. Uttalandet kan ge förklaring till utfallet dels i NJA 1947 s. 212, där samband förelåg mellan företag och anställd, dels i NJA 1970 s. 249, där det inte fanns samband mellan anställda på ett företag.

En risk som de uppgiftsskyldiga tar då de gör en rättelse är att myndigheten, innan rättelsen görs, har upptäckt en yttre omständighet som personen är omedveten om. Det finns även en annan risk vilken är att den uppgiftsskyldige är omedveten om regelns funktion och därmed inte vet att en yttre omständighet kan frånta möjligheten till rättelse. Även om rättelsen görs i syfte att den uppgiftsskyldige vill göra rätt för sig så kan rättelsen innebära skattetillägg eller straff, vilket kanske inte är helt optimalt. Den uppgiftsskyldige hamnar alltså i ett sämre läge än Skatteverket eftersom den uppgiftsskyldige mycket väl kan ha varit helt omedveten om de yttre omständigheterna då rättelsen gjordes. Dock kommer den uppgiftsskyldiges oriktiga uppgift, till följd av Skatteverkets upptäckt av de yttre omständigheterna, sannolikt ändå upptäckas. Den yttre omständigheten bör annars inte utgöra en sådan yttre omständighet eftersom det ska finnas samband mellan den oriktiga uppgiften och den yttre omständigheten. Skulle den uppgiftsskyldige göra en rättelse i ett sådant fall där han är omedveten om den yttre omständigheten och denna omständighet sannolikt leder till upptäckt, kan det innebära att den uppgiftsskyldige tillkännager mer information än vad Skatteverket genom den yttre omständigheten skulle ha upptäckt och hamnar därmed i en sämre ställning än Skatteverket.

I och med att rättstillämpningen ser ut som den gör bör den uppgiftsskyldige lägga tid på att undersöka huruvida Skatteverket kan ha upptäckt yttre omständigheter eller ej innan rättelse vidtas. Eftersom att praxis är tvetydig när det gäller vad som är en yttre omständighet eller inte, anser jag dessutom att den uppgiftsskyldige som tänker göra rättelse hellre ska ta det säkra före det osäkra. Kan den uppgiftsskyldige ana att det finnas en yttre omständighet som kan ha samband med den oriktiga uppgiften som ska rättas, är det egentligen bättre att vänta med att göra rättelsen tills det att den yttre omständigheten inte föreligger längre. I rättsfallet NJA 2004 s. 692 uttalade domstolen att oberoende av att en rättelse i en tidigare situation inte hade kunnat bedömas såsom frivillig, så kan rättelsen i en senare situation anses frivillig. Detta innebär att den person som vidtar rättelse i samband med Skatteverkets kontakt riskerar skattetillägg och straff, medan den som istället väntar med att rätta tills Skatteverket upphört med sin kontroll inte riskerar påföljd. Här borde det egentligen vara på sin plats med någon form av regel som lindrade påföljden i det fall den uppgiftsskyldige tillkännagav felaktigheter även under pågående kontroll.

I och med lagändringen 2012 åsyftades förändringen att rättelse skulle kunna ske även efter Skatteverkets information om generella kontrollaktioner samt att tillämpningen skulle bli mer generös. Om detta uttalande gett någon effekt på rättstillämpningen är svårt att avgöra eftersom det inte tillkommit tillräckligt med avgöranden. Efter att ha läst de rättsfall som avgjorts med tillämpning av de nya reglerna var det tre kammarrättsfall som behandlade reglerna på ett mer ingående sätt. I målet från HFD, mål nr 373-16, var frågan om självrättelse inte huvudfrågan och det var relativt lätt för domstolen att avgöra att rättelsen inte var gjord på eget initiativ eftersom rättelsen avsåg samma sak som det Skatteverket tidigare gjort en förfrågan

kring. I målen från KamR var bedömningen inte alls lika enkel och i samtliga tre mål kom domstolen fram till att rättelserna inte var gjorda på eget initiativ. Enligt min mening var de olika sambanden som domstolen motiverade sina domslut på inte alls självklara. T.ex. ansågs en rättelse avseende tillgångar i Luxemburg och Schweiz ha samband med Skatteverkets förfrågan angående tillgångar i Belgien. Detta i jämförelse med tidigare rättsfall, t.ex. där rättelsen angående ett konto var frivillig när myndigheten gjort förfrågan avseende ett annat konto i samma bank, blir förvirrande i förhållande till uttalandet om att reglerna skulle bli mer generösa. Men trots detta kan det faktum att kammarrättsfallen inte gett ansvarsbefriande verkan egentligen inte säga något om huruvida domstolen blivit mer generös i sin tillämpning eller ej. Domstolarna har verkat tillämpa en princip sedan långt tillbaka i tid, som säger att olika fall behandlas olika, och det verkar gälla även fortsättningsvis. Rättsfallen har heller inget med generella kontrollaktioner att göra och därför kan inga slutsatser dras kring tillämpningen av det. Huruvida domstolen ansett att det ska vara någon annan skillnad mellan begreppet ”frivillig” och ”på eget initiativ” kan inte heller utläsas.

Enligt förarbetet från 1971 ska bedömningen om rättelsen är frivillig ske utifrån om det fanns anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas. I 2011 års förarbete har ”kommer att upptäckas” plockats bort. Som tidigare nämndes i uppsatsen så skulle det kunna vara så att myndighetens möjligheter att upptäcka fel har utvecklats sedan 1971, i och med teknisk utveckling mm. Kontrollåtgärderna borde vara mer utvecklade nu än de var för 40 år sedan. Att upptäcka oriktig uppgift borde därmed vara lättare idag och att ange ”har uppmärksammat” i förarbetet 2011 kan anses lika långtgående som ”kommer att upptäckas” var enligt förarbetet 1971. Dvs. de uppgifter som ansågs ”komma att upptäckas” år 1971 har kanske i samma skede idag redan upptäckts. Det kan dock ifrågasättas om lagstiftaren verkligen avsett någon förändring i och med detta. Om avsikten varit att myndigheten faktiskt ska ha upptäckt uppgiften så kommer det resultera i att flertalet av de tidigare rättsfallen inte längre kommer vara aktuella. Förarbetet gör klart att tidigare förarbeten och praxis även fortsatt kommer ge vägledning för tillämpningen. Lagstiftares avsikt med att välja bort uttrycket skulle likväl ha kunnat vara att det objektiva sätt ska ha varit sannolikt för den uppgiftsskyldige att uppgiften är upptäckt.

Enligt Pezcenik kan lagens ordalydelse även fastställas genom jämförelser med på vilket sätt de ord och uttryck som anges i lagen används i andra rättskällor. Den jämförelse som i doktrin gjorts till 23 kap. 3§ BrB om frivillig tillbakaträdande skulle därmed kunna ge ledning för innebörden av frivilliga rättelser. Frivillig i 23 kap. 3§ BrB har av vad som ovan sagts betydelsen att vara en inre vilja utan påverkan av yttre omständighet. Frivillig är således ett subjektivt rekvisit, vilket stämmer överens med domstolens bedömning i NJA 1959 s. 597. I den övriga praxis kring självrättelser avgör däremot de yttre omständigheterna om något anses vara frivilligt. Frågan är då om domstolarna verkligen anser att frivillighetsrekvisitet ska tolkas på samma sätt som i 23 kap. 3§ BrB.

Enligt min mening finns det stöd för den uppfattning som återfinns inom doktrin att frivilligheten i 12§ SBL ska tolkas på samma sätt som frivilligheten i 23 kap. 3§ BrB. Skillnaden är dock att vad det gäller 23 kap 3§ BrB så måste alltid en subjektiv frivillighet utredas. För frivilligheten avseende 12 § SBL kan en sådan frivillighet läggas till grund för en rättelse om det finns tillräckliga bevis för att vidta en sådan utredning. Enligt min mening bör den sambandsbedömning som domstolen gör kring huruvida samband föreligger mellan myndighetens kontakt och den rättade uppgiften göras utifrån frivillighetsrekvisitet i 23 kap 3§. Den hypotetiska tron som skulle kunna ha funnits hos den rättande ska bedömas på samma sätt som frivilligheten vid frivilligt tillbakaträdande. Detta antagande skulle även kunna ge ledning för rättelsens formkrav som utarbetats i praxis. I situationer där den uppgiftsskyldige t.ex. i efterhand påstår att en rättelse skett utan att detta egentligen var avsikten eller då en person råkat rätta något som personen saknar kännedom om, bör möjligheten till rättelse inte ges. Där spelar ställningstagandet i praxis en viktig roll, eftersom det enligt denna i rättelsen ska anges att det är fråga om en rättelse.

Att reglerna om själv rättelse presenterats på ett otydligt sätt i lag och förarbeten samt att domstolarna i vissa fall ger sken av en inkonsekvent rättstillämpning bidrar såklart inte till att reglernas förutsebarhet förbättras. Då det inte finns tydliga riktlinjer i varken lag eller förarbetena läggs ansvaret på sätt och vis över till domstolen att avgöra reglernas tillämpning. Det skrivs även i förarbetet att det på förhand inte går att avgöra exakt vad som ska anses vara frivilligt respektive inte frivilligt utan att detta är upp till domstolen att avgöra utifrån de rådande omständigheterna från fall till fall.

Att det inte finns en fullständig förklaring för vilka rättelser som ska anses vara gjorda på eget initiativ, borde innebära att det finns mycket att vinna i och med argumentation. Speciellt i de fall som är svårare att avgöra, då t.ex. Skatteverkets kontakt handlat om något annat än vad själva rättelsen avsett och då myndigheten tagit kontakt med annan person än den uppgiftsskyldige som rättat. I dessa fall rör det sig om odefinierade sambands- och sannolikhetsbedömningar. Det som lagstiftaren, alternativt domstolen genom ett prejudicerande rättsfall, borde ha gjort för förutsebarhetens skull är att precisera användningen av, och syftet med, frivillighetsrekvisitet samt användningen av de omständigheter som innebär att frivilligheten kan avgöras på yttre omständigheter.

En ökad förutsebarhet av hur reglerna ska tillämpas bidrar till ett minskat tolkningsutrymme för domstolen. Om det på förhand går att förstå hur reglerna kommer tillämpas kommer det innebära att t.ex. en förfrågan som är av rutinmässig karaktär specificeras. Då en uppgiftsskyldig fått en sådan förfrågan kommer en rättelse fortfarande kunna göras. För vissa personer som är mer uppmärksamma, och medvetna om sitt skatteundandragande, skulle detta kunna visa tecken på en förhöjd upptäcktsrisk. Trots det så kommer rättelsen vara frivillig eftersom förfrågan enbart var rutinmässig. Det är kanske inte helt önskvärt att personer som t.ex. begått allvarliga

skattebrott ska få en sådan chans eftersom det ger upphov till en känsla av orättvisa för de som varit laglydiga. En mer förutsebar tillämpning av reglerna hade däremot även kunnat vara en fördel eftersom att fler personer kanske hade valt att göra en rättelse.

Eftersom Skatteverket i deras hantering av rättelser är behjälpliga på så sätt att det går att diskutera rättelsen med dem innan den lämnas in gör att flera omständigheter och detaljer aldrig blir offentliga. Detta minskar reglernas förutsebarhet eftersom de enskilda inte har tillgång till myndighetens överväganden och sätt att argumentera kring rättelser. Då detta inte når offentligen försvinner även funktionen av att myndighetens arbete kritiskt kan bli granskat och kontrollerat av allmänheten. Å andra sidan innebär kanske en offentlighet att färre personer är villiga att vidta rättelse. Frågan är då på vilket sätt myndigheten övervägt dessa intressen och i vilken utsträckning de valt att ge den uppgiftsskyldige anonymitet.

Av praxis har det framkommit vissa uttryckliga krav på rättelsens utformning. Som jag uppfattar praxis så är det fullt möjligt att vidta rättelse bara det på något sätt framgår att det är en rättelse. Att det uttryckligen ska anges att det avser en rättelse, är inte ett nödvändigt krav för att rättelsen ska godtas. Det krävs emellertid att det på något annat sätt framgår att det är en rättelse. Det bör även i rättelsen framgå vilken beskattningsperiod som åsyftas. En rättelse bör dock inte kunna vidtas genom att den uppgiftsskyldige i efterhand får idén om att en tidigare inskickad handling ska anses vara en rättelse. En rättelse bör heller inte kunna anses vara gjord på eget initiativ om personen i fråga inte haft för avsikt att göra en rättelse. Samtidigt bör inte den situation där personen ifråga försöker göra en rättelse men inte känner till formkraven innebära att rättelsen inte är giltig. En rättelse bör alltså kunna vidtas av en person som inte känner till formkraven men vill göra rätt för sig. Det måste därför göras en form av tolkning utav den uppgiftsskyldiges avsikt med rättelsen. Dock ligger risken eller ansvaret avseende rättelsens noggrannhet i slutändan alltid på den rättande.

7.3 Preventionseffekten

Som skrevs inledningsvis i uppsatsen så har sanktioner funktionen av att effektivisera lagarnas budskap. Skattetillägget syftar till att säkerställa ett korrekt uppgiftslämnande. Samma syfte har straffbuden i skattebrottslagen. För att sanktionerna ska framstå som trovärdiga krävs det en effektiv kontroll och ett effektivt verkställande. Den kontroll som Skatteverket bidrar med är t.ex. revision eller granskning samt utveckling och framtagande av nya kontrollmetoder. Syftet med kontrollen är att så många fall av skatteundandragande som möjligt kan upptäckas. Detta medför att upptäcktsrisken bli högre och samtidigt att fler sanktioner kan verkställas. Genom att upptäcktsrisken ökar och fler sanktioner verkställs minskar även de uppgiftsskyldigas incitament till att lämna oriktiga uppgifter. Upptäcktsrisken bidrar även till att självrättelser vidtas, vilket minskar skatteundandragandet. På detta sätt skapas en preventiv effekt. Den preventiva effekten förutsätter emellertid att de uppgiftsskyldiga känner till

vad lagen säger samt är varse upptäcktsrisken och tar hänsyn till risken vid sitt handlande.

Enligt praxis fräntas möjligheten till rättelse då Skatteverkets kontakt haft samband med den oriktiga uppgiften som rättats. Vidare är en rättelse inte frivillig då det är sannolikt att Skatteverket, i och med deras kontakt, skulle upptäcka uppgiften. Inte heller i det fall då rättelsen skett pga. upptäcktsrisken akut ökat, har ansetts vara frivillig. Domstolarnas bedömning har varit ganska strikt. Även om användningen av rättelser i praxis har varit något oklar så bidrar tillvägagångssättet vid rättstillämpningen, enligt min mening, till att den preventiva effekten kan upprätthållas. Skulle det vara möjligt att vidta rättelse även efter att Skatteverket visat intresse i frågan, skulle det resultera i att påföljderna blev ineffektiva. Vilket i sin tur hade resulterat i att den preventiva effekten som påföljderna gett upphov till hade minskat. De uppgiftsskyldiga hade därmed inte haft lika starka incitament till att följa lagen, eftersom de vid en eventuell upptäckt hade haft möjlighet att vidta rättelse. Det är därför viktigt att reglernas tillämpning begränsas så att den preventiva effekten kan upprätthållas.

I och med att lagrummen fick sin nya lydelse år 2012 skrevs det i förarbetena att det åsyftades en mer generös tillämpning samt att rättelser som var gjorda även efter att Skatteverket gått ut med generella kontrollaktioner skulle ge ansvarsbefriande verkan. Detta till stor del eftersom det, som tidigare nämnts, ansågs viktigt att rättelser även skulle kunna ske efter att Skatteverket informerat om de nya informationsutbytesavtalen. En kontrollåtgärd som enligt Skatteverkets statistik genererade ca 1,9 miljarder kr i skatteintäkter mellan åren 2010-2015. Skatteverkets kontrollarbete bidrar alltså till en ökad upptäcktsrisk som leder till att fler vidtar rättelser (Självklart kan det även finnas andra anledningar till varför rättelse vidtas). En baksida av förarbetsuttalandena från 2011 är att den preventiva effekt, som skatteförfattningarnas¹⁹⁵ påföljder ger upphov till, kan minska. Då de uppgiftsskyldiga kan få tillgång till information om Skatteverkets kontrollarbete (om så generell) innebär det att de uppgiftsskyldiga kan ta ställning till huruvida en rättelse i deras fall anses behövlig. I och med sådan kunskap kan de uppgiftsskyldiga bedöma upptäcktsrisken på ett helt annat sätt. Vid tillämpningen av reglerna om rättelser är det därför viktigt att se till att resultatet inte blir allt för generöst och att det alltid görs en avvägning mot vilken negativ påverkan resultatet kan ha på den preventiva effekten. Här är det dock viktigt att komma ihåg att Skatteverkets kontrollarbete i sig även ger upphov till preventiv effekt. Utan kontrollarbetet kan sanktionerna och därmed reglerna inte vara effektiva. När kontrollarbetet dessutom leder till att fler rättelser vidtas kanske detta väger upp den minskade preventiva effekt som den ökade generositet vid tillämpningen av rättelser gav upphov till.

¹⁹⁵ SFL samt SBL.

Att det bland befolkningen uppstår en besvikelse och irritation, då dem som gjort sig skyldiga till allvarliga skattebrott genom en rättelse kan bli fri från ansvar, är enligt min mening inte bara en nackdel. SVT:s program Uppdrag granskning väckte t.ex. en stor debatt när de avslöjade svenskar som vidtagit rättelse för mångmiljonbelopp. Att diskussion väcks innebär att kännedomen kring regleringen om rättelser kommer till fler människors kännedom. Vilket i sin tur kan innebära att fler gör rättelser.

En annan sak värt att beakta är att rättelser både kan vidtas vid lindrigare och grövre fall av undandragande. En rättelse innebär att den uppgiftsskyldige kan bli fri från ansvar från skattetillägg samt från straff för skattebrott. Ett skattebrott kan vidare bara begås genom oaktsamhet eller genom uppsåt. Ett skattetillägg kan utdömas även om personen i fråga har lämnat en oriktig uppgift helt omedvetet. En person som handlat oaktsamt eller uppsåtligt behandlas därmed på samma sätt som en person som handlat omedvetet. Frågan är då om det inte vore bättre att själv rättelsefunktionen gjorde skillnad mellan dessa svårighetsgrader av undandragande som medför att de som varit omedvetna hamnar i ett mer gynnsamt läge. Det är dock svårt att göra bedömningar kring huruvida medvetenhet eller omedvetenhet föreligger och det är kanske också ett måste att skattelagstiftningen har ett denna utformning eftersom skatten anses ha ett högt skyddsvärde. Hade det varit mer accepterat att göra fel omedvetet hade detta kanske utnyttjats och det hade även kostat mer för Skatteverket att utreda huruvida handlingen verkligen var omedveten. Syftet med skattetillägget är vidare att underlätta och effektivisera arbetet samt att motverka skatteundandragandet. Skattelagstiftningen kräver att en effektiv kontroll sker, för att säkerställandet av att korrekta uppgifter lämnas ska vara effektivt.

En sak som förefaller märklig är dock att det för den omedvetne personen kommer tas ut ett skattetillägg för den oriktiga uppgiften. Ett skattetillägg kan vara mycket mer betungande för den enskilde än vad böterna är vid skattebrott. Frågan är då om skatteundandragandet kan motverkas på något annat lindrigare sätt för den enskilde än genom sanktion. Den preventiva effekten och där tillhörande aspekter är ett exempel på en sådan sak. Det pågår ständigt en utveckling av Skatteverkets kontrollåtgärder. En annan sak är själv rättelserna vilka bidrar till ett mindre undandragande. Att skattetillägget utgår till stora belopp kan också anses vara en åtgärd för att minska undandragandet, att höja straffbuden skulle också kunna vara ett annat sätt. Straffet är dock repressivt, i vart fall fängelsestraffet, och bör därför inte tillämpas mer än nödvändigt. Skattetillägget kan däremot motiveras på ett annat sätt och det får på sätt och vis en reparativ effekt, eftersom det inbringar mer pengar till staten.

8 Slutsatser

Ett allmänt stort problem som Sverige och skattesystemet brottas emot är skatteundandragandet. Det läggs ned omfattande resurser på kontrollåtgärder och lagstiftning. Anledningen är att skatten anses ha ett väldigt högt värde, vilket ska skyddas. Skatten är den huvudsakliga finansieringskällan för upprätthållandet av t.ex. allmän ordning och säkerhet samt ett demokratiskt statskick.

Reglerna om rättelser förefaller möjliggöra att mer skattemedel kan inbringas till statskassan och att det felaktiga uppgiftsslämnandet minskar. På så sätt är regeln viktig tillgång i vårt skattesystem. Skatteverkets kontrollåtgärder hade sannolikt inte uppnått samma effektivitet och resultat utan reglerna. Detta förutsätter emellertid att reglernas tillämpning inte blir allt för generös eftersom sanktionsbuden då blir ineffektiva. Domstolarna har i rättsfallen gjort denna avvägning ganska bra eftersom det finns få avgöranden där det inte funnits ett så kallat ”samband”. Samtidigt är det nödvändigt att det görs en avvägning, eftersom självrättelserna troligen minskar om systemet är för strikt.

Meningen med lagstiftningen verkar vara att reglerna om rättelser enbart ska tillämpas i de situationer där det är sannolikt att den uppgiftsskyldige faktiskt har ångrat sig eller upptäckt fel. En rättelse ska inte kunna göras då en yttre omständighet har ökat upptäcktsrisken avseende den oriktiga uppgiften. Det är alltså inte meningen att den uppgiftsskyldige ska kunna planera att vidta rättelse och göra det först då upptäckt befaras. En möjlig anledning till domstolarnas tillvägagångssätt vid rättstillämpningen är att den preventiva effekten ska upprätthållas och att reglerna därför relativt strikt. Att målen avgörs utifrån yttre omständigheter har med att göra att det är svårt att avgöra personers faktiska vilja. Målen avgörs därför istället utifrån en hypotetisk vilja.

I och med att Skatteverket är behjälpliga i rättelseärenden och inte nödvändigtvis utvecklar diskussion och problem i sina beslut, når dessa överväganden aldrig offentlighet. Hur genomtänkt och motiverat detta tillvägagångssätt är osagt. Det medför i vart fall en fördel för den uppgiftsskyldige som vidtar rättelse eftersom anonymitet kan åtnjutas i viss utsträckning. Samtidigt är det en nackdel eftersom myndigheternas arbete inte kan granskas och vidare kan Skatteverkets utredning i saken inte bidra till reglernas förutsebarhet i tillämpningen.

En fördel med rättelse är att en möjlighet att undanröja fara för skatteundandragande ges. De uppgiftsskyldiga som vill göra rätt för sig får en andra chans. Samtidigt minskar det allmännas utredningskostnader. Reglerna om rättelser bidrar även till ett mindre skatteundandragande, utan att någon särskild åtgärd behöver vidtas. Ett straff kan helt utebli vilket är i linje med principen om att straff och kriminalisering alltid ska vara en sista

utväg. Att de uppgiftsskyldiga mer eller mindre självmant gör rätt för sig genom en rättelse borde därmed främjas i förhållande till skatteförfattningarnas olika sanktioner.

En nackdel med systemet är att det finns ett missnöje hos befolkningen kring att de som handlar lagstridigt ges en möjlighet att bli fri från påföljd. Detta bidrar dock till en diskussion och medvetenhet i samhället kring reglernas funktion. Vidare undkommer de som rättat inte sociala sanktionerna som kan vara nog så påfrestande. En annan nackdel med reglerna är att de ger upphov till svåra tolkningsproblem. Rättstillämpningen är även i vissa fall oförutsebar, det går därför inte alltid med säkerhet att veta om rättelsen kommer medföra ansvarsfrihet. Att tillämpningen är oförutsebar gör att myndighetens bevisbörda, att visa att rättelsen inte är frivillig, inte får särskilt stor betydelse.

En rättelse bör vidare med fördel, från den uppgiftsskyldiges perspektiv, vidtas efter en avslutad kontroll av Skatteverket. En person som är under granskning har mer att vinna av att vänta med att göra rättelsen tills det att Skatteverket avslutat sin granskning. En omedvetenhet hos den uppgiftsskyldige kring huruvida en yttre omständighet föreligger, som kan innebära upptäckande av den oriktiga uppgiften, innebär en risk vid ingivandet av rättelsen.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

- SOU 1933:27, Ändrade bestämmelser angående förbättrad deklarationskontroll och till förstärkt taxeringsorganisation mm.
SOU 1942:31, Skärpt bestraffning av falskdeklaration mm.
SOU 1969:42, Skattebrotten
SOU 1982:55, Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet
SOU 1995:10, Översyn av skattebrottslagen
SOU 2001:25, Kostnads- och intäktskonsekvenser mm.
SOU 2013:38, Vad bör straffas?

Propositioner

- Prop. 1921:213, Ändring i vissa delar av förordningen den 28 oktober 1910 (117) om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering
Prop 1943:140, Förslag till skattestrafflag, mm.
Prop. 1971:10, Förslag till skattebrottslag, mm.
Prop. 1973:90, Förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning mm.
Prop. 1995/96:170, Översyn av skattebrottslagen
Prop. 2010/11:165, Skatteförfarandet

Litteratur

- Alm Bloom, Eva: *Skatteverkets handläggning av rättelser avseende oredovisade tillgångar och inkomster i utlandet*, Svensk skattetidning, 2011
- Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: *Skatteprocessen*, 2 omarb. och uppdaterade uppl., Stockholm, 2012
- Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: *Skattetillägg och skattebrott*, 2 uppl., Stockholm, 2016
- Andersson, Staffan: *Frivillig rättelser - erfarenheter*, Skattenytt, 2012
- Asp, Petter och Ulväng, Magnus och Jareborg, Nils: *Kriminalrättens grunder*, 2 omarb. uppl., Uppsala, 2013
- Atkinson, A. B. och Stiglitz, Joseph E: *Lectures on public economics*, McGraw-Hill, Maidenhead, 1980
- Bengtsson, Ulrika: *Komplettering till en deklaration – ett skydd mot efterbeskattning och skattetillägg?*, Svensk skattetidning, 2014

Brose, Peter och Stoltz, Bo: *Skatter i Sverige - Skattestatistisk årsbok 2015 SKV 152*, utgåva 18, s. 13-26, 2016

Dahlman, Christian, Glader, Marcus & Reidhav, David: *Rättsekonomi: en introduktion*, 2 uppl., Lund, 2005

Eberstein, Gösta: *Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt*, Stockholm, 1929-1937

Eriksson, Atle: *Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna m.m.*, 4 uppl., Leksand, 1966

Eriksson, Atle: *Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna samt om taxeringsrevision och handräckning i samband med taxeringskontroll*, 3 uppl., Leksand, 1961

Feinberg, Joel: *The Moral Limits of the Criminal Law Volume 1: Harm to Others*, New York, 1987

Gunne, Cecilia: *Självrättelser ur ett rådgivarperspektiv*, Svensk skattetidning, 2011

Holmquist, Rolf och Lindmark, Johan, *Skatt och skattebrott*, 2 rev. uppl., Stockholm, 2016

Jareborg, Nils och Zila, Josef, *Straffrättens påföljdslära*, 4 uppl., Stockholm, 2014

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

Jareborg, Nils: *Allmän kriminalrätt*, Uppsala, 2001.

Lindkvist, Gustav: *Bevisfrågor i skatteprocessen: en översikt*, 1 uppl., Stockholm, 2016

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro-och handbok i skatterätt*, 15 uppl., Lund, 2015

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon Almendal, Teresa: *Inkomstskatt – en läro-och handbok i skatterätt*, 13 uppl., Lund, 2011

Löwnertz, Susanne: *De svenska skatternas historia -en artikelserie av Susanne Löwnertz tidigare publicerad i RSV Info åren 1982 – 83*, Solna, 1983

Peczenik, Aleksander, Aarnio, Aulis och Bergholtz, Gunnar: *Juridisk argumentation: en lärobok i allmän rättslära*, Stockholm, 1990

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

Sandgren, Claes, *Vad är rättsvetenskap?* Stockholm, 2009

Sandström, K. G. A: *Om taxering för inkomst eller förmögenhet särskilt om uppgifts skyldigheten vid taxering samt påföljderna vid underlåtet eller oriktigt fullgörande därav*, Stockholm, 1940

Sandström, K. G. A: *Skattestrafflagen*, Stockholm, 1955

Simon Almendal, Theresa: *Frivillig rättelse vid oriktigt uppgiftslämnande till ledning för taxering*, Svensk Skattetidning, 2005

Simon Almendal, Theresa: *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, 2005

Thornstedt, Hans, Eklund, Erik och Rabe, Gunnar: *Skatte- och avgiftstillägg*, 1 uppl., Stockholm, 1994

Thornstedt, Hans, Eklund, Erik, och Rabe, Gunnar: *Skattebrotten*, 1 uppl., Stockholm, 1994

Wiberg, Pia: *Skatteförfarandelagen - några synpunkter ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, Skattenytt, 2012

Elektroniska källor

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: *Skatteförfarandelagen m.m - En kommentar*, skattebrottslagen 12 §. Hämtad 13 september 2016 från Zeteo

Angelini, James P: *Federal tax amnesty: The technical issues*, Taxes - the tax magazine, vol. 65, issue 3, 1987. Hämtad 7 oktober 2016 från Heinonline

Devroe, Wouter: *Tax amnesty and community law*, Maastricht journal of european and comparative law, vol. 12, issue 3, 2005. Hämtad 5 oktober 2016 från Heinonline

Furusjö, Johan: *Panamadokumentet*, Aftonbladet. Hämtad 26 december 2016 från <http://panamadokumentet.story.aftonbladet.se>

Grönberg, Anna: *Skattejurist: "Många har tjänat på självrättelse"*, SVT-nyheter, publicerad den 9 februari 2015. Hämtad 26 december 2016 från <http://www.svt.se/nyheter/inrikes/article2663636.svt>

Leonard, Herman B, Zeckhauser, Richard J: *Amnesty, Enforcement, and Tax Policy*, 1987. Hämtad 5 oktober 2016 från Heinonline

Lagerström, Kristina och Larsson Kakuli, Linda: *Näringslivets toppar har gömt pengar och smitit från skatt*, SVT-nyheter, publicerad den 14 mars 2016. Hämtad 24 oktober 2016 från <http://www.svt.se/nyheter/ekonomi/naringslivets-frontfigurer-har-gomt-pengar-och-smitit-fran-skatt>

Nationalencyklopedin: "Offentliga sektorn". Hämtad 7 november 2016 från: <https://ne.se>

Rundkvist, Fredrik: *Här är svenskarna med förmögenheter utomlands*, Aftonbladet, publicerad den 16 mars 2016. Hämtad 26 december 2016 från <http://www.aftonbladet.se/nyheter/article22452006.ab>

Sjöstedt, Jonas: *Dags att avskaffa smitarnas räkmacka*, Expressen Debatt, publicerad 8 juli 2016. Hämtad 26 december 2016 från <http://www.expressen.se/debatt/dags-att-avskaffa-smitarnas-rakmacka/>

Skatteetatens pressmeddelande, *Om frivillig retting*, publicerat 5 april 2016. Hämtad 16 december 2016 från: <http://www.skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Presse/Nyhetsrommet/Pressemeldinger/pressemeldinger-2016/om-frivillig-retting/>

Skatteverkets hemsida, *Självrättelse av deklaration*. Hämtad 28 december 2016 från: <https://www.skatteverket.se/privat/skatter/betalaochfatillbaka/sjalvrettelseavdeklaration.4.3684199413c956649b5786f.html>

Skatteverkets hemsida, *Skattekontroller*. Hämtad 24 oktober 2016 från: <https://www.skatteverket.se/omoss/omskatteverket/skattekontroller.4.3a7aab801183dd6bfd380008820.html?q=sj%C3%A4lv%C3%A4ttelse>

Skatteverkets seminarium, *Samverkan mot internationella skatteupplägg*, publicerad 22 januari 2015. Hämtad 24 oktober 2016 från: <https://www.skatteverket.se/download/18.12815e4f14a62bc048f9a19/1421934599438/skatteverket-samverkan-mot-internationella-skatteuppl%C3%A4gg-seminarium-22-jan-2015.pdf>

Skatteverkets hemsida, *Utlandstransaktioner*. Hämtad 24 oktober 2016 från: <https://www.skatteverket.se/omoss/omskatteverket/skattekontroller/specialgranskningar/utlandstransaktioner.4.58a1634211f85df4dce800011401.html>

Zila, Josef, *Skattebrottslagen 12 §*, Lexino, 2014. Hämtad 13 september 2016 från Karnov

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1946 s. 306

NJA 1947 s. 212

NJA 1959 s. 597

NJA 1960 B 25

NJA 1970 s. 249

NJA 1971 s. 371

NJA 1974 s. 26

NJA 1975 not B7

NJA 1985 s. 553

NJA 2003 s. 499

NJA 2004 s. 692

Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten)

RÅ 1976 ref. 144

RRK R77 1:27, 1977-04-19, mål nr. 3533-1976

RÅ 1977 ref. 90

RÅ 1979 1:59

RÅ 1980 1:79

RÅ 1982 1:83

RÅ 1985 1:48

RÅ 1987 ref. 72

RÅ 2004 ref. 11

Högsta förvaltningsdomstolen i Stockholm, 2016-10-12, mål nr. 373-16

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm, 2002-04-08, mål nr. 6019-1999

Kammarrätten i Sundsvall, 2008-05-20, mål nr. 3315-06

Kammarrätten i Stockholm, 2010-03-16, mål nr. 10239-10

Kammarrätten i Stockholm, 2013-06-13, mål nr. 5744--5747-12

Kammarrätten i Stockholm, 2013-09-30, mål nr. 2908-2910-10

Kammarrätten i Stockholm, 2016-03-04, mål nr. 7235-7239-15

Kammarrätten i Stockholm, 2016-04-05, mål nr. 7415--7416-15