



Beslut vid regeringssammanträde den 8 mars 2012

### Sammanfattning

En särskild utredare ska lämna förslag på hur rättssäkerheten i vissa delar av skatteförfarandet kan stärkas ytterligare utan att effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet eller kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket minskar. Motsvarande gäller även för vissa förfaranden hos Tullverket.

Utredaren ska bl.a.

- analysera systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullbrott, bl.a. med beaktande av Europakonventionen, samt ge förslag på lämpliga författningsändringar i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten för enskilda,
- analysera nivåerna på skattetillägg och, om det bedöms lämpligt, föreslå ändrade nivåer,
- när det gäller skattetillägg även analysera frågor som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande samt, om det bedöms lämpligt, föreslå författningsändringar,
- analysera reglerna om tredjemansrevision och föreslå författningsändringar som ytterligare stärker rättssäkerheten, och
- analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i ärenden och mål om skatt m.m. och föreslå författningsändringar som ytterligare stärker rättssäkerheten.

Uppdraget ska redovisas senast den 9 september 2013.

## Rättssäkerhet och effektivitet i skatteförfarandet

Skatter och avgifter är en mycket viktig andel av statens inkomster. Det måste finnas effektiva verktyg för att rätt uppgifter ska lämnas till Skatteverket och för Skatteverkets kontrollverksamhet i syfte att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter. Detsamma gäller för Tullverket. Exempel på sådana verktyg är skattetillägg, tulltillägg och tredjemansrevision.

Den 1 januari 2012 trädde en ny lag i kraft som täcker i stort sett hela skatteförfarandet, skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL. Den ersätter bl.a. taxeringslagen (1990:324), skattebetalningslagen (1997:483) och lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., benämnd ersättningslagen. Genom att bestämmelserna har samlats i en lag tydliggörs och förenklas regelverket, vilket bl.a. stärker rättssäkerheten i skatteförfarandet.

I skatteförfarandelagen har även vissa materiella ändringar gjorts som innebär att rättssäkerheten har stärkts. Det gäller bl.a. reglerna om skattetillägg. Även när det gäller ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning har vissa ändringar gjorts, exempelvis kan ersättning beviljas i fler fall än tidigare.

I propositionen Skatteförfarandet (prop. 2010/11:165) gör regeringen bedömningen när det gäller skattetillägg att det finns skäl att ytterligare utreda hur rättssäkerheten kan stärkas inom ramen för befintligt system. Frågor som nämns är rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till den europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, benämnd Europakonventionen, nivåerna på skattetillägg samt frågor som rör normalt tillgängligt kontrollmaterial och risken för skatteundandragande. När det gäller reglerna om tredjemansrevision – som i sak inte ändrats i skatteförfarandelagen – anger regeringen i propositionen att tredjemansrevision är ett mycket viktigt kontrollverktyg och att möjligheten till tredjemansrevision därför bör finnas kvar, men att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka

rättssäkerheten. När det gäller ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning anger regeringen att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

### **Uppdraget att se över systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullbrott**

#### *Aktuellt regelverk*

Beskattningen av enskilda grundar sig huvudsakligen på uppgifter som de enskilda har lämnat i en deklaration och på kontrolluppgifter. För att enskilda ska vara noggranna och punktliga när de lämnar deklarationer och uppgifter till Skatteverket finns det ett administrativt sanktionssystem med skattetillägg och förseningsavgifter. Dessutom finns det ett straffrättsligt sanktionssystem för att motverka skattefusk. Det är den deklarationsskyldige som har ansvar för att korrekta och fullständiga uppgifter lämnas till ledning för beskattningen.

Enligt svensk lagstiftning kan en enskild under vissa förutsättningar både påföras skattetillägg inom ramen för skatteförfarandet och straffas enligt skattebrottslagen (1971:69) för samma oriktiga uppgift som har lämnats i deklarationen (t.ex. en felaktig uppgift). Detsamma gäller om någon deklaration inte har lämnats. Den avgörande skillnaden mellan dessa två sanktionsformer är att uttag av skattetillägg till skillnad mot ansvar enligt skattebrottslagen inte kräver att den oriktiga uppgiften har lämnats uppsåtligen eller av oaktsamhet.

Bestämmelserna om skattetillägg finns i skatteförfarandelagen. Skattetillägg ska tas ut bl.a. av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning (49 kap. 4 §). Av 49 kap. 5 § framgår vad som avses med oriktig uppgift. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga

uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Skattetillägg ska även tas ut i andra fall, t.ex. vid skönsbeskattning (49 kap. 6 §).

Enligt skattebrottslagen kan den som på annat sätt än muntligen uppsåtligen lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att till myndighet lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan dömas för skattebrott (2 § skattebrottslagen). Om brottet är ringa döms för skatteförseelse i stället (3 § skattebrottslagen). Om brottet begåtts av grov oaktsamhet döms för vårdslös skatteuppgift (5 § skattebrottslagen). I den följande framställningen talas främst om skattebrott men vad som sägs om skattebrott tar sikte även på övriga brottsrubriceringar. Med oriktig uppgift avses detsamma som för skattetillägg (se t.ex. prop. 2010/11:165 s. 1110).

De olika sanktionssystemen, skattetillägg och skattebrott, är utformade med hänsyn till varandra och det finns regler om samordning av påföljder. Hel eller delvis befrielse från skattetillägg kan medges bl.a. om den som skattetillägget avser även har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (51 kap. 1 § andra stycket 4 SFL). Vidare ska en domstol i ett skattebrottmål vid straffmätningen bl.a. beakta om skattetillägg har tagits ut (29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken).

När det gäller tullområdet finns det regler om tulltillägg i 8 kap. tullagen (2000:1281) som till stor del motsvarar reglerna om skattetillägg. Regler om tullbrott, vilka i stort motsvarar reglerna om skattebrott, finns i 8–11 §§ lagen (2000:1225) om straff för smuggling, benämnd smugglingslagen. I sistnämnda lag finns också regler om samordning mellan sanktionsformerna. Kan bl.a. tullbrott av normalgraden föranleda att tulltillägg enligt 8 kap. 2–4 §§ tullagen påförs, får åtal väckas endast om det är påkallat av särskilda skäl (31 § 2 smugglingslagen).

Artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen ger uttryck för rättigheten att inte bli lagförd eller

straffad två gånger, den s.k. *ne bis in idem*-principen. I denna artikel föreskrivs att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Bestämmelsen syftar till att förhindra att en process av straffrättslig karaktär upprepas efter att den har avgjorts slutligt. Det har konstaterats att de svenska skattetilläggen, även om de fastställs i en administrativ process, är straff i Europakonventionens mening (Europadomstolens avgöranden i målen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, no. 34619/97 respektive 36985/97, den 23 juli 2002).

Europadomstolen har vid ett flertal tillfällen prövat frågor om rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. De svenska reglerna om skattetillägg och skattebrott har vid en sådan prövning inte bedömts kränka denna rättighet (*Rosenquist mot Sverige*, no. 60619/00, den 14 september 2004). I det fallet ansåg domstolen att de båda förfarandena inte avsåg samma sak (*idem*) eftersom ansvar för skattebrott förutsatte att det fanns uppsåt, medan motsvarande krav inte ställdes upp för att ta ut skattetillägg. Domstolen beaktade också att ansvar för skattebrott och skattetillägg tjänade olika syften.

Europadomstolen har dock på senare tid utvecklat och skärpt sin praxis när det gäller rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. I ett avgörande, som dock inte gäller beskattning, har Europadomstolen slagit fast att bedömningen av om två förfaranden avser samma brott ska göras med utgångspunkt i om de grundar sig på identiska fakta eller fakta som i allt väsentligt är desamma (*Sergey Zolotukhin mot Ryssland*, no. 14939/03, avgjord i Grand Chamber den 10 februari 2009). Slutsatsen i fallet *Sergey Zolotukhin* har därefter bekräftats i andra fall, se *Ruotsalainen mot Finland* (no. 13079/03, den 16 juni 2009), *Maresti mot Kroatien* (no. 55759/07, den 25 juni 2009) och *Tsonyo Tsonev mot Bulgarien* (no. 2376/03, den 14 januari 2010). Målet *Ruotsalainen* gällde finska skatteförhållanden, närmare bestämt bränsleavgift och straff för skattebedrägeri, där domstolen ansåg att de båda brotten bestod av huvudsakligen samma omständigheter och att

en kränkning av rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger hade skett.

Sedan Europadomstolen meddelat sin dom i målet Sergey Zolotukhin har både Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten) och Högsta domstolen avgjort mål som avser det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott. Ingen av instanserna har funnit att det svenska systemet kränker rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger (RÅ 2009 ref. 94, avgjort den 17 september 2009, och NJA 2010 s. 168 I och II, avgjorda den 31 mars 2010).

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade bl.a. att förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats och att Europadomstolens båda nya avgöranden år 2009 inte avser det svenska rättssystemet, som innehåller vissa särdrag. Högsta förvaltningsdomstolen drog slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med Europakonventionen.

Högsta domstolen konstaterade i sina avgöranden att det får anses uteslutet att Europadomstolen med tillämpning av sin nya praxis skulle anse att förfaranden som gäller sanktioner för samma oriktiga uppgiftslämnande med hänsyn till skillnader i de subjektiva rekvisiten inte avsåg samma brott, men att Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma brott som också kan beslutas av olika organ vid skilda tillfällen. Högsta domstolen bedömde att det saknas stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med dubbla förfaranden.

Det finns mål i Europadomstolen som gäller det svenska systemet med skattetillägg och skattebrott. Målen är dock ännu inte avgjorda.

#### *Behovet av en utredning*

Systemet med skattetillägg och skattebrott har alltså inte bedömts strida mot Europakonventionens krav när det gäller rättigheten att inte bli lagförd eller straffad två gånger. Oavsett detta finns det skäl att se över reglerna. Reglerna har utsatts för

kritik från olika håll i Sverige. Denna kritik gäller bl.a. om det är lämpligt att ha ett system som möjliggör förfaranden i två olika domstolsordningar och två olika påföljder gällande samma oriktiga uppgift, särskilt om det ena förfarandet har lett till ett slutligt avgörande. Systemet med skattetillägg och skattebrott bör i ljuset av detta ses över i syfte att ytterligare stärka rätts-säkerheten för enskilda och att åstadkomma en bättre samordning av sanktionsformerna inom skatteområdet. Även på tullområdet kan tulltillägg tas ut och ansvar för tullbrott utdömas avseende samma oriktiga uppgift. Även dessa regler bör ses över.

#### *Uppdragets genomförande*

Skattetillägg är ett mycket viktigt verktyg för att säkra ett korrekt uttag av skatter och avgifter, vilket i förlängningen har stor betydelse för att upprätthålla förtroendet för det svenska skatte- och avgiftssystemet. Denna administrativa sanktion ska därför finnas kvar. Även straffrättsliga sanktionsmöjligheter ska finnas kvar. De har en mycket viktig preventiv funktion. Det handlar således inte om att avskaffa någon av sanktionsformerna. Utöver dessa grundläggande utgångspunkter ska följande gälla för uppdragets genomförande. Uttaget av skattetillägg ska även fortsättningsvis vara baserat på objektiva kriterier, dvs. det ska inte krävas subjektiva rekvisit såsom uppsåt eller oaktsamhet. Effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet ska säkerställas. Kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket ska inte minska. Reglerna ska vara så enkla, tydliga och lätthanterliga som möjligt, både för enskilda och för tillämpande myndigheter. Regler som föreslås av utredaren ska inte ge utrymme för den enskilde att manipulera systemet t.ex. så att han eller hon kan undkomma ett administrativt eller straffrättsligt förfarande helt. Utredaren ska särskilt uppmärksamma risken för sådana brister och i förekommande fall redogöra för dessa tillsammans med förslag på lösningar.

Det är vid genomförandet av detta uppdrag lämpligt att studera andra nordiska länders påföljdssystem och eventuella

pågående lagstiftningsprojekt på skatteområdet. Det kan vara av intresse att studera även andra europeiska länders system.

Utredaren bör grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. Ett alternativ som bör undersökas är att införa ett system som innebär en plikt för det allmänna att vid en viss tidpunkt välja mellan att påföra skattetillägg eller att anmäla misstänkt skattebrott. Ett sådant system finns i Norge. Utredaren bör särskilt överväga behovet av bestämmelser som möjliggör uttag av skattetillägg om ett anmält ärende inte leder till någon skattebrottsprocess eller påföljd.

Ett annat alternativ som också bör undersökas är förutsättningarna för att sammanföra de båda förfarandena till ett förfarande, dvs. att skattetillägg och skattebrott hanteras i en och samma domstol.

Detta uppdrag ska även avse systemet med tulltillägg och tullbrott, naturligtvis med beaktande av de särdrag som dessa regler har jämfört med reglerna om skattetillägg och skattebrott.

Utredaren ska således utifrån de ovan nämnda utgångspunkterna

- analysera systemet med skattetillägg och skattebrott ur ett rättssäkerhetsperspektiv, bl.a. med beaktande av Europakonventionen,
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten och samtidigt bibehålla effektiviteten i Skatteverkets kontrollverksamhet och kvaliteten i enskildas uppgiftslämnande till Skatteverket, och
- genomföra detta uppdrag även när det gäller systemet med tulltillägg och tullbrott.

### **Uppdraget att se över nivåerna på skattetillägg**

#### *Aktuellt regelverk*

Reglerna om grundförutsättningarna för uttag av skattetillägg kan sägas vara ganska enkla, medan det finns ett större antal



detaljerade regler som gäller beräkningar, undantag och befrielsemöjligheter. När det gäller nivåerna på skattetillägg finns det t.ex. fem olika procentsatser, nämligen 40, 20, 10, 5 och 2 procent (49 kap. 11–18 §§ SFL). När det gäller tulltillägg finns det bara två nivåer, 20 och 10 procent (8 kap. 2–4 §§ tullagen).

### *Behovet av en utredning*

Förändringar av nivåerna har övervägts tidigare. I betänkandet Skatteförfarandet (SOU 2009:58) togs frågan upp om ett av flera lämpliga sätt att förenkla reglerna vore att sänka procentsatserna från 40 till 20 procent. Utredningen ansåg att regleringen skulle bli enklare om skattetillägg som huvudregel beräknades enligt samma procentsats oberoende av vilken skatt eller avgift det är frågan om. En positiv effekt av en sänkning angavs vara att trycket i sanktionssystemet skulle minska och att det med en lägre nivå borde finnas bättre förutsättningar för att få acceptans för systemet. Dessutom skulle då procentsatsen vara densamma på inkomstbeskattningsområdet som på skattebetalningsområdet. Utredningen lämnade dock inte något förslag om detta då den ansåg att det inte ingick i uppdraget att överväga så genomgripande förändringar.

En halvering av procentsatsen på inkomstbeskattningsområdet skulle, precis som utredningen ansett, vara en stor förändring av grunderna i sanktionssystemet. En sådan förändring måste analyseras noggrant innan den övervägs. Regeringen anser, såsom har aviserats i propositionen Skatteförfarandet, att nivåerna på skattetillägg bör utredas för att ytterligare stärka rättssäkerheten. Det finns anledning att undersöka förutsättningarna för och konsekvenserna av förändrade nivåer på skattetillägg.

### *Uppdragets genomförande*

Syftet med detta uppdrag är att utreda om man kan förenkla reglerna om nivåerna på skattetillägg och öka överblickbarheten. Olika nivåförändringar kan övervägas. Utredaren bör eftersträva dels en rimlig balans mellan rättviseaspekter och

allmänpreventiva aspekter, dels att sanktionerna ska framstå som skäligen. Utredaren ska särskilt beakta relevanta bestämmelser i skatteförfarandelagen och de förslag i övrigt som utredaren avser att lägga fram i fråga om skattetilläggen. En översyn av nivåerna på tulltillägg bedöms inte vara nödvändig.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- analysera nivåerna på skattetillägg, och
- bedöma om det är lämpligt att förändra nivåerna och, om så är fallet, lämna förslag på ändringar av reglerna.

## **Uppdraget att se över vissa andra frågor om skattetillägg**

### *Aktuellt regelverk*

Grundläggande bestämmelser om förutsättningarna för uttag av skattetillägg har det redogjorts för ovan. Enligt skatteförfarandelagen anses en uppgift inte vara oriktig om den tillsammans med övriga lämnade eller godkända uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut (49 kap. 5 § andra stycket). I dessa fall saknas förutsättningar för att ta ut skattetillägg. Skattetillägg ska inte heller tas ut, även om oriktig uppgift har lämnats, bl.a. då den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit tillgängligt för verket inom ett år från utgången av beskattningsåret (49 kap. 10 § 1). Före skatteförfarandelagens tillkomst gällde sistnämnda regel enbart obligatoriska kontrolluppgifter, dvs. kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande. Genom skatteförfarandelagen har denna regel utvidgats till att omfatta inte bara obligatoriska kontrolluppgifter utan även annat normalt tillgängligt kontrollmaterial, om materialet är tillräckligt för att ett riktigt beslut ska kunna fattas. Om den oriktiga uppgiften framgår av, men inte kan rättas med ledning av, normalt tillgängligt kontrollmaterial ska dock även fortsättningsvis skattetillägg tas ut. Det tas då ut med en lägre procentsats (49 kap. 12 §).

Det ställs förhållandevis höga krav för att kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Det krävs att materialet tas

fram årligen för deklarationskontrollen. Materialet ska också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som har haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det krävs vidare att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet ska vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i beskattningsdatabasen och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen omfattas av bestämmelsen. Material som inhämtas genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial (prop. 2010/11:165 s. 480 f.).

Även om en oriktig uppgift har lämnats till ledning för beskattningen och förutsättningarna för Skatteverket att ta ut skattetillägg är uppfyllda, kan olika omständigheter ge sådan vägledning för Skatteverket att det i själva verket inte finns någon risk för att den enskilde kommer att undgå att skatt eller avgift tas ut. Detta är också något som kan beaktas vid tillämpning av reglerna om befrielse från skattetillägg (se bl.a. RÅ 2009 ref. 73).

#### *Behovet av en utredning*

2003 års skattetilläggsreform innebar att reglerna för skattetillägg blev flexiblare och generösare. Reformens tyngdpunkt låg på befrielsereglerna. I propositionen Skatteförfarandet sägs att det ännu inte har gått tillräckligt lång tid för att det i alla delar ska vara möjligt att få en komplett bild av hur skattetilläggsbestämmelserna efter reformen tillämpas. Det sägs också att avgörandena från Regeringsrätten hittills är få men att det redan nu kan konstateras att tillämpningen av befrielsereglerna har blivit såväl flexiblare som generösare.

Några av de remissinstanser som yttrade sig över betänkandet Skatteförfarandet ansåg att det bör framgå av

reglerna att skattetillägg inte ska tas ut om det saknas risk för skatteundandragande. Vissa remissinstanser har vidare uttryckt synpunkter på t.ex. varför inte en årsredovisning kan vara normalt tillgängligt kontrollmaterial, eftersom Skatteverket har elektronisk tillgång till årsredovisningar genom sin åtkomst till Bolagsregistret.

Frågor om skattetillägg när det inte finns risk för skatteundandragande och innebörden av normalt tillgängligt kontrollmaterial kan sägas höra samman. Å ena sidan har Skatteverket tillgång till ett stort antal uppgifter dels direkt hos sig, dels via länkar till andra myndigheter och databaser, av vilka Skatteverket ibland kan dra slutsatser om korrektheten i uppgifter som lämnas i deklARATIONEN. Å andra sidan är det trots allt den uppgiftsskyldige som ska lämna korrekta och fullständiga uppgifter till ledning för beskattningen. För detta måste det finnas vissa påtryckningsmedel, såsom skattetillägg. Regeringen anser att det finns skäl att se över dessa frågor för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

### *Uppdragets genomförande*

Syftet med detta uppdrag är att uppnå bättre och enklare regler samt ökad förutsebarhet. Utredaren bör skapa förtydliganden kring uttrycket normalt tillgängligt kontrollmaterial och i detta sammanhang göra överväganden när det gäller om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande. Även för andra situationer ska utredaren göra överväganden kring om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande. Olika alternativ kan övervägas. En översyn när det gäller tulltillägg i denna fråga synes inte vara nödvändig.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- klarlägga vad som i dag anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial,
- bedöma vad normalt tillgängligt kontrollmaterial borde utgöra,
- om det bedöms lämpligt föreslå författningsändringar som avser detta, och

- se över frågan om skattetillägg ska tas ut när det inte finns risk för skatteundandragande och, om det bedöms lämpligt, ge konkreta förslag på författningsändringar.

## **Uppdraget att se över reglerna om tredjemansrevision**

### *Aktuellt regelverk*

Enligt gällande regler får Skatteverket besluta om revision hos en näringsidkare inte bara för att kontrollera om denne har fullgjort sina lagstadgade uppgiftsskyldigheter (vanlig revision) utan också för att inhämta uppgifter av betydelse för kontroll av någon annan än den som revideras, s.k. tredjemansrevision. Bestämmelserna finns i skatteförfarandelagen (41 kap.).

Beslutet om tredjemansrevision riktar sig till den som revision görs hos, och alltså inte till den person som ska kontrolleras. Beslut om såväl vanlig revision som tredjemansrevision ska innehålla uppgift om syftet med revisionen. I ett beslut om tredjemansrevision får Skatteverket dock, om det finns särskilda skäl, utesluta uppgift om vilken person eller rättshandling som kontrollen avser. Ett beslut om revision förutsätter inte misstankar om felaktigheter. Det finns möjlighet för den reviderade att begära att handlingar undantas från kontrollen. Revisionen är kringgärdad av regler om sekretess och tystnadsplikt. I skatteförfarandelagen upplyses att proportionalitetsprincipen alltid ska gälla vid tillämpning av lagen, dvs. att beslut enligt lagen får fattas bara om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse (2 kap. 5 §).

När det gäller tullområdet finns det bestämmelser om revision och tredjemansrevision i 6 kap. tullagen, vilka i stort motsvarar bestämmelserna i skatteförfarandelagen. I tullagen finns det en bestämmelse om att proportionalitetsprincipen gäller vid beslut om kontrollåtgärd enligt tullagstiftningen (6 kap. 1 §).

*Behovet av en utredning*

Reglerna om tredjemansrevision är ofta föremål för diskussion. Synpunkterna gäller ofta integritetsaspekter som har att göra med att någon som inte är föremål för kontroll utsätts för revision och att den som kontrolleras inte känner till det. Skatteverket har kritiserats för att utföra tredjemansrevision där verket utan någon konkret misstanke om skatteundandragande eftersöker icke preciserade handlingar för att hitta något av intresse, ibland benämnt ”fishing expeditions”. Vidare har det ifrågasatts om insamling av stora mängder uppgifter är ett effektivt arbetssätt för Skatteverket och om det är ett proportionerligt ingrepp i relation till den som har handlingarna. Även förhållandet till reglerna om möjligheten att begära att vissa handlingar ska undantas från kontroll, reglerna om banksekretess och advokaters klientmedelskonton har diskuterats och problematiserats.

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom den 28 februari 2012 (mål nr 7066-10) som handlar om utdömande av vite bedömt frågor som gäller tredjemansrevision. Domstolen fann i det fallet att Skatteverkets beslut om generell tredjemansrevision hos Skandinaviska Enskilda Banken AB, som gällde uppgifter om klientmedelskonton, får anses oproportionerliga eftersom det saknats effektiva möjligheter att från granskning undanta uppgifter om vad advokaters klientuppdrag avser.

För att motivera systemet har det bl.a. framförts att tredjemansrevisioner är målinriktade åtgärder, avgränsade till skydd för integriteten och besparande för den som uppgifterna avser, då denne inte behöver lämna uppgifterna. Skatteverket har ansvar att värna den personliga integriteten, att använda tredjemansrevision bara när det verkligen finns behov och säkerställa att institutet tredjemansrevision används på rätt sätt. Tredjemansrevision är en förutsättning för att skattekontrollen ska kunna inriktas mot det avsiktliga fusket, för att avgränsa inhämtandet av uppgifter och för att möjliggöra informationsinhämtning som inte kan ske på annat sätt. Verkyget är viktigt bl.a. för att kunna ”spåra pengar” i samband med grov organiserad brottslighet, penningtvätt och svart arbetskraft.

Vidare har det angetts att det är ett normalt förfarande i flera länder och att det krävs för att kunna uppfylla åtaganden mot andra länder.

Tredjemansrevision är ett mycket viktigt instrument även i Tullverkets kontrollverksamhet. Många importföretag anlitar tullombud för sin tullhantering och Tullverket har därför stor nytta av de uppgifter och annan information som kan finnas hos ombuden.

Reglerna om tredjemansrevision har inte setts över på länge. Den tekniska utvecklingen har förändrat sättet som både Skatteverket och företag arbetar på med bl.a. en kraftigt ökad elektronisk informationstillgång som följd. Det ovan nämnda avgörandet där Högsta förvaltningsdomstolen underkände besluten om tredjemansrevision gällde också en mycket stor mängd uppgifter. Regeringen anser därför att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna för att ytterligare stärka rättssäkerheten för såväl den som revideras som den som kontrolleras. Även tredjemansrevision som Tullverket genomför ska ses över.

#### *Uppdragets genomförande*

Tredjemansrevision är ett mycket viktigt instrument i Skatteverkets kontrollverksamhet i strävan att var och en påförs den skatt eller avgift som han eller hon enligt de materiella reglerna ska betala. Exempel på situationer där tredjemansrevision har stor betydelse är i det myndighetsgemensamma arbetet mot grov organiserad brottslighet och vid utredningar av s.k. aggressiva skatteupplägg. Dessutom är det ett viktigt verktyg för att Sverige ska kunna fullgöra internationella förpliktelser som följer av t.ex. handräckningsavtal. Därför bör möjligheten till tredjemansrevision finnas kvar. Det är således utformningen av bestämmelserna om tredjemansrevision som ska ses över.

Det är av vikt att känna till omfattningen av användandet av tredjemansrevision och resultatet av sådana revisioner. Utredaren bör därför undersöka hur Skatteverket arbetar med detta i fråga om t.ex. antalet revisioner per år, vilka slag av

revisioner som utförs och utfallet av dem, t.ex. uppmärksammade felaktigheter och beloppsmässiga höjningar.

När det gäller att avgöra hur bestämmelserna om tredjemansrevision bör vara utformade måste kontrollintresset vägas mot integritets- och rättssäkerhetsintressena, vilket är en svår uppgift som bör föregås av noggranna överväganden. De bestämmelser som utredaren föreslår bör ges en klar och tydlig utformning och bör präglas av restriktivitet och urskillning. De ska syfta till att stärka rättssäkerheten samtidigt som en rimlig kontrollnivå bibehålls. Proportionalitetsprincipen måste beaktas i förslagen.

Vid genomförandet av detta uppdrag bör utredaren grundligt undersöka olika alternativ och efter en prövning av alternativens fördelar och nackdelar lämna ett förslag inklusive författningsreglering. En fråga som bör utredas är förutsättningarna för att införa ett krav på att Skatteverket i första hand – om så är möjligt – ska söka information hos den som uppgifterna gäller, dvs. först uttömma möjligheten att få information hos den som kontrolleras och först därefter få utföra tredjemansrevision. Utredaren bör vidare se över behovet av att skärpa kraven för under vilka förutsättningar som tredjemansrevision ska få göras. Det kan t.ex. vara krav på närmare specificering vad revisionen syftar till och motivering till varför efterfrågade uppgifter är relevanta för ändamålet med åtgärden. Det kan också gälla ändrade regler för beslutsordningen.

Som ett led i att stärka det rättsliga skyddet för den som kontrollen avser bör undersökas om det bör införas ett krav på att underrättelse om beslut om revision som huvudregel ska ske till denne, med möjlighet till undantag i vissa fall, t.ex. om det finns en sabotagerisk. Det bör också utredas om det är möjligt och lämpligt att den som kontrollen avser t.ex. skulle kunna begära att vissa handlingar undantas från kontrollen.

Utredaren ska därför utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- kartlägga hur Skatteverket arbetar med tredjemansrevision, bl.a. vilka slag av revisioner som utförs, antalet revisioner per år och utfallet av dem i fråga om funna felaktigheter och beloppsmässiga beslutade höjningar på grund av gjorda revisioner,



- analysera reglerna om tredjemansrevision ur ett rättssäkerhetsperspektiv,
- undersöka olika alternativ men lämna ett förslag inklusive författningsreglering som ytterligare stärker integritetsskyddet och rättssäkerheten för enskilda,
- göra överväganden kring frågor som hänger nära samman med tredjemansrevision om sådana aktualiseras, såsom exempelvis frågor om tredjemansförelägganden, och
- genomföra detta uppdrag även gällande tredjemansrevision som Tullverket utför.

### **Uppdraget att se över reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning**

#### *Aktuellt regelverk*

Enskilda har under vissa förutsättningar rätt till ersättning av allmänna medel för sina kostnader i samband med mål och ärenden om skatt m.m. hos domstolar och andra myndigheter. Bestämmelser om detta fanns fram till skatteförfarandelagens tillkomst i ersättningslagen, som gällde ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet, men som också tillämpades i vissa andra fall inom skatteområdet.

När skatteförfarandelagen trädde i kraft den 1 januari 2012 upphävdes ersättningslagen och bestämmelserna finns numera i skatteförfarandelagen. Bestämmelserna har med några undantag förts över oförändrade. Materiella ändringar är bl.a. att ersättning kan beviljas i fler ärenden och mål än tidigare. Rätten till ersättning omfattar samtliga ärenden och mål enligt skatteförfarandelagen, tiden för begäran om omprövning och överklagande förlängs i vissa fall och beslutad ersättning för kostnader ska inte registreras på skattekontot.

Den grundläggande förutsättningen för att få ersättning är att den enskilde har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta till vara sin rätt. Ersättning kan beviljas i tre fall: om den sökande helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, om ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för

rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 §).

Skatteförfarandelagens regler om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning gäller även i ärenden och mål om tull, skatt som ska betalas till Tullverket, ränta, tulltillägg och avgift enligt tullagen (1 kap. 8 § tullagen). Reglerna gäller också i ärenden och mål om skatt eller transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och energiprodukter, benämnd LPK (4 kap. 5 § LPK).

#### *Behovet av en utredning*

En viktig fråga som Skatteförfarandeutredningen skulle utreda var om ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Utredningen ansåg att då gällande förutsättningar för rätt till ersättning inte fångar upp alla ärenden och mål där enskilda har behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Utredningen fann två problem med att ersättning normalt enbart beviljas om den enskilde vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet. Det första är att den enskilde inte kan få besked i ersättningsfrågan förrän ärendet eller målet har avgjorts slutligt och därför kanske avstår från att ta den ekonomiska risk som det innebär att anlita ett biträde. Det andra är att enskilda som har behövt ett biträde och som för en befogad process inte får någon ersättning vid en förlust, vilket innebär att det finns nödvändiga biträdeskostnader som inte ersätts.

Utredningen föreslog att det inte längre skulle krävas att den enskilde har fått bifall till sina yrkanden för att få ersättning för nödvändiga biträdeskostnader, utan ersättning skulle beviljas om den enskilde behöver ett biträde. Utredningen ansåg också att ersättningsgrunderna att ärendet eller målet har prejudikatintresse eller att det finns synnerliga skäl för ersättning inte längre tillför något och föreslog därför att de skulle tas bort. Vidare föreslog utredningen att om den som ärendet eller målet gäller begärde det, skulle beslut om rätt till ersättning kunna fattas innan ärendet eller målet avgörs. Slutligen föreslogs att

ersättningens storlek skulle beräknas enligt en timkostnadsnorm som regeringen fastställer.

I propositionen Skatteförfarandet föreslogs inte dessa ändringar. Den undersökning som utredningens förslag vilade på bedömdes inte ensam vara tillräcklig för att besvara de två viktiga frågorna om huruvida ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader. Det gick därför enligt regeringen inte att ta ställning till utredningens förslag.

Regeringen anser att det finns skäl att utreda utformningen av bestämmelserna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning för att ytterligare stärka rättssäkerheten.

#### *Uppdragets genomförande*

Utredaren ska analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning. Att ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader är viktigt såväl från rättssäkerhetssynpunkt som av effektivitetsskäl. Det behöver klargöras om de nuvarande reglerna om ersättning uppfyller dessa krav. Detta medför behov av överväganden ur ett rättssäkerhetsperspektiv kring om reglerna är utformade och tillämpliga på ett rimligt sätt, t.ex. huruvida de fångar upp de verkliga behov av hjälp som finns. Vidare krävs överväganden kring vilka som bör få ersättning samt för vilka slags ärenden och mål som ersättning bör ges. Även frågor som gäller vilka slags kostnader som bör ersättas och med vilka nivåer som ersättning bör beviljas aktualiseras.

För att kunna göra en fullgod bedömning behövs en utvärdering som uppfyller rimliga krav i fråga om omfattning, underlag och detaljgranskning. En inledande åtgärd ska därför vara att kartlägga hur nuvarande bestämmelser om ersättning tillämpas avseende till vilken personkrets ersättning ges, för vilka slags kostnader och med vilka belopp.

Utredaren ska utifrån sin analys föreslå de författningsändringar som bedöms lämpliga för att ytterligare stärka rättssäkerheten. Utredaren bör vid genomförandet av detta uppdrag sträva efter enkla och tydliga regler samt en förutsebarhet i systemet. Reglerna bör vara till fördel för den

enskilde och samtidigt vara praktiskt tillämpbara för myndigheterna. Myndigheternas ärende- och målhantering ska bara ökas om det bedöms vara nödvändigt. De förslag som lämnas ska innehålla noggranna analyser av förslagets ekonomiska konsekvenser.

Skatteförfarandeutredningens förslag om möjligheten till ett beslut om rätt till ersättning innan ärendet eller målet avgörs utgör i själva verket ett slags överklagbart förhandsbesked, där ersättningens storlek dock bestäms först vid ärendets eller målets avgörande. Förslaget såsom det är utformat framstår i ljuset av det ovan sagda som problematiskt.

Utredaren ska således utifrån ovan nämnda utgångspunkter

- kartlägga hur ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning hanteras hos myndigheter och domstolar, t.ex. i fråga om till vilken personkrets ersättning ges, för vilka slags kostnader och med vilka belopp,
- analysera reglerna om ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning, vari ingår bedömning av huruvida ersättning ges till rätt personkrets och för rätt slags kostnader,
- föreslå lämpliga författningsändringar i syfte att ytterligare stärka rättssäkerheten, och
- genomföra detta uppdrag även när det gäller ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning när det gäller tull.

### **Konsekvensbeskrivningar**

Utredaren ska bedöma de offentligfinansiella konsekvenserna och konsekvenserna i övrigt av förslagen. Om förslagen kan förväntas leda till kostnadsökningar för det allmänna, ska utredaren föreslå hur dessa ska finansieras.

I konsekvenserna i övrigt ingår att även överväga om följdändringar eller andra författningsändringar krävs med anledning av föreslagna ändringar. Om så bedöms vara fallet, ska författningsförslag lämnas. I konsekvenserna i övrigt ingår också att

bedöma vilken påverkan på berörda myndigheter och organisationer som förslagen ger om de genomförs.

**Redovisning av uppdraget**

Uppdraget ska redovisas senast den 9 september 2013.

(Finansdepartementet)