

NSD
NÄRINGS-
LIVETS
SKATTE-
DELEGATION

Finansdepartementet

Vår referens: SN185/2013

103 33 Stockholm

Er referens: Fi2013/3266

Stockholm 2013-11-13

Betänkandet Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet (SOU 2013:62)

Inställning

Näringslivets skattedelegation (NSD) tillstyrker utredningens förslag att reglera det dubbla förfarandet i mål med skattetillägg för att det svenska systemet ska leva upp till Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. NSD anser att förslaget ska ändras på så sätt att det oavsett vem som beslutar om skattetillägg ska krävas att beviskravet ska vara på samma nivå som annars krävs inom straffrätten, dvs. ställt utom rimligt tvivel. NSD lämnar även förslag och synpunkter till ändring vad gäller utredningens förslag beträffande Skatteverkets anmälningsskyldighet, prövningstillstånd, verkställighet samt ersättningsregler i skattetilläggsprocesser. Slutligen anser NSD att regeringen skyndsamt bör tillsätta en utredning som ser över skattetilläggen med direktiv som bl.a. innebär att förslag ska lämnas på införande av krav på subjektiva rekvisit i form uppsåt och grov oaktsamhet.

NSD tillstyrker förslaget att ändra avgränsningen för när skattetillägg inte får tas ut på grund av att kontrollmaterialet är normalt tillgängligt för Skatteverket. Detta förutsätter dock att det görs ett tillägg till bestämmelsen som innebär att skattetillägg inte heller i andra fall får påföras då risken för skatteundandragande är obetydlig.

Beträffande nivåerna på skattetillägg lägger inte utredningen fram något förslag. NSD har ingen erinran mot detta utan menar att ett acceptabelt system vad gäller skattetillägg inte uppnås med eventuellt reducerade procentsatser. För att åstadkomma ett acceptabelt och rättssäkert skattetilläggsystem krävs höjt beviskrav och införande av subjektiva rekvisit.

Huvudmän i NSD är:

Stockholms Handelskammare • Föreningen Svenskt Näringsliv • Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen • Svensk Försäkring • Fastighetsägarna Sverige

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Förbudet mot dubbla förfaranden

På grund av sent agerande från lagstiftarens sida har stora problem uppkommit inom rättsväsendet som en konsekvens av förbudet mot dubbla förfaranden enligt Europakonventionen och utformningen av det svenska systemet med påförande av skatte- och tulltillägg. När Högsta domstolen i beslut meddelat den 11 juni 2013 konstaterar att det svenska skattetilläggssystemet står i strid med *ne bis in idem*-förbudet i Europakonventionen, en förändring av konventionsrätten genom Europadomstolens dom i Zolotuchin-målet den 10 februari 2009, leder detta i sin tur till ett stort antal ansökningar om resning och skadestånd. Det gäller personer som påförts skattetillägg och som anklagats för skattebrott gällande samma gärning ända tillbaka i tiden för Europadomstolens dom i Zolotuchin-målet. Eftersom den svenska lagstiftningen strider mot Europakonventionen söker nu Skatteverket och Riksåklagaren att lösa den uppkomna situationen genom en oreglerad hantering som innebär att antingen påför Skatteverket skattetillägg eller också väcker åklagaren åtal om skattebrott.

Det sagda innebär att det nu brådskar med att införa lagstiftning för att hantera sanktioner som utdöms enligt skattebrottslagen respektive skatteförfarandelagen. Det är mot den bakgrunden NSD tillstyrker det framlagda förslaget till reglering trots att det innehåller påtagliga brister och oklarheter. Ett förhållande som i högre utsträckning borde ha kunnat undvikas om utredningen hade begärt och fått förlängd tid för att presentera övriga delar av sitt uppdrag, vilka inte är av samma brådskande karaktär som *ne bis in idem*-frågan.

Utredningen har utformat sitt förslag vad gäller systemet med skattetillägg och skattebrott respektive tulltillägg och tullbrott utifrån regeringens direktiv att uttag av skatte- och tulltillägg även fortsättningsvis ska ske utifrån objektiva kriterier. Det har således inte rymts inom direktiven att föreslå införande av krav på subjektiva rekvisit för påförande av skattetillägg/tulltillägg. För att inte riskera att den som åtalats för skattebrott, men frikänts, går helt fri från påföljd föreslår utredningen att skattetillägg på yrkande av åklagaren ska kunna påföras av allmän domstol.

Med utredningens förslag kommer såväl allmänna förvaltningsdomstolar som allmänna domstolar att döma i mål om skattetillägg och de allmänna domstolarna kommer att få hantera en typ av sanktioner som på flera sätt avviker från vad som annars gäller på straffrättens område. Prövningen i allmän domstol ska i huvudsak ske enligt samma regler som gäller för skattetillägg i de allmänna förvaltningsdomstolarna.

En viktig skillnad mellan skattebrottmål och skattetillägg är beviskravets höjd. För straffansvar enligt skattebrottslagen krävs att det är *ställt utom rimligt tvivel* att en oriktig uppgift har lämnats, medan det för påförande av skattetillägg räcker med beviskravet *klart framgår*. En annan betydelsefull skillnad från straffansvar för skattebrott är att det inte krävs subjektiva rekvisit – uppsåt eller grov oaktsamhet – för påförande av skattetillägg.

Huvudmän i NSD är:
 Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
 Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
 Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Efter att utredningens lagförslag genomförts kommer det således att finnas två prejudikatinstanter – Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen – som utformar praxis på skattetilläggsområdet. Vart det kommer att leda är högst oklart, men risken för en icke enhetlig praxis på området är uppenbar. Något som i sin tur är otillfredsställande och mycket svårt att överblicka konsekvenserna utav.

Som framgår av Teresa Simon Almendals och Kerstin Nyquists särskilda yttrande till betänkandet ställs det i såväl Norge som Finland krav på grov oaktsamhet respektive uppsåt för påförande av de högre nivåerna av skattetillägg. Ett förhållande som kan antas innebära att det allmänna i Norge och Finland sedan tidigare har tagit i beaktande att bristande subjektiv täckning kan leda till att processer förloras och att skattskyldiga "går fria". I Sverige har vi valt en annan väg som innebär att skattetillägg – oaktat frånvaro av skuld – kan påföras. När Norge och Finland har ställts inför samma situation som Sverige, dvs. att anpassa sina skattestraffrättsliga system till Europakonventionen med avseende på ne bis in idem har man gjort det på ett förenklat sätt genom att det allmänna har att välja väg; antingen påföra skattetillägg eller åtala för skattebrott. Det norska systemet innebär att om åklagaren tappar skattebrottmålet frikänns den tilltalade och något skattetillägg kan inte påföras. Skattebrottmål hanteras som andra brottmål i det här avseendet. I Sverige blir det däremot, enligt utredningens förslag, på så sätt att om åklagaren tappar skattebrottmålet av t.ex. bevismässiga skäl kan den tilltalade trots den friande domen komma att påföras skattetillägg.

Såsom Simon Almendal och Nyquist utvecklar i sitt särskilda yttrande bör av rättssäkerhetsskäl de svenska skattetilläggsbestämmelserna utformas med krav på uppsåt/grov oaktsamhet och bevisbördan flyttas från den skattskyldige till det allmänna. I opposition drev de nuvarande regeringspartierna krav på införande av oaktsamhet och uppsåt vid påförande av skattetillägg. I direktiven till den nu aktuella utredningen har regeringen dock direkt uttalat att man inte önskar ett sådant förslag. Det är olyckligt och låser oss till ett rättsosäkert system som nu även leder till ett komplicerat och på flera sätt obegripligt regelverk. Ett exempel som tas upp i det särskilda yttrandet är en tilltalad som frikänns i skattebrottmålet, och därmed inte anses ha varit tillräckligt vårdslös för att påföras ett mindre bötesstraff, samtidigt av samma domstol döms att utge 200 000 kr i skattetillägg utan att någon vårdslöshet över huvud taget behöver påvisas. En sådan ordning får påföljdssystemet att framstå som både obegripligt och rättsosäkert.

Mot den här bakgrunden anser NSD att regeringen skyndsamt bör tillsätta en utredning för att utforma ett skattetilläggsystem som lever upp till högt ställda krav på rättssäkerhet och där det självklart ingår krav på subjektiva rekvisit som grov oaktsamhet och uppsåt liksom bevisbördan på det allmänna. Redan i det här lagstiftningsärendet bör den förbättringen göras som innebär att beviskravet vid påförande av skattetillägg jämföras med beviskravet i annan strafflagstiftning, dvs. ställt utom rimligt tvivel. Beviskravet bör omfatta samtliga skattetilläggsärenden oavsett vem som fattar beslut, dvs. oavsett om det är Skatteverket som påför skattetillägget eller om det döms ut av allmän domstol.

Nedan tar NSD upp några ytterligare frågeställningar rörande det dubbla förfarandet.

Huvudmän i NSD är:
 Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
 Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
 Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Skatteverkets anmälningsskyldighet

Utredningen föreslår ingen ändring vad gäller Skatteverkets anmälningsskyldighet enligt 17 § skattebrottslagen.

Såsom lagstiftningen idag tillämpas underlåter Skatteverket anmälan till åklagare endast när det undandragna beloppet är lägre än ett prisbasbelopp. Skatteverket gör således ingen prövning av de subjektiva rekvisiten för att ett brott ska föreligga. Av betänkandet framgår att av totalt 21 326 avslutade brottsmisstankar i skattebrottmål år 2012 var det 3 413 brottsmisstankar där förundersökning inte ens inleddes. Det var 3 277 brottsmisstankar som ledde till åtal och 474 strafförelägganden under samma tid. Det här innebär att ett stort antal brottsanmälningar görs "i onödan". Det betyder att många individer utsätts för den onödiga påfrestning som det måste innebära att vara föremål för en brottsanmälan. I merparten av de misstänkta skattebrotten görs anmälan av Skatteverket.

NSD anser att kretsen av personer som anmäls till åtal av Skatteverket borde kunna snävas in betydligt om Skatteverket gjorde en mera ingående prövning där hänsyn även tas till subjektiva rekvisit och bevisläget. Det borde inte behöva vara en svår sak att förändra och borde inte behöva innebära behov av ökade resurser totalt sett för det allmänna. NSD anser således att reglerna för Skatteverkets anmälningsskyldighet bör ändras så att Skatteverket åläggs att göra en ingående prövning innan brottsanmälan görs.

Prövningstillstånd

I skattemål finns inget krav på prövningstillstånd för att få ett överklagat mål från förvaltningsrätt prövat i kammarrätt. Frågan har tidigare utretts och förslag om införande av krav på prövningstillstånd har lämnats, men förslagen har mötts av stark kritik och några lagstiftningsåtgärder har inte vidtagits. I brottmål däremot krävs prövningstillstånd för att mål ska tas upp i hovrätten när böter ådömts som enda påföljd eller då den tilltalade frikänts från ansvar för ett brott som enligt straffskalan inte kan leda till ett strängare straff än fängelse i sex månader.

Utredningens förslag innebär att överklagande av mål om skattetillägg eller tulltillägg i allmän domstol ska följa reglerna för brottmål med den skillnaden att prövningstillstånd inte ska krävas om endast frågan om skattetillägg eller tulltillägg överklagas.

Skattetillägg är ett straff som många gånger är betydligt mera ingripande för den enskilde än ett bötesstraff. NSD anser därför att något krav på prövningstillstånd till hovrätten inte ska finnas för det fall prövningen i tingsrätten har innefattat ett yrkande om skattetillägg. För detta talar självfallet även det förhållandet att de som ådöms skattetillägg ska behandlas lika oavsett om prövningen sker i allmän förvaltningsdomstol eller i allmän domstol.

Som framgår av Simon Almendals och Nyquists särskilda yttrande bereds för närvarande i Justitiedepartementet ett förslag till ändring av reglerna om prövningstillstånd i brottmål. Förslaget är av mycket ingripande natur och innebär införande av ett gene-

Huvudmän i NSD är:

**Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige**

Kansli Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

rellt krav på prövningstillstånd i samtliga brottmål oavsett brottets svårhetsgrad. Om ett sådant förslag genomförs, är det troligt att även alla mål som inkluderar påförande av skattetillägg kommer att ingå och därmed omfattas av krav på prövningstillstånd. Det skulle då bli fråga om en oacceptabel olikbehandling av mål om skattetillägg beroende på om handläggningen sker i allmän domstol eller i allmän förvaltningsdomstol. Sett ur den skattskyldiges perspektiv skulle det således vara processuellt fördelaktigt att få skattetillägget påfört inom ramen för förvaltningsprocessen, eftersom denne då skulle vara tillförsäkrad en överprövning av sin sak, vilket inte skulle bli fallet då skattetillägget påförs i samband med åtal för skattebrott.

Utifrån tillgänglig domstolsstatistik är det visat att ändringsfrekvensen sjunker när krav på prövningstillstånd införs. När prövningstillståndsreformen i tvistemål infördes 2008 uttalade regeringen att riskerna för felaktiga beslut var minimala. Reformen kan nu utvärderas. Härvid framgår att det var 22 procent färre mål i hovrätten som ändrades år 2012 jämfört med före reformen. Utgår man ifrån att överinstansen – i det här fallet hovrätten – dömer "mer rätt" än underinstansen är det ca 170 fler felaktiga tvistemålsdomar per år som förblir oförändrade. Motsvarande utveckling vid införande av generellt krav på prövningstillstånd för brottmålsdel skulle leda till ca 900 fler felaktiga domar i brottmål. Införande av krav på prövningstillstånd i skattemål har varit aktuellt flera gånger men avfärdats. Det får inte bli så att införandet av krav på prövningstillstånd i allmän domstol skulle komma att innebära att man så att säga bakvägen inför en överprövningsspärr genom att låta mål om skattetillägg i allmän domstol omfattas av kravet på prövningstillstånd. Krav på prövningstillstånd i allmän domstol för mål om skattetillägg skulle leda till ett inkonsekvent och rättsosäkert system.

Verkställighet

I betänkandet sägs att om beskattningsunderlaget/tulltaxeringen sänks i den fråga som föranlett att ett skattetillägg/tulltillägg utdömts av allmän domstol ska det korresponderande skattetillägget/tulltillägget sättas ned i motsvarande mån genom en verkställighetsåtgärd. Det finns inte några särskilda bestämmelser om detta utan det anses följa av det förhållandet att när Skatteverket självt omprövar ett beslut om skatt får det, med hänsyn till den direkta kopplingen mellan skattebeslutet och skattetilläggsbeslutet, anses uppenbart att även skattetillägget ska ändras.

I en situation där allmän domstol har fattat beslut om påföljd i ett skattebrottmål – fängelse eller böter – och därvid även påfört skattetillägg har domstolen självfallet gjort en sammantagen bedömning av straffvärdet för en viss gärning. I ett senare skede kan det visa sig att det undanhållna skattebeloppet i själva verket var lägre än vad som var känt för domstolen då domen meddelades. Skatteverket gör med anledning härav en omprövning av skattebeslutet och verkställer då även en nedsättning av skattetillägget. I ett sådant läge kan såväl den gärning som tidigare bestraffats ha kommit att förändras liksom straffvärdet för densamma. Det är i den situationen inte acceptabelt att som enda åtgärd sätta ned skattetillägget i förhållande beskattningsunderlaget genom en verkställighetsåtgärd. Närmast till hands borde rimligen vara att den dömda kan få en förnyad prövning av brottmålet. NSD anser att denna fråga bör bli föremål för ytterligare beredning.

Huvudmän i NSD är:
 Stockholms Handelskammare • Föreningen Svenskt Näringsliv • Svensk Industriförening
 Svenska Bankföreningen • Svensk Försäkring • Fastighetsägarna Sverige

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
 Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

Ersättningsregler i skattetilläggsprocesser

Utredningen föreslår att ersättning för kostnader för ombud, biträde eller utredning i mål om skattetillägg i allmän domstol ska följa reglerna för ersättning för kostnader i skattemål enligt skatteförfarandelagen. Ansökan om ersättning ska göras hos allmän domstol. Ersättningsbeslutet ska kunna överklagas i samma ordning som beslutet om skattetillägg/tulltillägg. I de fall åklagaren avslutat en utredning om brott som även avser skattetillägg eller tulltillägg genom strafföreläggande eller om utredning om brott avslutats utan att åklagaren slutligt prövat frågan i sak ska ansökan om ersättning göras hos åklagaren. Vid åklagarens handläggning av ersättningsfrågan ska förvaltningslagen tillämpas.

I betänkandet, avsnittet om ersättning för kostnader i skattemål s. 323, sägs beträffande frågan om hur ersättning för kostnader i skattemål hanteras följande.

"Sammanfattningsvis kan sägas att de som beviljas ersättning huvudsakligen är de som vinner bifall, helt eller delvis, till sin talan i skattemålet. Någon prövning av om den sökande har ett verkligt behov av hjälp för att kunna ta till vara sin rätt synes inte ske. Med denna rättstillämpning ges reglerna närmast en skadeståndskaraktär. Om en sökande tvingas slita en skattetvist med staten och dessutom vinner får den sökande som regel viss ersättning för besväret."

Det är ovan beskrivna ersättningsregler i skattemål som nu även ska tillämpas i allmänna domstolar i skattebrottmål vari skattetillägg ingår. Den som döms för skattebrott och samtidigt påförs skattetillägg i allmän domstol ska således vanligtvis inte få någon ersättning för den kostnad han eller hon haft för ombud vad gäller skattetilläggsdelen. Däremot ansvarar staten liksom hittills för kostnaderna för försvar i skattebrottmålet. En fråga man kan ställa sig är hur kostnaderna för skattebrottsdelen och skattetilläggsdelen ska fördelas i försvararens kostnadsräkning. En annan fråga är hur domstolen ska ställa sig till en kostnadsräkning från försvararen som endast tar upp arbetet i skattebrottsdelen och där skattetilläggsfrågan får antas vara "inbakad".

Även vad gäller frågan om ersättning för kostnader i mål med skattetillägg lär således den besvärliga situationen uppkomma att praxisbildning kommer att ske i både Högsta domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen.

NSD anser att även vad här sagts talar för en skyndsam översyn av skattetilläggs-systemet som helhet. I väntan på ny lagstiftning bör regleras att försvarskostnaderna i allmän domstol även ska omfatta kostnaderna vad gäller skattetilläggsprocessen. När det gäller skattetillägg som handläggs hos Skatteverket och i allmän förvaltningsdomstol bör ersättning för kostnader kunna regleras att utgå efter samma normer som gäller för brottmål i allmän domstol.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Utredningen föreslår att normalt tillgängligt kontrollmaterial avgränsas till att avse tillgängliga avstämningsuppgifter med en uppräknings i lagen av vad som avses. Lagförslaget innebär såväl fördelar som nackdelar för skattskyldiga som anses ha lämnat

Huvudmän i NSD är:

Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99

oriktig uppgift. En fördel är, att i de fall Skatteverket har tillgängliga avstämningsuppgifter ska skattetillägg inte påföras på grund av oriktig uppgift även om det krävs att viss utredning måste ske för att beskattningsåtgärder ska kunna vidtas. En nackdel är att uppgifter i föregående års inkomstdeklaration, som först kan upptäckas vid manuell granskning av deklarationen, inte längre ska anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial.

NSD anser att den avgränsning som idag gäller för när skattetillägg ska påföras är oklar och med det nu framlagda förslaget blir avgränsningen tydligare. Men det krävs även att Skatteverket tydligt informerar om vad som omfattas av begreppet tillgängliga avstämningsuppgifter. Det är en klar fördel att det inte längre ska behöva uppstå stötande fall som exempelvis då Skatteverket har information om fastighetsförsäljningar men ändå påför skattetillägg eftersom den skattskyldige inte redovisat försäljningen i inkomstdeklarationen. Detta trots att Skatteverket regelmässigt får information om fastighetsförsäljningar, men med motiveringen att verket måste vidta vissa utredningsåtgärder.

NSD tillstyrker således utredningens förslag om ändrad avgränsning, men anser att bestämmelsen bör kompletteras med en regel som säkerställer att skattetillägg inte heller i andra fall ska påföras då risken för skatteundandragande är obetydlig. Denna regel ska fånga upp andra i framtiden uppkommande fall då risken för skatteundandragande är obetydlig. Det är inte tillräckligt, såsom utredningen anser, att anta att de nuvarande befrielsereglerna täcker in dessa fall.

Nivåerna på skattetillägg

Utredningen har haft i uppdrag att analysera nivåerna på skattetillägg och bedöma om det är lämpligt att ändra dem.

Utredningen har inte lagt fram något förslag i denna del. NSD har ingen erinran mot detta utan menar att ett acceptabelt system vad gäller skattetillägg inte uppnås med eventuellt reducerade procentsatser. För att åstadkomma ett acceptabelt och rättssäkert skattetilläggssystem handlar det i stället om höjt beviskrav och införande av subjektiva rekvisit. NSD hänvisar till vad som ovan anförts i dessa delar.

NÄRINGSLIVETS SKATTEDELEGATION

Krister Andersson

Krister Andersson

Huvudmän i NSD är:
Stockholms Handelskammare * Föreningen Svenskt Näringsliv * Svensk Industriförening
Svenska Bankföreningen * Svensk Försäkring * Fastighetsägarna Sverige

Kansli: Postadress 114 82 Stockholm, Besöksadress Storgatan 19
Telefon 08/553 430 00, Telefax 08/553 430 99