



Informationsutbytesavtalens påverkan på rättelsemöjligheten vid oriktig deklARATION

-från frivillighet till på eget initiativ

Av: Anna Borg

Handledare: David Kleist

Examinator: Robert Pahlsson

Innehållsförteckning

Sammanfattning	s. 4
Förkortningslista	s. 5
1. Inledning	s. 6
1.1. Introduktion till problemet	s. 6
1.2. Syfte	s. 7
1.3. Metod och material	s. 8
1.4. Teori	s. 10
1.5. Avgränsning	s. 11
2. Frivillig rättelse	s. 12
2.1. Innebörd	s. 12
2.2. Historik	s. 13
2.3. Den frivilliga rättelsens funktion	s. 17
2.4. Rekvisitet <i>rättelse</i>	s. 19
2.5. Rekvisitet <i>frivillig</i>	s. 19
2.5.1. Förarbeten och doktrin	s. 19
2.5.2. Rättstillämpningen avseende rekvisitet <i>frivillig</i>	s. 21
2.5.3. Analys av rättsfallen	s. 25
3. Informationsutbytesavtalen	s. 28
3.1. Den skadliga skattekonkurrensen	s. 28
3.2. OECD:s arbete	s. 28
3.2.1. Historik	s. 28
3.2.2. Situation i dagsläget	s. 32
3.3. Det Nordiska Skatteparadisprojektet	s. 33
3.4. Avtalens konstruktion och innebörd	s. 35
4. Utveckling i samband med avtalens tecknande	s. 39
4.1. Avtalens påverkan på Skatteverkets hantering	s. 39
4.2. Effekten av avtalens tecknande	s. 40
4.3. Skatteverkets handledningar	s. 41
4.4. Skatteverkets tillämpning	s. 44
4.5. Egna reflektioner	s. 45
5. Skatteförfarandelagens införande	s. 47
5.1. Lagändringen	s. 47
5.2. Rättelse på eget initiativ	s. 47
5.3. Tolkningsutrymme	s. 50
5.3.1. Olika tolkningsmöjligheter	s. 50
5.3.2. <i>Uppmärksam</i> uppgift	s. 52
5.3.2.1. Gränsdragning <i>upptäckt</i> uppgift	s. 52

5.3.2.2. Skatteverkets pressmeddelanden	s. 55
5.3.2.3. Samband med uppgiften	s. 56
6. Slutsats	s. 59
Referenser	s. 63
Bilaga 1, Mailkorrespondens med Eva Alm Bloom	

Sammanfattning

Sedan bestämmelsens införande år 1921 har möjligheten till frivillig rättelse varit begränsad till situationer då rättelsen vidtagits utan påverkan av yttre omständigheter. Om rättelsen företagits på grund av rädsla för upptäckt, har det krävts att det ska röra sig om en allmän rädsla och inte att personen har anledning att anta att uppgiften har eller kommer att upptäckas. År 1982 kom ett uppmärksammat rättsfall från dåvarande Regeringsrätten rörande ett gift par som hade banktillgodohavanden i dansk bank. Paret rättade uppgiften efter att deras son berättat om ett reportage på tv om en man som riskerade åtal på grund av dolda tillgångar i dansk bank. Rätten ansåg att det fanns grund att anta att paret haft misstanke om att deras uppgift skulle komma att upptäckas. Rättelsen ansågs inte frivillig, trots att det rört sig om en generell kontrollaktion.

I samband med att fler informationsutbytesavtal med skatteparadis började tecknas i slutet av 00-talet intensifierade Skatteverket sitt informationsutbud om avtalens innebörd och möjligheten till frivillig rättelse. Efter att informationen ökat ändrade Skatteverket sin interna handledning för att möjliggöra rättelser även efter information om generell kontroll då informationen inte åsyftade en konkret kontroll. Rekvisitet konkret återfinns dock varken i lag, förarbeten eller praxis.

I januari 2012 ändrades rekvisitet *frivillig* till *på eget initiativ* i samband med skatteförfarandelagens införande, vilket enligt förarbetena ska förstås som en utvidgning som möjliggör rättelse även efter information om generell kontroll. Ändringen har vidtagits eftersom informationen i media om kontrollaktionerna utgör ett effektivt kontrollmedel och förmår fler rättelser. Lagändringen är dock kortfattad och många tolkningar återstår att göras av rättstillämparen avseende när möjligheten till rättelse är förtagen.

Jag anser att rättelsen utvidgats som en följd av informationsutbytesavtalen och Skatteverkets agerande med anledning av dem. Rättelsen har utvidgats för att möjliggöra till fler rättelser och mer medel till statskassan utan beaktande av bestämmelsens ursprungliga syften och funktion.

Förkortningslista

BrB	Brottsbalken
EU	Europeiska Unionen
G20	Group of Twenty Finance Ministers and Central Bank Governors
HD	Högsta domstolen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
OECD	Organization on Economic Co-operation and Development
Prop.	Proposition
ref	referat
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelagen
SFS	Statens Författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning

1. Inledning

1.1. Introduktion till problemet

Enligt Skatteverkets undersökning *Skattefelskartan* som gavs ut i oktober 2007, försvinner varje år minst 46 miljarder kronor utomlands som skulle ha beskattats i Sverige, så kallat internationellt skatteundandragande.¹ En stor del av undandragandet beror på transaktioner med skatteparadis, eller stater som tidigare klassats som skatteparadis, samt skatteupplägg med användning av utländska bolag.² För att komma åt dessa skattskyldiga i hemviststaten Sverige krävs att Skatteverket får tillgång till information om deras förehavanden i andra stater. Efter många års arbete av OECD och Nordiska Ministerrådet har Sverige i skrivande stund tecknat 37 informationsutbytesavtal med skatteparadis samt omförhandlat fem dubbelbeskattningsavtal med införandet av en informationsutbytesklausul. Avtalen innebär att Skatteverket kan begära att få ta del av uppgifter för att spåra tillgångar i andra stater som skulle beskattats i Sverige.

Följden av informationsutbytesavtalen har blivit att antalet frivilliga rättelser ökat drastiskt³, vilket innebär att varken skattetillägg eller åtal för skattebrott blir aktuellt. Enligt praktiskt verksamma skatterådgivare beror detta på den ökade risken för upptäckt och att arv-, gåvo- och förmögenhetsskatten avskaffats.⁴ Ikraftträdandet av det omförhandlade skatteavtalet med Schweiz och upphörandet av omprövningstiden för förmögenhetsskatten som avskaffades år 2006 inträffar vid årsskiftet. Antalet frivilliga rättelser förutspås att fortsätta öka.⁵ Utan något offentliggjort ställningstagande har Skatteverket tagit en aktiv roll i att uppmuntra och möjliggöra till frivillig rättelse vid internationellt skatteundandragande.⁶ Skatteverkets beslut om omprövning vid frivillig rättelse har lämnats kortfattade utan information om omständigheterna

¹ Skatteverket, *Skattefelskartan*, 2007.

² Skatteverkets hemsida – *Skatteverkets kontroller av transaktioner med skatteparadis och tidigare skatteparadis samt upplägg med utländska bolag*.

³ Skatteverkets pressmeddelande 2011-10-03.

⁴ Se bland annat Andersson SN nr 4, 2012 och Gunne SvSkT nr 9, 2011.

⁵ Bland annat av Göran Haglund, analytiker på Skatteverket, se Skatteverkets pressmeddelande 2011-10-03.

⁶ Alm Bloom, SvSkT nr 8, 2011.

runtomkring, vilket gör en granskning av tillämpningen omöjlig. Nu i januari 2012 trädde den nya skatteförfarandelagen i kraft vilket innebar en utvidgning av möjligheten till frivillig rättelse. Detta gjordes på grund av att lagstiftaren ville möjliggöra rättelser även efter det att Skatteverket utannonserat att kontroller av transaktioner med skatteparadisstat ska utföras.⁷

Innan informationsutbytesavtalens tecknande var rättsläget rörande frivillig rättelse enligt min mening relativt klarlagt men efter dess tecknande har Skatteverket ändrat sin interna handledning och efter det en ändring av regleringen i lag. Avtalen som skulle möjliggöra till informationsutbyte och förhindra framtida undandragande har således lett till att ansvarsfrihetsgrunden frivillig rättelse utvidgats. Starten för utvidgningen var inte en lagändring utan en ändring i Skatteverkets interna handledning och möjligen även ändringen i Skatteverkets tillämpning.

1.2. Syfte

Uppsatsens syfte är att belysa hur möjligheten till rättelse påverkats av informationsutbytesavtalens tecknande och Skatteverkets agerande med anledning av dem.

För att möjliggöra syftet på bästa sätt har jag valt att dela upp uppsatsen i tre avsnitt. Det första avsnittet består av en rättsdogmatisk framställning av begreppet frivillig rättelse. Syftet med avsnittet är att klargöra rättsläget innan tecknandet av avtalen. Lagstiftningens tidigare lydelse berörs detaljerat eftersom de var i kraft under tiden som avtalen började tillämpas. I det andra avsnittet presenteras informationsutbytesavtalen eftersom det krävs kunskap om deras framväxt och funktion för att undersöka dess effekter. I uppsatsens sista avsnitt görs en analys av avtalens påverkan genom en undersökning av tillämpningen på senare tid och Skatteverkets tolkningar, omständigheterna kring lagändringen samt framtidsprognos. Efter de tre avsnitten presenterar jag min slutsats.

⁷ Prop. 2010/11:165 s 479.

1.3. Metod och material

Det första avsnittet består av en rättsdogmatisk framställning av begreppet frivillig rättelse med genomgång av rättskällorna lagtext, tidigare laglydelser, förarbeten, rättsfall samt doktrin. Den litteratur som behandlas under den beskrivande delen består bland annat av Thornstedt, Eklund och Rabes böcker *Skatte- och avgiftstillägg* (1994) och *Skattebrotten* (1994) som beskriver den gällande rätten angående båda regleringarna. Liknande litteratur men som är betydligt äldre är Erikssons *Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna* (1966) och Sandströms *Skattestrafflagen* (1955). Samtliga böcker används i beskrivande syfte av rättsutvecklingen. Eftersom böckerna är skrivna i olika tidsepoker beskriver samtliga den gällande uppfattningen vid skrivande tidpunkt och fyller därför olika syften. Den bok som ligger närmst i tiden och som inte endast avser att beskriva gällande rätt är Simon Almedals avhandling *Skatteinpassade transaktioner och skattebrott* (2005).⁸ Den tar sikte på transaktioner i gråzonen mellan laglig skatteplanering och straffbart förfarande samt analyserar gemensamma knypunkter mellan skatterätten och straffrätten. I uppsatsen används även den boken för att beskriva rättsutvecklingen samt för undersökning av regleringarnas syften och funktion.

Efter det avsnittet kommer en presentation av informationsutbytesavtalen, bestående av historik och framställning av struktur samt funktion. Materialet i detta avsnitt består främst av OECD:s rapporter, publicerade artiklar av sakkunniga juristverksamma och Sveriges informationsutbytesavtal. Eftersom avtalen inkorporerats som lagstiftning utgör de starka rättskällor enligt rättskälleläran. Att jag även väljer att titta på doktrin och OECD:s rapporter, som kan jämföras med politiska viljeförklaringar, är främst för att få en bild av avtalens framväxt och avser därför inte att tillföra juridisk tyngd i jämförelse med övriga rättskällor. Den litteratur som finns rörande informationsutbytesavtalen är främst artiklar publicerade i juridiska tidskrifter rörande händelseutvecklingen. Dahlberg har skrivit boken *Internationell beskattning* (2007), artiklarna *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i*

⁸ Simon Almedahl har även sammanfattat sin avhandling i artikeln *Frivillig rättelse vid oriktigt uppgiftslämnande till ledning för taxering*, SvSkT nr 5, 2005.

en globaliserad värld (2008) och *Skattenytt internationellt – Informationsutbytesavtal med Bermuda* (2009). Dahlberg diskuterar och analyserar avtalens strukturer och funktioner. Han framför kritik över att avtalen endast omfattar information på begäran och olikheterna i avtalen. Hans litteratur används i just detta syfte för att belysa avtalens funktion och brister. Även Gustafsson Myslinski har skrivit litteratur med liknande syfte. Hennes artiklar *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet* (2010) och *Sveriges informationsutbytesavtal med Isle of Man* (2008) används i uppsatsen.

Fensby, som tidigare har arbetat hos OECD och senare varit projektledare för det Nordiska Skatteparadisprojektet, har skrivit artiklar där han beskrivit händelseutvecklingen. Artiklarna *OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis* (2002), *OECD:s skattekonkurrensprojekt* (2005) och *OECD:s och Nordens arbete för att motverka internationell skatteflykt och skadlig skattekonkurrens* (2008), den senare skriven tillsammans med Gjesti och Rosén, används i uppsatsen.

Uppsatsens tredje avsnitt innehåller analys av aktuell tillämpning och tolkning av frivillig rättelse, avsikten bakom lagändringen och prognos på kommande tolkningar. För att titta på den nuvarande tillämpningen och tolkningen samt prognos för framtida tolkningar kommer jag att hänvisa till uttalanden från praktiskt verksamma skattejurister, en intervju med Eva Alm Bloom som är rättslig expert på Skatteverket och tidigare uttalanden från Skatteverket. De senare är relevanta eftersom det inte finns några rättsfall från domstolsinstanserna angående frivillig rättelse sedan tecknandet av informationsutbytesavtalen. Gällande avsikten bakom lagändringen används förarbeten. Viss hänvisning tillbaka till tidigare genomgångna källor kommer även att göras i jämförelsesyfte. Förutom lagstiftningen, förarbetena samt i någon mån äldre rättsfall är det således inga klassiska rättskällor i sista avsnittet. Skatteverkets handledningar kommer att värderas lägre än ordinära rättskällor. Alm Blooms och skattejuristernas uttalanden utgör dock inte rättskällor utan används endast för att få insikt om hur den administrativa tillämpningen gått till samt förklaring till agerandet. Litteraturen kring uppsatsens tredje avsnitt består

av artiklarna *Skatteförfarandelagen – några synpunkter ur ett rättssäkerhetsperspektiv* (2012) av Wiberg, *Frivillig rättelse – erfarenheter* (2012) av Andersson, *Självrättelser ur ett rådgivarperspektiv* (2011) av Gunne och *Skatteverkets handläggning av rättelser avseende oredovisade tillgångar och inkomster i utlandet* (2011) av Alm Bloom. De första tre är skrivna av praktiker och skildrar därför deras egna erfarenheter medan den sista är skriven av en rättslig expert på Skatteverket och skildrar därför Skatteverkets syn på situationen. Intervju med Alm Bloom kommer även att användas i uppsatsen för att skildra Skatteverkets syn på den rådande och kommande situationen. Rättsläget avseende uppsatsens tredje avsnitt är dock oklart.

Sammanfattningsvis kan därför sägas att det är juridisk metod som kommer att användas då uppsatsens fokus ligger på rättskällorna. Uppsatsens första och andra avsnitt bygger på en deskriptiv rättskällelära då de avser att beskriva gällande rätt. Det tredje avsnittet avser dock att kritiskt granska en företeelses påverkan på den juridiska regleringen vilket gör texten i någon mån normativ. Eftersom källorna som används i det tredje avsnittet inte heller är sedvanliga rättskällor är metoden i det avsnittet inte ordinär juridisk metod.

1.4. Teori

Min teoretiska utgångspunkt är att juridiken är en social konstruktion och att det finns en moralisk rätt och en juridisk rätt. Den moraliska rätten behöver inte nödvändigtvis regleras genom juridiken utan juridikens huvudsakliga syfte är att finnas tillhanda då konflikt uppstår. I en utopisk värld skulle inte juridiken behövas. Man kan därför se det som att juridiken och lagstiftningen ska förse samhället med en gemensam minimistandard. Lagstiftningen kan således kritiseras på den grund att den inte är ändamålsenlig men inte nödvändigtvis på den grund att den inte främjar det moraliskt rätta. Svaret på vad som är moraliskt rätt skiftar från person till person. Jag anser därför inte att det finns någon enhällig definition av vad som är moraliskt riktigt utan endast en samling lösningar som kan anses vara moraliskt riktiga. Lagstiftningens syfte är inte att främja det moraliskt rätta utan att förhindra det moraliskt orätta.

Begreppen materiell och formell rättssäkerhet kommer att användas enligt Aleksander Peczeniks definition. Där utgör den formella rättssäkerheten av förutsebarhet och den materiella rättssäkerheten innebär att rättskipning och myndighetsutövning baserar sig på en förnuftig avvägning mellan hänsynen till den på rättsnormerna baserade förutsebarheten och andra etiska värden, främst rättvisan.⁹

1.5. Avgränsning

Uppsatsens omfattning har avgränsats till att fokusera på rekvisitet *frivillig* i den frivilliga rättelsen. Eftersom rekvisitet *rättelse* inte har varit föremål för förändring kan rättsläget anses vara klarlagt i större mån och lämnas därför utanför uppsatsen. Då uppsatsen rör informationsutbytesavtalens påverkan på rättelsemöjligheten har jag valt att endast se till det internationella skatteundandragandet.

⁹ Se bland annat SOU 1999:58 s.7ff och Peczenik, Alexander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Stockholm 1995 s.289 f.

2. Frivillig rättelse

2.1. Innebörd

Att lämna en felaktig uppgift eller underlåta att lämna uppgift i deklaration kan medföra skattetillägg¹⁰ och/eller åtal för olika typer av skattebrott¹¹. Om den oriktiga uppgiften är av mindre allvarlig karaktär är det endast skattetillägg som blir den aktuella sanktionen men om det rör sig om en allvarligare överträdelse kan det även bli aktuellt med åtal för skattebrott. Åtskillnaden mellan systemen görs då skattetillägget är ett administrativt sanktionssystem som styrs direkt av Skatteverket medan förseelser som kan betraktas som skattebrott överlämnas till åklagare och döms ut i allmän domstol. De centrala skattebrotten utgörs av skattebrott, skatteförseelse, grovt skattebrott och vårdslös skatteuppgift men fortsättningsvis kommer endast termen skattebrott att användas för samtliga brottsrubriceringar. Även om frivillig rättelse vidtagits kan åtal för bokföringsbrott dock bli aktuellt, då ansvarsfrihetsgrunden inte täcker bokföringsbrottet i BrB 11:5.

Likt den allmänna straffrätten finns strafflättning då personen frivilligt ändrat uppgiften. I skatterätten kan frivillig rättelse ske även efter det att brottet fullbordats, alltså efter det att deklaration inlämnats och taxeringsbeslut tagits. Möjligheten till frivillig rättelse finns både för skattetillägg och för skattebrott. Även om det rent lagtekniskt rör sig om två olika bestämmelser framgår det av förarbetena att bestämmelserna ska tolkas och behandlas enhetligt. I detta kapitel kommer jag först att behandla historiken kring bestämmelserna för skattebrott, skattetillägg och den frivilliga rättelsen samt bestämmelsernas syfte och funktion. Eftersom systemet för skattebrott och skattetillägg vuxit fram tillsammans bygger framställningen på en gemensam historik. Efter det kommer jag att behandla rekvisiten rättelse och frivillighet, följt av en genomgång av rättstillämpningen av rekvisitet frivilligt.

¹⁰ I den lagstiftning som är aktuell för Skatteverkets handläggning i dagsläget regleras skattetilläggen i taxeringslagen (1990:324) kapitel 5. För beskattningsår från och med den 1 februari regleras det dock i skatteförfarandelagen (2011:1244) kapitel 49.

¹¹ Lagstiftningen rörande skattebrotten är reglerade i skattebrottslagen (1971: 69).

2.2. Historik

Den första straffbestämmelsen för oriktigt uppgiftslämnande i deklaration infördes år 1902 i förordningen om inkomstskatt (1902:84). Då krävdes att den uppgiftsskyldige lämnat felaktig uppgift och därigenom förorsakat en felaktig taxering som inneburit att minst 25 kr undandragits. Regleringen ändrades redan år 1910 då man ville ändra brottets konstruktion. Brottet skulle anses fullbordat redan vid uppgiftens avlämnande och inte först efter taxeringsbeslut. Det avgörande skulle istället bli uppgiftens vilseledande karaktär.¹² Regleringen infördes i 20 § förordningen om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering (1910:117).

Vid ändringen av skattestrafflagstiftningen som gjordes år 1921 infördes ett rekvisit att uppgiftslämnandet skulle ha inneburit objektiv fara för felaktig taxering. Innebörden av detta var att brottets konstruktion åter igen ändrades, denna gång till konstruktionen farebrott. Lagstiftaren införde även en bestämmelse om straffrihet för den som "*av egen drift beriktigt*"¹³ oriktigt meddelande innan myndigheten avslutat sitt arbete för året.¹⁴ Någon särskild motivering till införandet av bestämmelsen lämnades dock inte.¹⁵ I en SOU från 1933 anges dock att syftet bakom regleringen varit att man trodde det kunde leda till deklarerings av inte oväsentliga belopp som tidigare undanhållits.¹⁶

Andra världskrigets utbrott ledde till ökade skatter i Sverige, vilket i sig ledde till en straffskärpning av skattebrottsreglerna genom införandet av skattestrafflagen (1943:313). Departementschefen motiverade detta med att det var angeläget att inskräpa brottens allvarliga karaktär.¹⁷ I betänkandet till skattestrafflagen upptogs inte någon motsvarighet till bestämmelsen om beriktigande av egen drift. Utredningen ansåg inte att det var önskvärt att strafflindra vid fullbordat brott och de befarade att det skulle förhindra skattestraffbestämmelsernas effektivitet. Eftersom straffen för falskdeklaration skulle skärpas, ansågs det än

¹² Prop. 1910:90 s.74.

¹³ Taxeringsförordningen 20 § 3 st.

¹⁴ Prop. 1921:213 s.30.

¹⁵ Simon Almendal, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, s. 77.

¹⁶ SOU 1933: 27 s.215.

¹⁷ Simon Almendal, s. 80.

mer viktigt att inte möjliggöra till frivilligt tillbakaträdande från redan fullbordat brott.¹⁸ Förslaget fick kritik bland annat då borttagandet av bestämmelsen ansågs kunna motverka brottets syfte att inbringa rätt skattemedel.¹⁹ Bestämmelsen togs in även i 3 § skattestrafflagen under lydelsen *"Den som frivilligt rättar oriktig uppgift vare fri från straff"*.

På grund av straffskärpningarna började brott av mer bagatellartad karaktär prövas i domstol, vilket väckte reaktion på flera håll i samhället. År 1965 tillsattes därför en utredning med uppdrag att se över lagstiftningen. Utredningen gick under namnet Skattestraffutredningen och presenterade sin rapport 1969.²⁰ Utredningen föreslog att det skulle införas ett administrativt sanktionssystem för de bagatellartade brotten och reformera skattebrottslagstiftningen till att fokusera på brotten av allvarigare karaktär.²¹

Syftet med det nya administrativa sanktionssystemet var att uppnå en jämnare och effektivare rättstillämpning. Man ville komma åt fler fall än de som kunde tas till domstol. Innan skattetilläggets införande fälldes ett par tusen skyldiga för skattebrott, vilket inbringade bötesbelopp på ca 10 miljoner kronor. Efter införandet av sanktionssystemet kunde man nå fler skyldiga till oriktigt uppgiftslämnande. Över hundra tusen personer ålades skattetillägg vilket inbringade ett par 100 miljoner årligen. Detta ledde i sin tur till att antalet fällda för skattebrott minskade till endast några hundra fällda per år.²² Departementschefen ansåg att det var en väsentlig fördel att kunna undgå domstolsväsendet när det rörde sig om mer bagatellartade förseelser.²³ Reglerna om skattetillägg infördes i taxeringsförordningen (1956:623) och trädde i kraft år 1972. Regeln om ansvarsfrihetsgrunden frivillig rättelse infördes i 116b § med lydelse i överensstämmelse med motsvarande reglering i skattestrafflagen. Syftet bakom införandet av frivillig rättelse även vid skattetillägg var att den administrativa sanktionens syfte, att frambringa riktiga uppgifter från

¹⁸ SOU 1942:31 s.81.

¹⁹ Sandström, *Skattestrafflagen*, s.152.

²⁰ SOU 1969:42.

²¹ SOU 1969:42 s. 133 f.

²² Thornstedt m.fl., *Skatte- och avgiftstillägg*, s.18-19.

²³ Prop. 1971:10 s.201.

uppgiftsskyldiga, ansågs uppnås genom rättelsen och skäl för skattetillägg då inte längre förelåg.²⁴

Vid skattestraffutredningens betänkande föreslogs även ändringar i skattebrottslagstiftningen. I betänkandet föreslogs att konstruktionen farebrott skulle bestå och även utvidgas till att omfatta uppgifter av såväl skriftlig som muntlig karaktär. Det avgörande för uppgiftslämnandet skulle vara om farerekvisitet uppfyllts. Förslaget kritiserades dock av departementschefen och i propositionen var brottskonstruktionen ändrad till effektbrott. Departementschefen menade att brottet i första hand borde skydda det allmänna från förmögenhetsskada och att ansvar inte kunde utkrävas förrän vilseledandet kommit till stånd.²⁵ Avgörande för ändringen var även att det straffbara området utvidgades, vilket gjorde att det ansågs allt för vittgående att behålla farerekvisitet.²⁶ Vid ikraftträdandet av skattebrottslagen (1971:69) var därför brottet konstruerat som ett effektbrott. Detta fick konsekvenser även för bestämmelsen om frivillig rättelse eftersom rättelsens innebörd var beroende av om den gjordes innan eller efter beslutet. Vid rättelse innan beslutet utgjorde rättelsen endast tillbakaträde från försök, likt BrB 23:3, medan rättelse efter beslutet var rättelse efter fullbordat brott. Vid tillbakaträde från försök behövdes därför inte någon bedömning från Skatteverket om rättelsens frivillighet eftersom det var först efter beslutet, alltså effekten, som brottet var fullbordat. I bestämmelsen som infördes i 12 § specificerade man även att rättelsen skulle vara en sådan åtgärd som ledde till att rätt skatt kunde påföras.

Vid Skattebrottsutredningen år 1969 angavs ett nytt syfte²⁷ till bestämmelsen om den frivilliga rättelsen vid skattebrott. Det nya syftet var att möjliggöra för en person som tidigare lämnat en oriktig uppgift, som kan ha lämnats av misstag,

²⁴ Prop. 1971:10 s.269.

²⁵ Prop. 1971:10 s.229.

²⁶ Prop. 1995/96: 170 s.91.

²⁷ Det tidigare syftet var att förmå att tidigare undanhållna icke oväsentliga belopp skulle komma att deklarerars, SOU 1933: 27 s.215.

att rätta denna och slippa tvingas fortsätta uppge oriktig uppgift år efter år i deklARATIONERNA.²⁸

Vid skattebrottets reformation år 1996 ändrades brottskonstruktionen åter tillbaka till farebrott. Det största problemet med den tidigare konstruktionen effektbrott var att fastställa tidpunkten för brottets fullbordan. Att brottet även bedömdes olika beroende på om det uppdagats innan eller efter taxeringsbeslutet ansågs också svår motiverat. Konstruktionen var därför otillfredsställande ur rättssäkerhetssynpunkt.²⁹ Regleringen av de centrala skattebrotten har kvarstått sedan reformationen 1996. Ansvar för de centrala skattebrotten i 2-5 § utkrävs av den som på annat sätt än muntligen uppsåtligt eller grovt vårdslöst lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna deklARATION, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift som därigenom ger fara för att skatt undandras.³⁰ För skattetillägg enligt taxeringslagen och sedan 1 januari 2012 enligt skatteförfarandelagen åläggs den som på annat sätt än muntligen lämnar oriktig uppgift till ledning för taxeringen under förfarandet. Eftersom skattetillägget inte rör en brottskonstruktion uppställs inget rekvisit på uppsåt, vårdslöshet eller objektiv fara. Skattetillägg tas ut på skatt och socialavgifter, allmän löneavgift och kommunal fastighetsavgift. De skatter som dock inte omfattas är kupongskatt, stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter, skatt på ränta på skogskontomedel, skatt enligt tullagen, trängselskatt, vägtrafikskatt och särskild löneskatt. Skattetillägg utgår således även vid skönstaxering.

Den skillnad som kan göras mellan regleringen för skattebrott och skattetillägg är att det krävs oriktig uppgift för rättelsemöjlighet vid skattetillägget medan det för skattebrott även kan röra sig om underlåtenhet att lämna in deklARATION.³¹ I förarbetena till lagstiftningen fastslogs att skattebrotten ska avse allvarligare överträdelse. Vid frivillig rättelse genom inlämnande av uppgift kan man därför

²⁸ SOU 1969:42 s.197.

²⁹ Prop. 1995/96:170 s. 91ff.

³⁰ Ansvar enligt skattebrottslagen utkrävs efter 1 januari 2012 även för den som uppsåtligt eller grovt vårdslöst underlåter skyldighet att göra avdrag enligt 6 §. Även försvårande av skattekontroll är straffbelagt enligt 10 § och skatteredovisningsbrott i 7-8 §.

³¹ Bestämmelserna i skattebrottslagen såväl uppsåtligt som grovt vårdslöst agerande men även underlåtenhet att inlämna uppgifter.

undgå åtal för skattebrott men inte undgå skattetillägget. I uppsatsen kommer en genomgång av rekvisitet rättelse göras men fokus kommer att ligga på rekvisitet frivillighet. Skillnaden avseende underlåtenheten blir därför inte väsentlig och lämnas därför därhän.

Efter ett antal reformationer hamnade skattetilläggsregleringen i taxeringslagen (1990:324) 5:8 p.4 med lydelsen *"Skattetillägg skall inte tas ut ... om den uppgiftsskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften."* Medan regleringen för skattebrott stannade kvar i skattebrottslagen men ändrade lydelse år 1996 till *"Den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2-8 §."*

Lydelserna av regleringarna av frivillig rättelse kvarstod fram till sista december 2011. Även om lydelserna varierat något under utvecklingen har de två huvudrekvisiten för möjligheten till frivillig rättelse varit desamma. För att omfattas av bestämmelserna måste agerandet vara att anse som en rättelse av uppgiften och den måste ha vidtagits frivilligt. De bakomliggande definitionerna återfinns i samma förarbeten då de senaste lydelserna i stort härstammar från förarbetena som togs fram till regleringen år 1972. Även om det rör sig om två separata regleringar framgår det av likheterna i förarbetena att bestämmelserna ska tolkas enhetligt.

2.3. Den frivilliga rättelsens funktion

Möjligheten till frivillig rättelse vid skattebrott infördes innan möjligheten till frivilligt tillbakaträde från försök till brott fanns i den allmänna straffrätten.³² Lagstiftaren lät skattebrottens egen reglering kvarstå, även efter det att regeln införts i BrB 23:3, då skattebrotten anses fullbordade redan innan ekonomisk skada skett.³³ Det frivilliga tillbakaträdet gäller endast vid försök och skattebrottets konstruktion och fullbordan har länge varit under diskussion. I den allmänna straffrätten finns istället strafflindring för den som avvärjer fara för vidare olägenhet efter fullbordat brott, BrB 15:14. Bestämmelserna täcker

³² Det infördes först år 1942 i dåvarande strafflagen (1864:11) 3:3, regeln återfinns idag i BrB 23:3.

³³ Angående brottskonstruktionen farebrott se ovan punkt 2.2.

dock ändå inte samma område som den frivilliga rättelsen. En aspekt som tas upp i förarbetena till den frivilliga rättelsen är då rättelsen görs efter att den felaktiga skatten fastställts. I de fallen kan man anse att avsevärd olägenhet uppkommit för det allmänna och strafflindring hade då inte kunnat ske.³⁴ Syftet med den frivilliga rättelsen kunde således inte uppfyllas genom att låta den omfattas av den allmänna straffrättens bestämmelser.

I doktrin och förarbeten har det upprepade gånger gjorts liknelser och analogier mellan den frivilliga rättelsen och det frivilliga tillbakaträdandet enligt BrB 23:3. Vissa hävdar att ledning vid frivillig rättelse ska tas från motiven till det frivilliga tillbakaträdandet trots att den senare bestämmelsen är yngre. Simon Almendahl framhåller att tillbakaträdandet anses ha skett frivilligt om det beror på ändrad sinnesstämning, till exempel ånger på grund av det omoraliska beteendet eller andra hedervärda motiv.³⁵ Vid tillbakaträdet krävs dock inte någon sinnesändring utan det är tillräckligt att personen finner sig böra avstå på grund av fruktan för straff.³⁶ Även Eriksson menar att oro för upptäckt inte utesluter frivillighet.³⁷ Thornstedt, Eklund och Rabe menar att begreppet frivillig rättelse ska ges samma innebörd som frivilligt tillbakaträde då det enligt båda begreppen inte krävs någon moralisk förbättring utan att det enda som krävs är att rättelsen skett utan påverkan av yttre omständigheter.³⁸

Att tolkning kan hämtas från bestämmelsen om frivilligt tillbakaträde stöds av ämbetets resonemang i NJA 1959 s. 597, där åklagaren refererar till Bergendals sakkunnigutlåtande i SOU 1940:19. I utlåtandet anges att det vid bedömningen inte enbart ska ses till en omständighet såsom ändrad sinnesstämning eller dylikt utan avgörande ska vara om en gärningsman handlat frivilligt i en sådan grad att han bör gå fri från straff. Även i ett flertal andra rättsfall hänvisas till doktrin angående analogitolkning av den straffrättsliga regleringen. Sammanfattningsvis kan sägas att det görs ett flertal hänvisningar och analogier

³⁴ SOU 1969:42 s. 197.

³⁵ Simon Almendahl, s. 220.

³⁶ Holmqvist m.fl., *Brottsbalken. En kommentar. Del II*, s.23:41.

³⁷ Eriksson, *Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna*, s. 53.

³⁸ Thornstedt m.fl. *Skattebrotten*, s.93.

till straffrättsregleringen, även i offentligt tryck³⁹, men enligt min mening är inte analogierna särskilt relevanta då de inte tillför någonting till tolkningen. Omständigheterna som refereras till slutar oftast i riktlinjen *"om det när rättelsen sker redan har inträffat omständighet som ger den uppgiftsskyldige anledning att tro att uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas"*⁴⁰, som redan finns i förarbetena till den frivilliga rättelsen.

2.4. Rekvisitet *rättelse*

Det uppställs inga formella krav på rättelsen, men det poängteras i förarbetena att med tanke på processens skriftliga karaktär och att bevisbördan inte rimligen kan ligga på Skatteverket att bevisa att rättelse inte skett bör den göras skriftligen.⁴¹ Det uppställs heller inga krav på inom vilken tid rättelsen ska ha skett eller att det måste ske personligen.⁴² Det som däremot kan bli avgörande för att rättelse ska anses gjord eller inte är hur uttrycklig rättelsen varit.⁴³ Uppgifterna som lämnats måste vara tillräckligt fullständiga att Skatteverket kan göra en korrekt beräkning av det skatt som tidigare blivit felaktig. Allt för höga krav ansågs dock inte kunna ställas på den enskilde utan det bör anses tillräckligt att uppgifterna i väsentliga delar lämnats. Om uppgifterna var otillräckliga kan partiell rättelse anses gjord.⁴⁴

2.5. Rekvisitet *frivillig*

2.5.1. Förarbeten och doktrin

I propositionen till lagändringen år 1972 anges att det är svårt att utforma generella regler för vad som utgör frivilligt agerande, men ett antal riktlinjer för den enskilda bedömningen anges. Som exempel anges att en rättelse som vidtagits efter det att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att myndigheten

³⁹ Bland annat SOU 1969:42 s.196ff.

⁴⁰ Prop. 1971:10 s. 270 och SOU 1969:42 s.198.

⁴¹ Prop. 1971:10 s. 270.

⁴² Det anges i SOU 1969:42 s. 199 att rättelse kan ske genom befullmäktigat ombud men att rättelse av tredje man utan uppdrag kan vara tvivelaktigt.

⁴³ Se NJA 2003 s.499 och NJA 1985 s.553då korrekta belopp i kontrolluppgifterna uppgetts inte ansågs innebära en korrigerig av deklarationen då kontrolluppgifter inte uppfyller de krav som ställs på en rättelse. Se även NJA 1971 s. 371 där korrekta uppgifter angetts i självdeklarationen men utan anmärkning om att uppgifterna skulle strida mot tidigare angivna uppgifter i varuskattedeklarationerna.

⁴³ SOU 1969: 42 s. 197.

⁴⁴ Prop. 1971: 10 s.261.

har för avsikt att göra taxeringsrevision hos hen⁴⁵ inte kan anses ha gjorts frivilligt. Även då myndigheten offentliggjort att bankkontroller av vissa personer ska äga rum kan rättelsen inte längre anses vara frivillig. Det avgörande för bedömningen av frivilligheten är alltså huruvida den uppgiftsskyldige *haft anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten*.⁴⁶ Om hen däremot rättar uppgiften på grund av allmän rädsla för att uppgiften ska upptäckas bör inte den omständigheten förta möjligheten till frivillig rättelse, utan det är först då hen har anledning att tro att uppgiften kommer att upptäckas. Det krävs därför att myndigheten på ett eller annat sätt visat intresse för den uppgiftsskyldiges utsaga⁴⁷ och att det av omständigheterna inte framgår att den uppgiftsskyldige varit ovetandes härom.⁴⁸ Om den begärda upplysningen dock är av rutinmässig art eller inte har något samband med den rättade uppgiften kan rättelsen fortfarande anses frivillig.⁴⁹ Beskattningsmyndighetens intresse kan ha yttrat sig genom till exempel begärda uppgifter från den uppgiftsskyldige, offentliggörande av vissa bankkontroller,⁵⁰ beslut om revision hos den uppgiftsskyldige eller hos person som hen haft affärsförbindelser med.⁵¹

En invändning som gjorts mot regleringen i doktrin från början av Sandström är att ansvarsfriheten frivillig rättelse endast träffar den som uppsåtligen uppgett oriktig uppgift och inte den vårdslöse uppgiftslämnaren när det rör sig om omedveten grov oaktsamhet. Eftersom den vårdslöse uppgiftslämnaren får vetskap om den oriktiga uppgiften först då Skatteverket kontaktar den uppgiftsskyldige för frågor har denne inte längre någon möjlighet till rättelse. Sandström menar att straffrihetsgrunden därför endast omfattar de grövre fallen av förfarandet och inte de lindrigare, vilket inte är eftersträvansvärt.⁵²

⁴⁵ Hen kommer i uppsatsen användas som könsneutralt personligt pronomen istället för att löpande ange han eller hon.

⁴⁶ Prop. 1971:10 s. 269-270.

⁴⁷ SOU 1969:42 s. 198.

⁴⁸ Prop. 1971:10 s. 261.

⁴⁹ SOU 1969:42 s. 198.

⁵⁰ Prop. 1971:10 s. 270 och rättsfall RÅ 1982 1:83.

⁵¹ SOU 1969: 42 s. 198 och rättsfall NJA 1947 s.212.

⁵² Sandström, s. 161.

2.5.2. Rättstillämpningen avseende rekvisitet *frivillig*

Det finns ett flertal rättsfall rörande frivillig rättelse både från skattetillägg och från skattebrott. Då det är tillämpningen av rekvisitet frivillig som uppsatsen fokuserar på anser jag inte att det behöver göras åtskillnad på rättsfallen från förvaltningsrätt och allmän domstol. För enkelhetens skull använder jag termen myndigheten under denna rubrik istället för att skifta mellan Taxeringsnämnden, beskattningsmyndigheten, Skatteverket m.fl.

Tolkningen av riktlinjen från förarbetena att myndigheten på ett eller annat sätt ska ha visat intresse för den uppgiftsskyldiges utsaga har tillämpats relativt snävt i rättstillämpningen. Om myndigheten har kontaktat den uppgiftsskyldige har det huvudsakligen förtagit möjligheten till frivillig rättelse. Myndighetens kontakt med den uppgiftsskyldige måste inte vara av sådant slag att det kan uppfattas som en uppmaning utan det är tillräckligt att kontakten har ett samband med uppgiften. I RÅ 1977 ref 90 hade en förening gjort avdrag utan att uppge att försäljningsprovision ingick i avdraget. Myndigheten skickade då ut en skrivelse med frågor angående storleken på avdraget varefter föreningen ändrade sin uppgift. Trots att skrivelsen inte kunde anses vara en anfordran om rättelse, hade den en sådan anknytning till uppgiften att rättelsen inte kunde anses frivillig.

Det har heller inte ställts upp något krav på att myndighetens kontakt måste vara skriftlig för att möjligheten till rättelse ska förtas. I RÅ 1979 1:59 hade en man underlåtit att redovisa inkomst i form av utdelning på aktier och realisationsvinst vid försäljning av aktier då han haft för avsikt att deklarerat inkomsterna påföljande inkomstår. Efter att en företrädare för myndigheten ringt honom för att ifrågasätta varför utdelningen inte tagits upp, rättade han uppgifterna även avseende realisationsvinsten i en skrivelse. Då rättelsen kom först efter telefonsamtalet och hade ett sådant samband med frågorna om utdelningen ansågs den inte frivillig.

För att möjligheten till rättelse ska kvarstå får myndighetens kontakt alltså inte ha ett sådant samband med rättelsen att den uppgiftsskyldige haft anledning att

tro att uppgiften skulle komma att upptäckas. Om myndigheten vid taxeringsrevision upptäcker oriktig uppgift vid ett beskattningsår har personens rättelse av anslutande beskattningsår inte ansetts frivillig. Hen måste då ha insett sannolikheten för att även de senare uppgifterna skulle uppdagas, RÅ 1977 ref 56. Inte heller då myndigheten beslutat om taxeringsrevision avseende ett beskattningsår har den uppgiftsskyldige kunnat ändra uppgift rörande anslutande beskattningsår. I NJA 1974 s.26 fick en man meddelande om att taxeringsrevision skulle göras av hans inkomster för år 1966. Han gjorde då en genomgång av sin deklaration och sina inkomster för året 1966 men även för året innan. Efter detta rättade han tidigare oriktiga uppgifter för år 1965 och 1966. Eftersom han borde ha insett att taxeringsrevisionen sannolikt skulle utsträckas till att omfatta även år 1965 efter att felaktigheterna i 1966 års deklaration upptäckts ansågs inte rättelsen ha gjorts frivilligt. Tingsrätten påpekade även att hänsyn ska tas till de brister som uppenbarligen förelåg i bokföringen som förmådde honom till egen genomgång av båda årens bokföring. HD gjorde därefter samma bedömning angående rättelsen som Tingsrätten.

Även om uppgiften är inom samma beskattningsår som myndighetens frågor kan rättelsen dock anses frivillig om den inte haft samband med myndighetens kontakt. I RÅ 1980 1:79 hade myndigheten skickat en skrivelse till en man med frågor angående fastighetens taxeringsvärde och storleken på ett avdrag för ökade levnadskostnader som mannen uppgett i självdeklarationen. Skrivelsen innehöll även texten "*Inkomst och utdelning på aktier synes ha uppgått till 397 kr enligt kontrolluppgift från VPC AB = 297 kr + 100 kr Korsnäs Marma.*" I mannens svar medgavs aktieutdelningens värde (då han i sin deklaration uppgett ett lägre värde) samt korrigeringsuppgifter rörande bankmedel. Då uppgifterna i myndighetens skrivelse inte hade ett sådant samband med rättelsen av bankmedlen ansågs rättelsen ha vidtagits frivilligt. Han kunde därför inte ha getts påtaglig anledning att tro att felaktigheterna skulle ha upptäckts.

I RÅ 1976 ref 144 räckte det inte att myndigheten hade skickat en blankett för förtydligandet av uppgifter rörande investeringsavdrag. Ett bolag hade uppgett inköp av lastbil i självdeklarationen. Efter att myndigheten bett bolaget fylla i en

blankett gällande utredning av investeringsavdraget uppgavs att den inköpta lastbilen var begagnad. Uppgiften ansågs utgöra en frivillig rättelse eftersom den inte hade ett sådant samband med blanketten om investeringsavdraget att den gett anledning att tro att uppgiften skulle komma att upptäckas.

I NJA 1970 s.249 blev ett bolag uppringt av myndigheten med frågor rörande den preliminära skatt som dragits på en av deras tidigare anställda. Då bolaget undersökte saken upptäckte de att det dragits felaktig skatt på ytterligare en av deras anställda. Efter kontakt med honom ändrades den uppgiften av bolaget på den anställdes vägnar efter samtycke. Att myndigheten redan upptäckt den felaktiga uppgiften för hans kollega ansågs inte utgöra en sådan omständighet som givit honom anledning att tro att hans oriktiga uppgift skulle komma att upptäckas. Rättelsen var därför att betrakta som frivillig. Målet har likheter med NJA 1959 s. 597 där A betalade ut lön till B och C, som samtliga i samråd inte deklarerat dessa uppgifter. Efter att A:s bokföring granskats av taxeringsrevisor ändrade B och C sina uppgifter. HD fastslog att det var upptäckten av A:s oriktiga deklaration som föranlett B och C att ändra sina uppgifter men att det framgick att B och C endast uppgett oriktiga uppgifter för att hjälpa A. Rättselserna av B och C ansågs därför ha vidtagits frivilligt då de inte föranletts av risk för upptäckt. Fallet talar för att det är just avsikten som ska avgöra frivilligheten.

Myndighetens kontakt måste inte ha varit direkt med den uppgiftsskyldige för att möjligheten till rättelse förtagits. Det avgörande är som sagt att den uppgiftsskyldige haft anledning att tro att uppgiften skulle komma att upptäckas. Om myndighetens kontakt främst skett med ena maken i ett par kan det avgörande bli bevisning av vad den uppgiftsskyldige haft vetskap om vid rättelsetillfället. I NJA 2004 s.692 hade ett par felaktigt deklarerat avdrag för ingående moms genom förfalskade fakturor och underlåtit att deklarerera socialavgifter. Efter att myndigheten uppmanat bolaget att skicka in de tio största fakturorna för att styrka avdraget för ingående moms valde bolaget att skicka in fler förfalskade fakturor. Myndigheten meddelade då att svaret godtogs och inte hade för avsikt att vidta ytterligare åtgärder. Myndigheten utredde då istället makens dotterbolag som utfärdat fakturorna men efter vidare

utredning kom myndigheten tillbaka till det ursprungliga bolaget där det till slut beslutades om revision. Först efter det rättades de oriktiga uppgifterna. Frågan i målet var vad frun i paret vetat vid tiden för rättelsen då kommunikationen till stor del skett med maken. Då det inte uppkommit någon omständighet som kunde förklara varför rättelsen vidtagits, mer än den faktiska akuta upptäcktsrisken, kunde inte rättelsen anses vara frivillig.

Rätten klargjorde även att en ansvarsbefriande rättelse kan göras helt oberoende av om den som gör rättelsen vid ett tidigare tillfälle befunnit sig i en sådan situation att en rättelse då inte skulle kunna ha bedömts vara frivillig.⁵³

Ännu ett fall där myndigheten inte varit i direkt kontakt med de uppgiftsskyldiga är RÅ 1982 1:83, som haft betydande inverkan på rättsläget. Det rörde sig om ett svenskt par som innehade banktillgodohavanden i dansk bank utan att redovisa detta i sina deklarationer. Efter att det rapporterats i media om att svenska myndigheter hade erhållit kontrolluppgifter från Danmark angående banktillgodohavanden i danska banker rättade paret uppgifterna. Paret menade att de inte hade haft vetskap om att uppgifterna skulle redovisas i Sverige. Paret uppgav även att de ändrat uppgifterna efter att deras son berättat om ett reportage på tv där en man riskerade åtal för att han inte redovisat tillgångar i dansk bank och att de därigenom fått vetskap om att deras tillgodohavanden skulle redovisas. De uppgav att deras rättelse inte berodde på att de anade att uppgiften skulle upptäckas. Rättelsen ansågs dock inte ha gjorts frivilligt eftersom den gjordes efter det att informationen om kontrollerna gått ut i massmedia. Kammarrättsrådet Dahlborn var dock skiljaktig. Han ansåg att sonens berättelse om reportaget inte utgjorde tillräcklig grund för att anse att makarna haft anledning att tro att deras oriktiga uppgift var upptäckt eller skulle komma att upptäckas.

Det rör sig om en bedömning av vad den uppgiftsskyldige trott eller inte trott, vilket i praktiken inte är möjligt att utröna. Det är därför som bedömningen i övriga rättsfall förenklats till fokusering kring huruvida rättelsen kommit före

⁵³ Även Sandström tar upp frågan och klargör att frivillig rättelse kan ske till exempel efter det att myndighetens utredning avslutats. Sandström, s.156.

eller efter myndighetens kontakt och kontaktens objektiva samband med uppgiften som rättats. Då bedömningen inte längre kan avgöras av huruvida den kommit före eller efter kontakten, som till exempel i situationen RÅ 1982 1:83, blir bedömningen snävare. Det avgörande i fallet blir istället om den uppgiftsskyldige rimligen haft misstanke om att kontroller skulle ske. Länsrätten ansåg att det fanns grund att anta att misstanke uppkommit hos de uppgiftsskyldiga och överinstansernas domskäl är ytterst kortfattade vilket jag tolkar som att överinstanserna instämmer i Länsrättens resonemang. Även om de uppgiftsskyldiga inte hade vetskap om kontrollerna, anses inte rättelsen frivillig eftersom det finns grund att anta att de hade misstanke om att kontroller pågick som gett dem anledning att anta att deras uppgift skulle komma att upptäckas. Då myndigheten svårligen kan bevisa den uppgiftsskyldiges misstanke kan man ana att bedömningen förenklas till huruvida rättelsen kommit före eller efter den offentligtgjorda informationen.

2.5.3. Analys av rättsfallen

Jag anser att rättsfallen stämmer väl överens med det som omtalats i förarbetena om tillämpningen av rekvisitet. Nästan samtliga rättsfall rör situationer då den uppgiftsskyldige haft anledning att tro att den oriktiga uppgiften skulle komma att upptäckas. Trots att uppgiften ännu inte hittats har man varit strikt i bedömningen eftersom rättelsen inte anses frivillig då den görs på grund av rädsla för sannolik upptäckt.

Det rör sig alltså om bedömningar av vad den uppgiftsskyldige haft anledning att tro, vilket är ytterst svårt att bevisa i domstol. Det är omvänd bevisbörda⁵⁴ i förvaltningsrätten rörande taxeringsmål. I fallen med just frivillig rättelse från skattetillägg ligger dock bevisbördan för att rättelse skett på den uppgiftsskyldige⁵⁵ och bevisbördan för att den inte vidtagits frivilligt på Skatteverket.⁵⁶ Trots att det är den uppgiftsskyldiges påstående att rättelsen

⁵⁴ Alltså att vid Skatteverkets påstående är det den uppgiftsskyldige som ska bevisa sin oskuld.

⁵⁵ RÅ 1990 ref 94 och RÅ 2004 ref 11.

⁵⁶ Detta enligt Kammarrätten i Stockholms avgörande 2002-04-08 i mål nummer 6019-1999. I målet anges att begreppet frivillighet ska ges samma innebörd som i BrB 23:3 och analogi till bevisbördan görs. Det påpekas även att skattetilläggskommittén anför i SOU 2001:25 s.212 att

vidtagits frivilligt är det alltså Skatteverket som har bevisbördan för att påståendet är felaktigt istället för att den uppgiftsskyldige ska visa att rättelsen faktiskt vidtagits frivilligt.

Bevisbördan i skattebrottsmålen blir densamma eftersom de processas i allmän domstol som brottmål, där bevisbördan vanligtvis ligger på det allmänna. HD fastslår i NJA 2004 s.692 bevisbördan i målet till att *"För att en invändning om ansvarsfrihet på grund av frivillig rättelse inte skall godtas krävs att åklagaren förebringat så mycket bevisning att invändningen framstår som obefogad."* I målet har åklagaren motbevisat den uppgiftsskyldiges förklaring, vilket domen grundas på i enlighet med bevisbördan. Domskälen avslutas dock med att HD anger att ingen annan omständighet till rättelsen uppkommit, alltså att den uppgiftsskyldige inte visat på någon omständighet som skulle göra rättelsen frivillig. Vilket talar för ett resonemang om omvänd bevisbörda. Även om bevisbördan i båda typerna av mål är fastställd förekommer alltså argumentation och resonemang om frivilligheten i det enskilda fallet som kan sträcka sig utanför den fastställda bevisbördans ramar. Jag lämnar dock den diskussionen då den inte har direkt betydelse för frivillighetsrekvisitets tillämpning.

Rättstillämpningen har inneburit att om rättelsen skett efter det att Skatteverket har kontaktat personen genom meddelande om revision, skrivelse⁵⁷ eller telefonsamtal⁵⁸ med frågor anses en rättelse därefter inte vara frivillig. Den kan dock anses frivillig om frågorna inte haft samband med den uppgift personen rättat⁵⁹ men inte om frågorna rör en företeelse ett visst beskattningsår och rättelsen sker avseende företeelse i anslutande beskattningsår.⁶⁰ Även om kontakten inte har tagits direkt med den uppgiftsskyldige kan det ha medfört att hen rimligen fått anledning att tro att uppgiften skulle komma att upptäckas och

högre beviskrav ska ställas på skattetilläggsmålen eftersom de är att betrakta som en brottspåföljd i Europakonventionens mening, RÅ 2000 ref 66.

⁵⁷ RÅ 1977 ref 90.

⁵⁸ RÅ 1979 1:59.

⁵⁹ RÅ 1976 ref 144 och RÅ 1980 1:79.

⁶⁰ RÅ 1977 ref 56 och NJA 1974 s.26.

medföra att rättelsen ej skett frivilligt.⁶¹

Sammanfattningsvis anser jag att rekvisitet frivillig tillämpats i enlighet med förarbetena. Då den uppgiftsskyldige haft anledning att tro att myndigheten hade upptäckt eller skulle komma att upptäckas den specifika uppgiften anses rättelsen inte gjord frivilligt.

⁶¹ RÅ 1982 1:83 och NJA 2004 s.692 men ej i NJA 1970 s.249.

3. Informationsutbytesavtalen

3.1. Den skadliga skattekonkurrensen

Under de senaste decennierna har globaliseringen av vårt samhälle tagit fart, vilket påverkat många av samhällets delar både positivt och negativt. Medlemskapet i EU och avskaffandet av valutarestriktionen har lett till en ökad rörlighet för allt från kapital, information, varor och tjänster till företag och individer. I takt med att rörlighet av kapital blivit lättare administrerat har den skadliga skattekonkurrensen och det internationella skatteundragandet ökat i omfattning. Detta är ett internationellt problem som berör merparten av världssamfundets stater.⁶² De åtgärder som vidtagits för att komma till rätta med problematiken kring skatteparadisen är dels materiella regler såsom CFC-lagstiftning och dels avtalen om gränsöverskridande informationsutbyte.⁶³ OECD har tagit en stor roll i arbetet med gränsöverskridande informationsutbyte, men för ett faktiskt informationsutbyte krävs bilaterala avtal mellan staterna. Det Nordiska Skatteparadisprojektet tog vid och slöt 37 informationsutbytesavtal för Sveriges del, från och med 2006 fram till skrivande stund.

Under detta kapitel kommer jag gå igenom OECD:s arbete som lett fram till avtalens möjliggörande och arbetet utfört av det Nordiska Skatteparadisprojektet. Efter det kommer en presentation av avtalens struktur och funktion.

3.2. OECD:s arbete

3.2.1. Historik

På grund av den allt mer ökande omfattningen av det internationella skatteundragandet startade OECD ett projekt mot skadlig skattekonkurrens år 1996. Enligt OECD var projektets syfte inte att driva in skatt eller skatteharmonisering, utan deras syfte var att det inte ska vara skatteplikt som avgör var kapital hamnar i världen. OECD uppgav att organisationen värnade om sina medlemsstaters intressen och att medlemsstaterna inte skulle lida av

⁶² Gjesti m.fl. SvSkT nr 4, 2008.

⁶³ Dahlberg, SvJT 2011 s.382 ff.

skadlig skattekonkurrens.⁶⁴ År 1998 publicerades den första rapporten inom projektet.⁶⁵ Rapporten fokuserade kring hur man identifierar ett skatteparadis men även hur bekämpningen av skadlig skattekonkurrens ska utföras. Ett antal faktorer för identifieringen av skatteparadis diskuterades innan man fastställde de avgörande kriterierna att skatteparadis rörde en stat som hade:

- *"Inga eller endast nominella skatter.*
- *Inget effektivt system för utbyte av skatteupplysningar.*
- *Ingen insyn i rättssystemet eller det administrativa förfarandet.*
- *Inga verkliga affärsaktiviteter utförs i staten."*⁶⁶

Rapporten delade in den skadliga skattekonkurrensen i skatteparadis (*tax havens*) och annan skadlig skattekonkurrens som i rapporten kallas *Preferential tax regimes*⁶⁷, fortsättningsvis benämnt skadliga skatteregimer. Den senare typen innebär att staten har ett separat skattesystem, som påminner om skatteparadis, för personer som inte har hemvist i staten. För deras identifikation fastställdes istället följande kriterier i rapporten:

- *"Ingen eller låg skatt på den relevanta inkomsten*
- *Skatteförmånerna är avgränsade från den inhemska ekonomin (ring-fencing)*
- *Skatteregimerna är inte transparenta*
- *Ovillig att utbyta information om skattegynnad verksamhet"*⁶⁸

För att motarbeta den skadliga skattekonkurrensen uppgav rapporten även 19 rekommendationer till staterna med åtgärder genom inhemska lagstiftning, bilaterala avtal och internationell samverkan. Rapporten innehöll även riktlinjer för hur staterna skulle hantera och bemöta skadlig skattekonkurrens i sin egen lagstiftning. I och med rådets godkännande av rapporten hade

⁶⁴ OECD, *Towards Global Tax Co-operation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000, s.5.

⁶⁵ OECD, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, 1998.

⁶⁶ OECD, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, 1998, Box I s. 23.

⁶⁷ Och som Matthias Dahlberg väljer att kalla parallellskattestater i sin artikel *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, SvJT 2011 s.382.

⁶⁸ OECD, *Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue*, 1998, Box II s. 27.

medlemsländernas regeringar förbundit sig att vidta åtgärderna i rekommendationerna, förutom Schweiz och Luxemburg som reserverade sig.⁶⁹

OECD ville nu få samtliga stater till att medverka i arbetet med att avveckla skatteparadiserna. Det behövdes dock ett incitament för skatteparadisstaterna att samarbeta med OECD eftersom de staterna inte hade något egenintresse av samarbetet. OECD beslutade därför att publicera en svart lista över vilka stater som organisationen ansåg utgjorde skatteparadis enligt definitionen. Staterna som hamnade på listan skulle då komma att bli utsatta för bland annat kollektiva skatterättsliga motåtgärder om de inte samarbetade.⁷⁰

I samband med publicerandet av 2000 års rapport⁷¹ utgavs den första listan över skatteparadis och andra skadliga skatteregimer. Enligt rapporten fanns det 47 potentiellt skadliga skatteregimer inom medlemsländerna och 35 stater⁷² som kunde klassas som skatteparadis. I rapporten poängteras dock att listan inte utgjorde en svart lista och att sanktioner således inte skulle vidtas mot staterna. Listan utgjorde endast en identifiering över problemen. I samband med publiceringen av listan åtog sig ytterligare ett antal stater⁷³ att avskaffa all skadlig skattekonkurrens.⁷⁴

Under det kommande året möttes dock arbetet av stark kritik från ett antal stater med Barbados i spetsen. De ansåg bland annat att OECD var fel organisation att driva frågan på grund av sin snäva medlemskrets och att skatteparadiserna särbehandlades gentemot medlemsländerna på villkor som inte kommunicerats till skatteparadiserna. Kritiken ledde till en konferens i Barbados i

⁶⁹ Se Schweiz och Luxemburgs ställningstaganden i Annex II i rapporten.

⁷⁰ Fensby, SN nr 7-8 2002.

⁷¹ OECD, *Towards Global Tax Co-operation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000.

⁷² Andorra, Anguilla, Antigua och Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belize, Brittiska Jungfruöarna, Cooköarna, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Maldiverna, Marshallöarna, Monaco, Montserrat, Nauru, Nederländska Antillerna, Niue, Panama, Samoa, Seychellerna, St. Lucia, St. Kitts & Nevis, St. Vincent och Grenadinerna, Tonga, Turks & Caicos, Amerikanska Jungfruöarna och Vanuatu.

⁷³ Cypern, Malta, San Marino, Mauritius, Caymanöarna, Bermuda, Isle of Man och Nederländska Antillerna.

⁷⁴ Fensby, SN nr 7-8 2002.

januari 2001 som följdes av omprövningar för projektet. Arbetet inom projektet försenades och sköts upp upprepade gånger under året.⁷⁵

Efter terroristattackerna den 11 september samma år mot World Trade Center och Washington ändrades världsläget på flera nivåer. I USA:s jakt på att hitta de som var skyldiga för attackerna hamnade en del fokus på hur terroristverksamheten finansierats. Delar av verksamheten hade finansierats av namnlösa bolag och konton i skatteparadis, vilket ledde till att arbetet för tillgång till information rörande tillgångar i skatteparadis blev prioriterat. USA drev frågan och skatteparadisstaterna ville inte bli anklagade för att finansiera terroristverksamhet. Skatteparadisstaterna gjorde därför vissa medgivanden i förhandlingarna och under månaderna efter attacken fick OECD möjlighet att förhandla med ett stort antal stater. Vid publicerandet av OECD:s första svarta lista den 18 april 2002 var det endast sju stater på listan.⁷⁶ OECD gav då staterna ett år på sig att agera innan medlemsländerna kollektivt skulle agera mot dem.⁷⁷

I januari 2003 införde EU⁷⁸ det så kallade *Sparandedirektivet* (2003/48/EG) som riktar sig mot fysiska personers sparande i andra medlemsländer samt vissa tredje länder. Direktivets innebörd är att sparandet ska beskattas i hemvistlandet. I direktivförslaget gjorde man dock ett undantag för länderna Schweiz, Luxemburg, Belgien och Österrike avseende informationsutbytet och de skulle istället få ta ut källskatt.⁷⁹ Undantagandet stred mot den likabehandlingsprincip som omfattades av åtagandet som EU:s medlemsstater gjort gentemot OECD. Flertalet åtagandestater krävde att det skulle hållas ett möte för att hantera situationen och förhandlandet av informationsutbytesavtalen avstannade därför under diskussionens fortgående. Diskussionen på mötet centrerades kring organisationen och åtagandena istället för arbetets utveckling, vilket innebar att utvecklingen med projektet under en

⁷⁵ Fensby, SN nr 9, 2005.

⁷⁶ Andorra, Liechtenstein, Monaco, Marshallöarna, Nauru, Vanuatu och Liberia.

⁷⁷ Fensby, SN nr 7-8, 2002.

⁷⁸ EU hade tidigare engagerat sig i arbetet mot skadlig skattekonkurrens genom 1997års uppförandekod för företagsbeskattning, som senare Primarolo-gruppen följde upp och rapporterade om. Se mer härom i Dahlbergs *Internationell beskattning* s 315ff.

⁷⁹ Man tar fortfarande ut källskatt istället men den 1 juli 2011 höjdes källskatten till 35%, vilket alltså är högre skattesats än kapitalskattesatsen i Sverige.

tid stannade upp. Forumet för mötet blev ett projekt under namnen *Global Forum* vars syfte var att utveckla rättvisa spelregler för staterna i arbetet mot den skadliga skattekonkurrensen. Det hölls ytterligare ett möte år 2004 i Berlin.⁸⁰

OECD:s arbete fortsatte löpa genom Global Forum som arbetade med att lyfta fram en standard för transparens och informationsutbyte. Den internationella standarden som fastslogs år 2010 innefattar punkterna:

- *”Stater ska kunna utbyta information på begäran när det kan antas vara relevant för tillämpning och verkställighet av de avtalslutande parternas interna lagstiftning.*
- *Stater får inte ha restriktioner avseende informationsutbyte som orsakas av banksekretess eller krav på internt intresse av information som ska utbytas.*
- *Stater ska ha tillgång till pålitlig information och möjlighet att inhämta sådan.*
- *Stater ska visa respekt för rättssäkerhet i skatteförfarande.*
- *Stater ska kunna upprätthålla sekretess för information som utbyts.”⁸¹*

3.2.2. Situation i dagsläget

År 2009 upprättade OECD och G20 en gemensam lägesrapport över vilka länder som genomfört den internationella standarden för transparens och informationsutbyte. Vid uppdateringen av lägesrapporten 17 mars år 2010 hade samtliga länder åtagit sig att följa standarden och inget land blev därför svartlistat.⁸² Enligt lägesrapporten som släpptes 18 maj 2012⁸³ har samtliga länder väsentligen genomfört den internationella standarden för transparens och informationsutbyte⁸⁴, utom Nauru, Niue och Guatemala som åtagit sig att

⁸⁰ Gjesti m.fl. SvSkT nr 4, 2008.

⁸¹ OECD, *The Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes*, 2012, s. 7. I praktiken innebär standarden ett åtföljande av modell 2002, se Gustafsson Myslinski, *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet*, SvSkT nr 3, 2010.

⁸² Gustafsson Myslinski, *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet*, SvSkT nr 3, 2010.

⁸³ OECD:s hemsida – *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD Global Forum in implementing the internationally agreed tax standard.*

⁸⁴ Vilket innebär att nödvändiga åtgärder i intern rätt vidtagits för att möjliggöra informationsutbyte och att minst 12 bilaterala informationsutbytesavtal ingåtts.

följa den internationella standarden men ändå inte väsentligen genomfört den.⁸⁵ Viktigt att komma ihåg är dock att innebörden av detta är att staterna fortfarande kan ha inga eller endast nominella skatter. Skillnaden är att staterna nu inte klassas som icke-samarbetsvilligt skatteparadis då de åtagit sig att följa den internationella standarden ovan.

OECD:s skattekonkurrensarbete har fått byta fokus på grund av arbetets politiska karaktär. Projektet startade med fokus på att förmå skatteparadisstater att korrigera inhemsk lagstiftning för att motverka skadlig skattekonkurrens. Under projektets gång har fokus skiftat till informationsutbyte och tappat mycket av den skatterättsliga karaktären som det haft från början, bland annat att man fått släppa arbetet mot *ring-fencing*. Det beror till stor del på USA:s ökade engagemang efter 11 septemberattackerna. Bush-administrationen anklagades inhemskt senare under projektet för att driva frågor kopplade till skatteharmonisering, vilket gjort att USA istället har velat lyfta fram informationsutbytet.⁸⁶ OECD:s arbete har inneburit att organisationen genom politiska påtryckningar lyckats få samtliga stater att åta sig att följa den framarbetade standarden och samarbeta, men det krävs bilaterala avtal för informationsutbyte.

3.3. Det Nordiska Skatteparadisprojektet

Det nordiska ministerrådet tillsatte år 2006 en styrgrupp med representanter från de nordiska länderna med syfte att gemensamt förhandla fram informationsutbytesavtal. Detta gjordes eftersom länderna har en gemensam skattepolitisk uppfattning och man ville stärka deras förhandlingsposition men även på grund av kostnadsskäl.⁸⁷

Torsten Fensby, som varit projektledare, uppger att projektet ska ses som en fortsättning på OECD:s arbete då det bygger på det arbete som OECD tidigare utfört. Projektet ska inte tolkas som en konflikt mellan de nordiska länderna och

⁸⁵ Nauru och Niue hade vid läget för rapporten inte ingått några avtal men Guatemala hade ingått 11 avtal.

⁸⁶ Fensby, SN nr 9, 2005.

⁸⁷ Gjesti m.fl. SvSkT nr 4, 2008.

OECD, utan OECD har uppmuntrat det nordiska projektet. Han anger dock att OECD:s arbete har strandat något efter att USA, som tidigare varit den drivande kraften inom OECD, har valt att agera mer unilateralt.⁸⁸

Sveriges första avtal ingicks 2007 med Isle of Man. Därefter har 36 informationsutbytesavtal ingåtts med fokus på de skatteparadisstater som gjort åtagande gentemot OECD att öka transparensen.⁸⁹ Torsten Fensby uppger att det blev ett uppsving efter Liechtenstein-skandalen⁹⁰ uppmärksammades 2008 och satte press på skatteparadisen.⁹¹ I dagsläget har Sverige tecknat informationsutbytesavtal med staterna: Andorra, Anguilla, Antigua och Barbuda, Aruba, Bahamas, Bahrain, Belize, Bermuda, Brittiska Jungfruöarna, Brunei Darussalam, Caymanöarna, Cooköarna, Costa Rica, Dominica, Gibraltar, Grenada, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Liberia, Liechtenstein, Macao SAR, Marshall Islands, Monaco, Montserrat, Nederländska Antillerna, Panama, Samoa, San Marino, Seychellerna, St. Kitts och Nevis, St. Lucia, Turks- och Caicosöarna, St. Vincent och Grenadinerna, Uruguay och Vanuatu. Dubbelbeskattningsavtalen med Barbados, Jamaica, Luxemburg, Mauritius, Schweiz och Österrike har även omförhandlats till att omfatta bestämmelser om informationsutbyte i enlighet med OECD:s standard. Samtliga avtal har dock ännu inte trätt i kraft, som nämnts ovan träder bland annat det omförhandlade avtalet med Schweiz i kraft 1 januari 2013.

Syftet med informationsutbytesavtalen anges av Nordiska Ministerrådet själva vara att möjliggöra insyn i skatteparadis som kan leda till att intresset för att

⁸⁸ Rosin, SvD Näringsliv, publicerat 2008-03-17.

⁸⁹ Nordiska ministerrådets hemsida – *Avtal mot skatteflykt*.

⁹⁰ En anställd på den Liechtensteinska banken Liechtenstein Global Trust Bank (LGT Bank), ägd av den furstliga familjen, sålde en cd-skiva med upplysningar om banktillgodohavanden i banken till Tyskland för över 4 miljoner euro. En av de personerna på cd-skivan som hade undandömt obeskattat kapital var Klaus Zumwinkel, f.d. vd för Deutsche Post. Tyskland överlät sedan vidare uppgifter på skivan till andra berörda stater, däribland Sverige, som använde uppgifterna trots att de införskattats på olaglig väg. Göran Haglund, analytiker på Skatteverket, säger i en intervju med Svenska Dagbladet att de fick in 70 miljoner kronor på grund av de uppgifterna. Han säger även att det inte spelar någon roll hur materialet kommit till dem, bara det är tillförlitligt. Östlund, SvD Näringsliv, publicerat 2011-01-18.

⁹¹ Intervju med Torsten Fensby av Thorén, Sveriges radio Ekot, publicerat 2008-06-03.

använda skatteparadis i skatteflyktsyfte minskar.⁹² Vilket jag tolkar som ett preventivt syfte.

3.4. Avtalens konstruktion och innebörd

Flertalet av Sveriges informationsutbytesavtal följer OECD:s modellavtal⁹³, med någon mindre avvikelser, men det finns stater som förhandlat fram större skillnader. OECD:s modellavtal togs fram tillsammans med ett antal stater⁹⁴, som tidigare benämns som skatteparadis, år 2002 och går under namnet modell 2002. Jag går därför igenom artiklarna i modellavtalet och redogör för de avvikelser som finns bland Sveriges avtal.

Den första artikeln i modellavtalet rör avtalets syfte och omfattning. Informationen ska begäras av behörig myndighet och upplysningarna⁹⁵ ska vara *foreseeably relevant*⁹⁶ för genomdrivandet av nationell lagstiftning rörande avtalets skatter. Syftet bakom rekvisitet *foreseeably relevant* är att staterna inte ska ägna sig åt att *fishing-expeditions* efter information som sannolikt inte kommer att vara relevant för beskattningen av en specifik person.⁹⁷ Artikeln har ett nära samband med artikel 5.

Artikel 2 anger aktuell jurisdiktion och artikel 3 fastställer de skatter som omfattas av avtalet. OECD uppmanar till att avtalen åtminstone ska omfatta direkta skatter.⁹⁸ Majoriteten av Sveriges avtal omfattar skatter av varje slag och beskaffenhet som tas ut av de avtalsslutande parterna men det förekommer avtal

⁹² Nordiska ministerrådets hemsida – *Avtal mot skatteflykt*.

⁹³ OECD, *Agreement on exchange of information on tax matters*, 2003. Även kallat modell 2002.

⁹⁴ Aruba, Bermuda, Bahrain, Cayman Islands, Cypern, Isle of Man, Malta, Mauritius, Nederländska Antillerna, Seychellerna och San Marino.

⁹⁵ Sådana upplysningar inbegriper upplysningar som kan antas vara relevanta för fastställande, taxering och uppbörd av sådana skatter, för indrivning och andra exekutiva åtgärder beträffande skattefordringar eller för utredning eller åtal i skatteärenden.

⁹⁶ I avtalet med Bermuda är dock rekvisitet inte *foreseeably relevant* utan endast *relevant*. I avtalet med Isle of Man är det dock den tillfrågade staten som gör bedömningen om informationen är *foreseeably relevant*, istället för den frågande parten. Gustafsson Myslinki, *Sveriges informationsutbytesavtal med Isle of Man*, SN nr 4, 2008.

⁹⁷ Kommentar 3 till *Agreement on exchange of information in tax matters*.

⁹⁸ Enligt punkt 9 i kommentaren till modellen avses "*taxes on income or profits, taxes on capital, taxes on net worth, and estate, inheritance or gift taxes*".

där endast direkta skatter omfattas⁹⁹ och även avtal där berörda skatter uppräknas¹⁰⁰.

Artikel 4 fastställer avtalets gemensamma definitioner, vilket skiljer sig mellan avtalen. Detta kan leda till olika tolkningar av avtalen beroende på om gemensam definition upptagits i avtalet eller ej. Ett exempel kan vara att definition för *criminal tax matters* i avtalet endast rör uppsåtlig handling, men om definitionen inte funnits med i avtalet hade man fått gå på intern svensk rätt och då hade oaktsamhet varit tillräckligt.¹⁰¹

Artikel 5 rör begäran om utbyte av upplysning, vilket utgör tillvägagångssättet för informationsutbytet.¹⁰² Artikeln fastställer att den utlämnande staten inte ska pröva om det aktuella förfarandet skulle varit brottsligt i den svarande staten. Den svarande staten ska även vidta alla relevanta åtgärder för att hämta och lämna de begärda upplysningarna. Om det är möjligt och begärt av frågande staten ska den svarande staten även lämna upptagna vittnesberättelser och bestyrkta kopior på originalhandlingar. Båda avtalsslutande parterna säkerställer att de har befogenhet att inhämta uppgifter från banker, andra finansiella institutioner osv., samt upplysningar om ägarförhållanden i bolag, handelsbolag, trustar, stiftelser osv.¹⁰³

Under punkten 5.5 uppställs ett antal motuppgifter som den frågande staten ska uppge för att visa att deras begäran utgör relevant information. Uppgifterna rör den skattskyldiges identitet, uppgift om de begärda upplysningarna, beskattningsändamålet, skäl för att anta att uppgifterna finns i den tillfrågade

⁹⁹ Avtalen med Aruba, Bermuda, Guernsey, Jersey (endast direkta skatter och mervärdesskatt) och Nederländska Antillerna.

¹⁰⁰ I avtalet med Caymanöarna räknas SINK, A-SINK, kupongskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, statlig och kommunal inkomstskatt upp. I Avtalet med Isle of Man räknas SINK, A-SINK, kupongskatt, statlig och kommunal inkomstskatt upp.

¹⁰¹ Gustafsson Myslinski, *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet*, SvSkT nr 9, 2011.

¹⁰² Förutom i avtalet med Aruba som även omfattar spontant informationsutbyte, alltså då ena staten upptäcker en omständighet som kan vara till nytta för den andra staten vid fastställande av skatt ska staten dela med sig av den upplysningen trots att den andra staten inte har begärt det.

¹⁰³ I avtalet med Bermuda undantas i artikel 5.5. upplysningar om ägarförhållanden i bolag vars aktier är föremål för allmän omsättning eller i publika kollektiva investeringsfonder eller investeringssystem, men även upplysningar rörande beskattningsår för mer än 6 år sedan.

staten, namn och adress på personen som kan inneha uppgifterna, uppgift om att inhämtandet av informationen överensstämmer med inhemsk lagstiftning och uppgift om att möjliga åtgärder vidtagits inom den frågande staten. Avvikande reglering i avtalen förekommer med krav på skriftlighet¹⁰⁴, angivandet av aktuell beskattningsperiod¹⁰⁵ och anledning till varför informationen är viktig och kan knytas till personen¹⁰⁶. Under 5.6 anges att uppgifterna ska överlämnas snarast möjligt och de tidsfrister som annars gäller.¹⁰⁷

I artikel 6 regleras de situationer då en företrädare för behörig myndighet i ena staten närvarar i en utredning hos den andra statens behöriga myndighet.¹⁰⁸

I artikel 7 regleras de möjligheter staterna har att avslå en begäran från den andra staten. Begäran kan avslås då den inte står i överensstämmelse med avtalet eller den frågande staten inte hade kunnat få tillgång till informationen inom staten. Begäran kan även avslås då utlämnandet av upplysningen skulle innebära en röjning av handels-, affärs-, kommersiell-, industri- eller yrkeshemlighet eller hemlig kommunikation mellan klient och juridiskt ombud. Om begäran diskriminerar en medborgare i den frågande staten i förhållande till den svarande staten kan begäran också avslås. Den kan dock inte avslås på grund av att skattefordran bestridits.

Artikel 8-13 rör sekretess, kostnader, lagstiftning om implementering, förfarandet vid ömsesidig överenskommelse, ikraftträdande och upphörande.

Det avtal som avviker mest från modellen är avtalet med Bermuda, men avtalet anses ändå leva upp till godtagbar standard enligt OECD.¹⁰⁹ Avtalet innehåller regleringar såsom att en tjänsteman på den behöriga myndigheten måste styrka upplysningens relevans om det inte rör sig om allvarligt

¹⁰⁴ Avtalen med Jersey och Guernsey.

¹⁰⁵ Avtalen med Jersey, Guernsey, Brittiska Jungfruöarna, Panama och Liechtenstein.

¹⁰⁶ Avtalen med Jersey och Guernsey.

¹⁰⁷ I avtalet med Isle of Man har dock avtalstexten ändrats så pass att andemeningen enligt Gustafsson Myslinski istället blivit "i den mån det är möjligt att besvara frågan" istället för "så snabbt som möjligt besvara". *Sveriges informationsutbytesavtal med Isle of Man*, SN nr 4, 2008.

¹⁰⁸ I avtalet med Bermuda krävs dock skriftligt samtycke från den skattskyldige personen för detta, artikel 6.

¹⁰⁹ OECD:s hemsida – *Exchange of Tax Information Portal: Sweden*.

skatteundandragande.¹¹⁰ Listan på motuppgifter som finns under 5.5. i modellavtalet är fler till antalet men kraven ska bara uppfyllas så långt det är möjligt.¹¹¹ Det innehåller även en artikel om att då ena staten vidtar åtgärder mot skadlig skattekonkurrens som påverkar den andra staten får de inleda förhandlingar för att lösa frågan.¹¹² Även det senast ingångna avtalet med Panama innehåller en del avvikelser, bland annat avsaknad av modellavtalets artikel 6.¹¹³

Det största problemet med avtalsmodellen, enligt Dahlberg, är att information endast kan ges vid specifik förfrågan,¹¹⁴ Bland de stater som klassas eller tidigare klassats som skatteparadis är det endast avtalet med Aruba som innebär spontant informationsutbyte och inget av avtalen innehåller automatiskt informationsutbyte. Även Gustafsson Myslinki har påpekat att modell 2002 inte är en optimal förebild för hur ett informationsutbytesavtal bör konstrueras.¹¹⁵ Eftersom informationen endast ges på begäran och dessutom ska motiveras med ett flertal motuppgifter kan man ifrågasätta avtalens effektivitet. Det stora projektet med förhandlingar mellan Sverige och ett fyrtiotal länder har nu avslutats och flertalet avtal har tecknats. Jag menar dock att avtalens effekt kan uppnås först när man vet att avtalen faktiskt kan ge den omfattande information som behövs.

¹¹⁰ Artikel 5.6.

¹¹¹ Artikel 5.8.

¹¹² Artikel 11 i avtalet och återfinns även under artikel 11 i avtalet med Brittiska Jungfruöarna.

¹¹³ Avtalet innehåller även artikel om procedurer vid oenighet av avtalet samt ett antal språkliga skillnader i ett antal övriga artiklar.

¹¹⁴ Dahlberg, *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, SvJT 2011 s.382.

¹¹⁵ Gustafsson Myslinki, *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet*, SvSkT nr 3, 2010.

4. Utveckling i samband med avtalens tecknande

4.1. Avtalens påverkan på Skatteverkets hantering

För att sammanfatta vad som redogjorts för ovan angående rättsläget för den frivilliga rättelsen innan informationsutbytesavtalens tecknande var det tämligen fastlagt. Den uppgiftsskyldige hade möjlighet att vidta frivillig rättelse fram tills hen hade anledning att tro att uppgiften hade upptäckts eller skulle komma att upptäckas.¹¹⁶ Den uppgiftsskyldige hade anledning att tro att uppgiften skulle komma att upptäckas då myndigheten hade visat intresse för den uppgiftsskyldiges utsaga genom att till exempel ställa frågor med anledning av uppgiften.¹¹⁷ Även om kontakt inte hade skett direkt med den uppgiftsskyldige kunde information från myndigheten ge den uppgiftsskyldige misstanke om kontroll vilket förtog möjligheten till frivillig rättelse.¹¹⁸ Eftersom det inte krävdes att den uppgiftsskyldige hade vetskap om kontrollen utan endast misstanke om kontroll, anser jag att det var oklart huruvida information om ett tecknat informationsutbytesavtal kunde förta möjligheten till frivillig rättelse. Dylig information bör ge den uppgiftsskyldige misstanke om kontroll även om informationen syftar på en framtida och inte en pågående kontroll.

I samband med att arbetet kring avtalen framskred började Skatteverket ta en mer aktiv roll i att informera om informationsutbytesavtalen och möjligheten till frivillig rättelse avseende kapital som tidigare gömmts utomlands. Skatteverkets första informationsträff hölls i slutet av 2009.¹¹⁹ Under denna tid fattade Skatteverket kortfattade omprövningsbeslut för uppgiftsskyldiga som frivilligt rättade sådana uppgifter tillsammans med skatterådgivare som deltagit vid informationstillfällena.¹²⁰ I samband med att Skatteverket intensifierade sin information ändrades deras interna handledning rörande när rättelsemöjligheten var passerad. Skatteverkets tolkningar i de interna handledningarna anser jag gå utöver det lagenliga tolkningsutrymmet i frågan då

¹¹⁶ Prop. 1971:10 s. 270 och SOU 1969:42 s.198.

¹¹⁷ RÅ 1977 ref 90 och RÅ 1979 1:59 men inte RÅ 1976 ref 144 och RÅ 1980 1:79 då det inte fanns samband mellan kontakten och den rättade uppgiften. Se även NJA 1974 s.26 och NJA 1977 ref 56.

¹¹⁸ RÅ 1982 1:83.

¹¹⁹ Alm Bloom, SvSkT nr 8, 2011.

¹²⁰ Andersson, SN nr 4, 2012.

de ställer upp egna rekvisit för att möjliggöra till information som annars hade förtagit möjligheten till rättelse. Först den 1 januari 2012 trädde ny lagstiftning rörande den frivilliga rättelsen i kraft som stödjer Skatteverkets tolkning.

I detta kapitel kommer jag först att gå igenom effekten av avtalens tecknande. Sedan följer en genomgång av Skatteverkets agerande och tillämpning under tiden avtalen började tecknas följt av mina egna reflektioner.

4.2. Effekten av avtalens tecknande

Följden av informationsutbytesavtalen har blivit att antalet frivilliga rättelser ökat drastiskt. Skatteverket skickade ut ett pressmeddelande i oktober 2011 med informationen att det under årets första 9 månader redan inkommit frivilliga rättelser från 1 344 personer, vilket kan sättas i relation till de 396 rättelser som inkom under hela år 2010. Av de personer som uppgav vilket land pengarna tidigare dolts i svarade 59 % Schweiz.¹²¹ I början av året hade Finansdepartementet skickat ut ett pressmeddelande om tecknad informationsutbytesklausul i avtalet med just Schweiz och att detta möjliggjorde för Skatteverket att utföra kontroller.¹²² Rättelserna rör skatteinkomster på nära en miljard kronor men då frivillig rättelse sker blir det inte aktuellt med skattetillägg.¹²³ Skatteverket anger i pressmeddelande från november 2012 att avtalen använts vid 160 tillfällen.¹²⁴ Jag har försökt nå deras kontaktperson i den aktuella frågan för ett förtydligande och kommentar kring den uppgiften men utan resultat.

Göran Haglund, som är analytiker på Skatteverket, tror att antalet frivilliga rättelser från svenskar med tillgångar utomlands kommer att fortsätta öka.¹²⁵ Skatteverket uppmuntrar till frivillig rättelse och en del av Skatteverkets Riksprojekt Utlandstransaktioner är just att uppmuntra och informera om

¹²¹ Skatteverkets pressmeddelande 2011-10-03.

¹²² Finansdepartementets pressmeddelande 28 februari 2011.

¹²³ Skatteverkets pressmeddelande 2011-10-03.

¹²⁴ Skatteverkets pressmeddelande 2012-11-12.

¹²⁵ Skatteverkets pressmeddelande 2011-10-03.

frivilliga rättelser.¹²⁶ Skatteverket anordnade en pressträff i december 2009 som sedan följdes upp med en seminarieserie riktad till skatterådgivare. Skatteverket informerade då om arbetet med informationsutbytesavtalen, pågående och planerade utlandskontroller samt möjligheterna till frivillig rättelse.¹²⁷

4.3. Skatteverkets handledningar

Rättsläget efter RÅ 1982 1:83 var att misstanke om kontrollaktion kunde förta möjligheten till rättelse även om den åsyftade kontrollen var en generell kontrollaktion. En generell kontrollaktion enligt Skatteverket är en kontroll avseende en viss företeelse utan att det framgår vem kontrollen rör.¹²⁸ I Skatteverkets interna handledningar omnämns kontroller avseende en viss aktie eller avyttringar av vissa finansiella instrument som generella kontrollaktioner.¹²⁹ I förarbetena till skatteförfarandelagen anges att kontroller avseende banktillgodohavanden i utlandet utgör ett exempel på generell kontrollaktion.¹³⁰

Eva Alm Bloom är rättslig expert på Skatteverket och har skrivit en artikel om Skatteverkets syn i frågan. Hon anger att Skatteverket anser att möjligheten till frivillig rättelse inte förtas enbart av den omständigheten att verket informerat om vilka informationsutbytesavtal som har eller ska tecknas och att utlandskontrollen därför kommer bli effektivare.¹³¹ I Skatteverkets interna *Handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen* från år 2011 finns handledning som överensstämmer med Alm Blooms uttalande. Där anges att information om att ett informationsutbytesavtal ingåtts som möjliggör till fler kontroller och att den möjligheten kommer att utnyttjas, inte heller förtar möjligheten till frivillig rättelse enligt Skatteverket.¹³² Att detta framgår av just handledningen för skattebetalningslagen är på grund av att lagen omfattar bestämmande, debitering och redovisning för många olika typer av skatt.

¹²⁶ Skatteverkets hemsida – *Skatteverkets kontroller av transaktioner med skatteparadis och tidigare skatteparadis samt upplägg med utländska bolag.*

¹²⁷ Alm Bloom, SvSkT nr 8, 2011.

¹²⁸ *Handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s.75.

¹²⁹ *Handledning för särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2009, s.108-109.

¹³⁰ Prop. 2010/11 165: 479 och SOU 2009:58 s.548.

¹³¹ Alm Bloom, SvSkT nr 8, 2011.

¹³² *Handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2011, punkt 2.4.

Handledningen ska därför inte tillmätas lägre betydelse för att det rör handledning av ett annat lagrum än taxeringslagen, eftersom taxeringslagen omfattas av skattebetalningslagen.¹³³

Anledningen till att den ovan omnämnda informationen inte förtar möjligheten till frivillig rättelse, enligt Skatteverket, är att det inte rör sig om en *konkret* kontroll. För att skilja på ett pressmeddelande som anger att en faktisk kontroll ska ske och pressmeddelande som anger att kontroller kommer att ske sätter Skatteverket upp rekvisitet *konkret* kontroll i sin handledning. Rekvisitet återfinns dock varken i aktuella lagrum, förarbeten eller praxis.

Uppställande av rekvisitet i handledningen anser jag utgöra en ändring av Skatteverkets tolkning i frågan. Riksskatteverkets föreskrifter vid bestämmelsens införande angav att rättelse som sker efter att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att myndigheter ämnar vidta kontroll inte längre kan anses frivillig.¹³⁴ Att man ämnar vidta kontroll anser jag rent språkligt kunna jämföras med att myndigheten erbjuder en möjlighet till kontroll som man kommer att utnyttja. I den föregående utgåvan av *Handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen* från år 2008 finns det aktuella rekvisitet inte medtaget. Angående kontrollaktioner som kan förtja möjligheten till frivillig rättelse anges där endast att "*Det räcker att rättelsen kommer in på grund av att den skattskyldige har skälig anledning att misstänka att Skatteverket kommer att utreda hans deklARATION*".¹³⁵ En sådan misstanke anser jag kunna uppkomma även vid information om en framtida kontroll trots att den åsyftade kontrollen inte är konkret.

I *Handledning av särskilda avgifter enligt taxeringslagen* anges inte heller något liknande rekvisit. Där anges endast, vid hänvisning till rättsfall RÅ 1982 1:83, att det är tillräckligt att den uppgiftsskyldige haft skälig anledning att misstänka att

¹³³ Numera finns motsvarande bestämmelser i skatteförfarandelagen men handledning rörande den nya lagstiftningen har ännu inte publicerats av Skatteverket.

¹³⁴ *Riksskatteverkets föreskrifter och anvisningar m.m.* RSV Dt 1979:8 s. 15, ståndpunkten kvarstod vid *Riksskatteverkets rekommendationer m.m.* RSV Dt 1992:7, s.9.

¹³⁵ *Handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen*, 2008, s.75. Citatet finns med även i den senare utgåvan men det är efter det som de går vidare till gränsdragningen om att möjligheten kommer att tas.

kontroll rörande hen ska äga rum för att rättelsen inte ska anses frivillig.¹³⁶ Den handledningen är från 2009, alltså precis innan seminarieriet hade påbörjats. Gränsdragningen gjordes alltså först efter att Skatteverket intensifierat sin information om avtalen och möjligheten till frivillig rättelse.

I Skatteverkets *Handledning för särskilda avgifter enligt taxeringslagen* anges även anvisning rörande en liknande situation med kontrollaktioner. Skatteverket uppger först att utgångspunkten är att rättelse som kommer in efter pressmeddelande avseende kontrollaktion inte kan anses frivillig. Sedan anges dock att då en felaktig deklARATION inlämnas efter pressmeddelandet publicerats och rättelsen görs innan kontrollen påbörjats kan utgångspunkten åsidosättas. Skatteverket menar att det som talar för att skattetillägg inte ska tas ut är att rättelsen inkommit innan kontrollen påbörjats och att pressmeddelandets syfte är att uppmana till korrekt deklarerande. Även fast både deklARATIONEN och rättelsen inkommit efter pressmeddelandet anger Skatteverket att den uppgiftsskyldige i de fallen ska hanteras som om denne hade deklarerat rätt redan från början, detta oavsett syftet bakom rättelsen.¹³⁷ Trots att det alltså rör sig om en konkret kontroll anser Skatteverket att rättelsen vidtagits frivilligt för att den gjorts innan den faktiska kontrollen påbörjats. Jag anser att Skatteverket tillämpar rättelsemöjligheten som om bestämmelsen var utformad som effektbrott då rättelsen godtas om den görs innan taxeringsbeslut fastställts.

Jag tolkar den sistnämnda handledningen som att Skatteverket avser situationen vid det första uppgiftslämnandet. Min tolkning baseras på att möjligheten till frivillig rättelse efter pressmeddelande men innan faktisk kontroll skulle godtas vid rättelse av tidigare lämnad oriktig uppgift är orimligt då det helt strider mot gällande rättsläget. Även om handledningen endast rör det första uppgiftslämnandet finns det inte stöd rättskällorna för en sådan tolkning. Skatteverket anger även att tillämpningen ska ske oavsett rättelsens syfte vilket går emot samtliga rättskällor där det avgörande ska vara den uppgiftsskyldiges misstanke om kontroll som kan leda till att uppgiften kan komma att upptäckas. I

¹³⁶ *Handledning för särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2009, s.108.

¹³⁷ *Handledning för särskilda avgifter enligt taxeringslagen*, 2009, s.109.

de omtalade situationerna både deklarerar och rättar den uppgiftsskyldige uppgiften efter information om en konkret generell kontroll, vilket Skatteverket själva uttryckligen förbjuder i övriga situationer.

4.4. Skatteverkets tillämpning

Staffan Andersson är verksam skatterådgivare och har deltagit som gästföreläsare vid ovan nämnda seminarium i Skatteverkets regi. Han uppger att den praktiska tillämpningen av frivillig rättelse i hans skrivande stund är att man försöker komma överens om ett taxeringsbeslut tillsammans med Skatteverket.¹³⁸ Överenskommelsen består av att Skatteverket undgår att utförligt motivera sitt beslut och redogöra för de bakomliggande omständigheterna medan den uppgiftsskyldige undgår att dessa omständigheter offentliggörs. Istället kommer man överens med Skatteverket som skriver ett kortfattat beslut om att de accepterar den skattskyldiges begäran om omprövning och fastställer ny taxering.¹³⁹ Denna bild stöds även av Cecilia Gunne, även hon verksam skatterådgivare.¹⁴⁰ Jag har hört av mig till Skatteverket under ett flertal tillfällen under hösten för att få deras syn på tillämpningen och situationen, men utan resultat i denna fråga.

Att Skatteverket knyter överenskommelser med uppgiftsskyldiga som innebär att omständigheterna till grund för besluten inte offentliggörs anser jag bidra till en försämrad formell rättssäkerhet, detta eftersom förutsebarheten av tillämpningen blir obefintlig. Det blir inte möjligt att granska Skatteverkets beslut och de kommer aldrig upp till överinstans eftersom den uppgiftsskyldige inte överklagar beslutet då det är till hans fördel. Vid frivillig rättelse har Skatteverket heller ingen anmälningsplikt gentemot åklagare för skattebrott. Om Skatteverket således anser att rättelsen är frivilligt gjord undgår den uppgiftsskyldige ansvar även för skattebrott. Skatteverket blir således den enda tillämparen vilket gör deras tolkning av bestämmelserna till den enda relevanta.

¹³⁸ Andersson påpekar även avskaffandet av arvs-, gåvo- och förmögenhetsskatt som en faktor som kan ha påverkat ökningen av frivilliga rättelser.

¹³⁹ Andersson har beskrivit sina erfarenheter från verksam tid hos PWC och nuvarande Bird & Bird Advokatbyrå AB i SN nr 4, 2012.

¹⁴⁰ Gunne var verksam på Valbay International AB och har beskrivit sina erfarenheter i SvSkT nr 9, 2011.

Det ges ingen insyn i Skatteverkets tillämpning av frivillighetsrekvisitet vid överenskommelserna men jag förutsätter att tillämpningen följt den interna handledningen. Detta stöds av ovan nämnda uppgift om uppgiftsskyldiga som vidtagit rättelse efter pressmeddelande om möjligt informationsutbyte med Schweiz. Det omnämnda pressmeddelandet innehöll just informationen om möjlighet till informationsutbyte utan att åsyfta konkret kontroll.¹⁴¹ Eftersom praxis från domstolarna inte finns och ingen ledning från administrativ praxis erbjuds blir dock förutsebarheten i frågan obefintlig för uppgiftsskyldiga.

4.5. Egna reflektioner

I enlighet med RÅ 1982 1:83 är det själva misstanken om kontroll som ska vara avgörande för bedömningen av frivilligheten. I rättsfallet rörde det sig om en pågående kontroll, alltså en konkret kontroll, men jag anser inte att det var avgörande för bedömningen att det var just en pågående kontroll. Det som den uppgiftsskyldige i fallet hade vetskap om var inte den faktiska kontrollen utan att en man riskerade åtal på grund av dolda tillgångar i dansk bank. Att de uppgiftsskyldiga inte hade vetskap om den pågående kontrollen var dock inte väsentligt eftersom det var tillräckligt att de hade misstanke om en sådan kontroll. En sådan misstanke kan enligt min mening uppkomma även om det inte rör sig om en konkret kontroll.

Eftersom det avgörande var den uppgiftsskyldiges misstanke går det därför inte heller att göra skillnad på information om konkret kontroll och information om att möjligheten till kontroll finns och kommer att utnyttjas. I båda fallen kan den uppgiftsskyldige ges anledning att tro att hens uppgift kan komma att upptäckas. Skatteverkets resonemang med deras gränsdragning grundar sig troligen i att misstanken skulle vara starkare vid information om konkret kontroll. Jag anser dock att grunden för misstanke kan vara olika från fall till fall. Gränsdragningen som Skatteverket gör är därför tveksam och har inte stöd i det då rådande rättsläget. Anledningen till att gränsdragningen gjordes var troligen att man insett effektiviteten av att informera om avtalen och att man ville möjliggöra till rättelse efter dylik information.

¹⁴¹ Finansdepartementets pressmeddelande 28 februari 2011.

Att Skatteverket fattar kortfattade beslut efter överenskommelser med uppgiftsskyldiga som tidigare gömt tillgångar utomlands behöver inte innebära att tillämpningen är felaktig. Det är möjligt att rättelserna är förenliga med tidigare rättstillämpning och eftersom omständigheterna inte offentliggörs kan Skatteverket säkert vidta fler omprövningar än de hade kunnat annars. Överenskommelserna görs dock i samband med att Skatteverket ändrat sin interna handledning i frågan vilket gör att jag tvivlar tillämpningens lagenlighet.

5. Skatteförfarandelagens införande

5.1. Lagändringen

Den första januari 2012 trädde den nya skatteförfarandelagen (2011:1244) i kraft.¹⁴² Lagen kommer dock att tillämpas först på beskattningsår som började efter den 1 februari 2012 eller redovisningsperioder som börjar 1 januari 2012. Bestämmelsen angående möjlighet till rättelse ska dock börja tillämpas redan på åtgärder som vidtas efter ikraftträdandet 1 januari 2012, även om rättelsen rör uppgift som kan härledas till tidigare beskattningsår. Detta motiveras av att lagstiftaren vill att lindringen ska få genomslag så snart som möjligt.¹⁴³

I detta kapitel kommer jag att gå igenom hur bestämmelsens reglering ändrats, vilka tolkningsmöjligheter den öppnat upp för och hur jag anser att tolkningarna ska göras.

5.2. Rättelse på eget initiativ

Vid införandet av lagen ändades lydelsen för den tidigare regleringen gällande frivillig rättelse. Bestämmelsen infördes nu i 49:10 p.2 SFL med lydelsen *"Skattetillägg får inte tas ut om... den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts."* I samband med ändringen korrigerades även lydelsen av bestämmelsen i skattebrottslagen 12 § till *"Den som på eget initiativ vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2–8 §§."*

Rekvisitet för det som tidigare kallats frivillig rättelse är därför inte längre frivillighet utan rättelsen ska ha skett *på eget initiativ*. Av lagtexten framgår inte den gjorda ändringens innebörd utan endast att det rör sig om ett nytt rekvisit. Även förarbetena har lämnats relativt kortfattade angående ändringen. I

¹⁴² Lagen ersätter bl.a. skattebetalningslagen (1997:483), taxeringslagen (1990:324), lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet, lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter, lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. samt lagen (2005:1117) om deklarationsombud. Även bestämmelserna om kassaregister, personalliggare och kontroll av torg- och marknadshandel tas in i lagen.

¹⁴³ Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser 1§ p.10 och prop. 2010/11:165 s.1195.

Skatteverkets yttrande över förslaget till lagändringen angavs att ett förtydligande borde göras rörande bestämmelsen. Skatteverket föreslog därför en alternativ möjlighet till rättelse på eget initiativ med lagtexten *"Skattetillägg får inte tas ut om... den uppgiftsskyldige har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte gjorts efter det att Skatteverket aktivt har informerat om en generell kontrollaktion"*. Lagstiftaren valde dock att låta rekvisitet *på eget initiativ* tolkas som mer generöst än det tidigare rekvisitet *frivilligt* och att den aktuella situationen med rättelse efter information om generell kontroll ska omfattas därav, vilket ska tolkas ut av förarbetena.

Förslaget som ligger till grund för lagändringen är *"Även när Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion ska en uppgiftsskyldig kunna rätta en oriktig uppgift utan att drabbas av skattetillägg eller ansvar enligt skattebrottslagen."*¹⁴⁴. Lagstiftaren ansåg att rättsläget efter RÅ 1982 1:83 har varit för restriktivt och att det motverkade ett effektivt kontrollarbete. Utvidgningen har skett eftersom lagstiftaren anser att det är ett effektivt medel att informera om kontrollerna i massmedia och att avsaknaden av skattetillägg ökar förutsättningarna för effektiviteten. Regeringen anser därför att det är önskvärt att man ska få en andra chans att göra rätt för sig utan risk för sanktioner.¹⁴⁵ Avsikten är alltså att om en person rättar sin deklaration efter att Skatteverket gått ut med information om generell kontroll, kan rättelsen fortfarande anses gjord *på eget initiativ*.

Lagändringen motiveras alltså främst med att man vill säkerställa förutsättningarna för kontrollaktionernas effektivitet. Nu när Sverige tecknat informationsutbytesavtal med nästan samtliga skatteparadisstater beslutade man alltså även att utvidga möjligheten till rättelse av företeelsen man nu har möjlighet att åtgärda. Att lagstiftaren och Skatteverket varit angelägna att möjliggöra till frivilliga rättelser anser jag tala för förmodade brister i informationsutbytesavtalens styrka. Även fast man får in mer skatt med mindre ansträngning genom frivilliga rättelser har Skatteverket tagit en så pass aktiv roll

¹⁴⁴ Prop. 2010/11:165 s.479.

¹⁴⁵ Prop. 2010/11:165 s 479.

för att möjliggöra frivillig rättelse att det kan röra sig om tvivel på avtalens faktiska tillämpningsmöjligheter. Motiveringen i förarbetena ger en bild av att rubrikerna i massmedia är ett effektivare medel för att få in gömda skattemedel än själva informationsutbytesavtalen, vilket talar för att avtalen effektivast tillämpas som skrämstaktik.

Som ett av motiven i propositionen anges även svårigheten att bedöma huruvida rättelsen beror på Skatteverkets information och att det kan vara omöjligt att utreda om den uppgiftsskyldige tagit del av informationen.¹⁴⁶ Det är Skatteverket som har bevisbördan för att rättelsen inte skett frivilligt.¹⁴⁷ För att bevisa den uppgiftsskyldiges misstanke måste det bevisas att personen tagit del av eller hört talas om Skatteverkets information. Om bevisbördan istället hade varit omvänd hade det varit den uppgiftsskyldiges börda att bevisa rättelsens frivillighet, vilket vanligtvis motiveras av att det är den som påstår något som har lättast att bevisa det.

Som redogjorts för ovan har Skatteverket tidigare gjort en gränsdragning mellan information om konkreta kontroller och information om att möjligheten till kontroll finns och att den kommer att tas. En sådan gränsdragning möjliggör för Skatteverket att nå ut med samma budskap som informationen om en generell kontrollaktion utan att förta möjligheten till rättelse. Budskapet för båda typerna av information är att kontroller med anledning av informationsutbytesavtal kommer att utföras. Det som lagändringen bidrar till angående tillämpningen är att Skatteverket nu kan offentliggöra information om att en konkret generell kontrollaktion ska utföras istället för att en generell kontrollaktion kommer att utföras inom kort. Detta utgör en marginell förändring i bestämmelsens tillämpning. Att lagändringen egentligen inte medför någon större ändring i Skatteverkets tillämpning talar för att den aktuella tolkningen inte varit lagenlig. Annars hade inte en lagändring med utökat rekvisit varit behövlig.

Följden av lagändringen kan dock komma att bli större på grund av uttalanden i förarbetena och ändringen av rekvisitet, vilket även gör att tolkning från tidigare

¹⁴⁶ Prop. 2010/11:165 s.479.

¹⁴⁷ Angående bevisbördan se ovan punkt 2.4.3.

rättstillämpning inte blir lika aktuellt. I propositionen har man ändrat den tidigare omnämnda riktlinjen ”om den uppgiftsskyldige haft anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas”¹⁴⁸. Eftersom den uppgiftsskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften kommer att upptäckas då Skatteverket informerar om kontroller med anledning av ett tecknat informationsutbytesavtal behövde riktlinjen ändras. Nu är det därför endast rättelser som sker ”efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat den oriktiga uppgiften i det enskilda fallet”,¹⁴⁹ som inte kan anses vara gjorda på eget initiativ. Det är alltså endast de uppgifter som Skatteverket redan har uppmärksammat som inte längre kan rättas. Man har även ändrat begreppet *upptäckt* till *uppmärksammat*, vilket jag menar ger en ny innebörd.

5.3. Tolkningsutrymme

5.3.1. Olika tolkningsmöjligheter

Pia Wiberg, verksam skattejurist med inriktning på skatteprocesser och förfarandefrågor, anser det osannolikt att det varit regeringens avsikt att ta bort delen av riktlinjen *eller kommer att upptäckas*. Hon anger det kan innebära en tolkning där en rättelse till och med kan anses ske på eget initiativ även om den görs efter att Skatteverket begärt uppgifter eller beslutat om revision hos den uppgiftsskyldige. Eftersom Skatteverket då inte ännu har upptäckt den oriktiga uppgiften är den uppgiftsskyldiges misstanke om att Skatteverket kommer hitta oriktigheten under revisionen inte längre relevant.¹⁵⁰ I författningskommentarerna till propositionen nämns dock att då Skatteverket har beslutat om revision eller kontroll av den uppgiftsskyldige som omfattar den aktuella frågan kan en rättelse därefter inte anses gjord på eget initiativ.¹⁵¹ Det bör därför inte anses möjligt att göra en rättelse efter beslut om revision, men situationen innan revisionsbeslut är fortfarande uppe för diskussion och tolkning.

¹⁴⁸ Prop. 1971:10 s. 269 och SOU 1969:42 s.198.

¹⁴⁹ Prop. 2010/11:165 s 479.

¹⁵⁰ Wiberg, SN nr 4, 2012.

¹⁵¹ Prop. 2010/11:165 s. 943.

Eftersom lagstiftning, proposition och SOU till skatteförfarandelagen är relativt kortfattade angående lagändringen är det svårt att utröna lagstiftarens avsikt i frågan. Om tolkningen blir att en rättelse kan göras då Skatteverket påbörjat utredning och ställt frågor till den uppgiftsskyldige men ännu inte upptäckt den oriktiga uppgiften, kommer antalet frivilliga rättelser troligtvis att öka då tolkningen är mycket generös för uppgiftsskyldiga.

Vid intervju med Alm Bloom framkom hur Skatteverket avser tolka lagändringen. Skatteverket menar att rekvisitet *på eget initiativ* ska tolkas som att rättelse inte får ske "efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket i det enskilda fallet har upptäckt eller kommer att uppmärksamma den oriktiga uppgiften".¹⁵² Hon menar att för att den uppgiftsskyldige inte ska riskera skattetillägg ska rättelsen göras innan verket börjar granska dennes deklARATION. Om rättelsen görs efter det finns risken att Skatteverket inte anser att den gjorts på eget initiativ på grund av att de beslutat om revision eller ställt frågor till den uppgiftsskyldige om uppgiften.¹⁵³ Eftersom lagstiftningen dock inte har börjat tillämpas rent praktiskt har ännu ingen skriftlig handledning eller rekommendation kommit från Skatteverket. För den fortsatta framställningen utgår jag därför från Alm Blooms uttalande rörande Skatteverkets inställning i frågan.

För att utröna när möjligheten till rättelse är förlorad efter lagändringen är en tolkning av begreppet *uppmärksammat* nödvändig, bland annat med gränsdragning till begreppet *upptäckt*. Det finns ett flertal faktorer som påverkar tolkningen som behöver beröras närmare såsom olika typer av information från Skatteverket, samband med den rättade uppgiften och vägledning från tidigare praxis.

¹⁵² Citat Alm Bloom från intervju 5 november, se bilaga 1.

¹⁵³ Intervju Alm Bloom 5 november, se bilaga 1.

5.3.2. Uppmärksammas uppgift

5.3.2.1. Gränsdragning *upptäckt* uppgift

Vid rättelse av uppgift efter offentliggjord information om generell kontroll har den uppgiftsskyldige anledning att tro att uppgiften kommer att upptäckas. För att möjliggöra rättelse efter dylik information kunde därför riktlinjen inte längre innehålla *eller kommer att upptäckas*. Jag anser därför att det varit avsiktligt att ändra riktlinjen och instämmer därför inte i Alm Blooms tolkning ovan.¹⁵⁴ Detta stöds även av att riktlinjen upprepade gånger återges i de nya förarbetena utan att delen *eller kommer att upptäckas* berörs. Möjligheten till rättelse på eget initiativ anser jag därför endast förlorad då den uppgiftsskyldige har anledning att tro att uppgiften redan har uppmärksammats. I förarbetena ges dock ingen definition eller närmare beskrivning av begreppet *uppmärksammats*. I ovan nämnda artikel av Wiberg resoneras kring tolkningen av situationer då Skatteverket ännu inte upptäckt uppgiften. Jag anser dock att det ska göras skillnad mellan att uppgiften har *uppmärksammats* och att den har *upptäckts*. Möjligheten till rättelse bör inte anses kvarstå då Skatteverket uppmärksammat men inte upptäckt uppgiften, alltså till exempel då Skatteverket ställer frågor men inte kan anses ha hittat den specifika uppgiften.

Det som jag stödjer min tolkning på är främst lagstiftarens avsikt som kommer till uttryck i förarbetena. Förslaget från Regeringen som ligger till grund för ändringen var endast att möjliggöra till rättelse även efter att information om generell kontroll offentliggjorts. I författningskommentarerna anges även att möjligheten till rättelse är förlorad då Skatteverket beslutat om revision hos den uppgiftsskyldige, vilket är en situation där uppgiften uppmärksammats men inte upptäckts.¹⁵⁵ Jag anser därför att det inte varit lagstiftarens avsikt att möjliggöra till rättelse till exempel efter Skatteverkets kontakt med ifrågasättande av uppgifter.

¹⁵⁴ Där Alm Bloom angav att på eget initiativ ska tolkas som att rättelse inte får ske efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket i det enskilda fallet har upptäckt eller kommer att uppmärksamma den oriktiga uppgiften. Jag menar att riktlinjen ändrats och satsen "eller kommer att upptäckas" tagits bort. Jag anser heller inte att det finns något stöd för Alm Blooms tolkning med en kombination med begreppen *upptäckt* och *uppmärksammas*.

¹⁵⁵ Prop. 2010/11:165 s.943.

Ytterligare ett uttalande som talar för min tolkning är hänvisningen till RÅ 1979 1:59 och RÅ 1980 1:79 i författningskommentarerna, som berörs närmare nedan under punkt 5.3.2.3. Hänvisningen till rättsfallen talar för att lagstiftarens avsikt inte varit att möjliggöra till rättelse ända fram till tidpunkten då uppgiften upptäckts eftersom man kan anse att rättsfallen då inte skulle bli relevanta. I de situationerna blir inte en diskussion om kontaktens samband med uppgiften relevant, antingen har uppgiften upptäckts eller inte. Ledning från rättsfallen behövs först vid tolkning av när Skatteverket kan anses ha uppmärksammat uppgiften.

Den omständigheten som talar emot min tolkning är att det inte uttalats i varken lagstiftning eller förarbeten. I förarbetena omnämns den nya riktlinjen upprepade gånger utan en förklaring eller definition av när Skatteverket ska anses uppmärksammat uppgiften. Det är just denna brist på tydlighet som gör frågan tolkningsbar. Att frågan har lämnats obesvarad gör att man inte kan ge en säker tolkning. Jag anser dock att det även kan tala för min tolkning eftersom en sådan ändring i tillämpningen som en annan tolkning skulle innebära borde angetts tydligare i förarbetena om den varit avsiktlig.

Syftet bakom möjligheten till frivillig rättelse från både skattetillegg och skattebrott kan sammanfattningsvis anses vara att främja ett riktigt skatteresultat. Man vill förmå uppgiftsskyldiga att rätta sina uppgifter så att rätt taxering kan ske. När rättelsen dock sker efter det att Skatteverket begärt relevanta uppgifter från den uppgiftsskyldige, för att kunna fastställa inkomster korrekt, främjar inte längre rättelsen ett riktigt skatteresultat. Samma skatteresultat skulle ändå ha uppnåtts inom kort när Skatteverket upptäckt den oriktiga uppgiften. Att godta rättelser som görs under utredningens gång och efter Skatteverkets kontakt går således emot bestämmelsens ursprungliga syfte. Om man har möjlighet att göra rättelsen i ett sådant sent skede har även informationsutbytesavtalens främsta syfte, prevention till internationellt skatteundandragande, omintetgjorts.

Min tolkning av *uppmärksammas* uppgift är således att möjligheten till rättelse är förlorad bland annat då Skatteverket närmast sig den uppgiftsskyldige med begäran om uppgifter eller förfrågningar omfattande en oriktig uppgift. Skatteverkets kontakt måste dock ha ett sådant samband med uppgiften att det finns grund att anta att den uppgiftsskyldige fått anledning att anta att uppgiften uppmärksammats, se mer härom nedan under punkt 5.3.2.3. Viktigt att komma ihåg är dock att det inte bara är den typen av situation som kan förta möjligheten till rättelse. Det avgörande ska vara den uppgiftsskyldiges misstanke om att Skatteverket uppmärksammat uppgiften och inte huruvida Skatteverket rent faktiskt uppmärksammat uppgiften. Den uppgiftsskyldige kan därför få anledning att tro att uppgiften uppmärksammats på andra sätt än direkt kontakt från Skatteverket.

För att belysa effekten av en annan tolkning, som bland annat Wiberg pekar på, kan man använda en analogitolkning till den straffrättsliga regleringen, som doktrin tidigare talat för ska göras. En dylik tolkning skulle medföra att regleringen av frivillig rättelse flyttar sig längre ifrån det frivilliga tillbakaträdet. En analogitolkning inom straffrätten skulle bland annat leda till att en inbrottstjuv kan frivilligt tillbakaträda genom att avbryta inbrottet då han hör sirener utanför huset. Tillbakaträdet har då skett innan polisen hunnit närma sig gärningsmannen genom kontakt. Personen hinner då fullborda hemfridsbrottet men inte inbrottet och skulle då kunna anses frivilligt tillbakaträda, eftersom BrB 23:3 endast möjliggör till frivilligt tillbakaträde från försök eller förberedelse. Det skulle då inte avväjas på grund av ändrad sinnesstämning eller allmän rädsla för upptäckt utan på grund av påtaglig rädsla för att bli upptäckt i det enskilda fallet. Eftersom skattebrottet dock anses fullbordat redan vid inlämnad deklaration kan en liknelse av tolkningen göras till en person som möter polisen på farstustrappan och erkänner att han har stöldgods i huset. Han skulle då anses ha frivilligt tillbakaträtt från stölden trots att polisen hade upptäckt detta när de klev in i huset.

5.3.2.2. Skatteverkets pressmeddelanden

Eftersom det enligt min mening inte kan krävas direkt kontakt från Skatteverket för att rättelsemöjligheten ska vara förlorad finns det andra grunder som kan göra att den uppgiftsskyldige fått anledning att anta att hans uppgift uppmärksammats.

Det anges i förarbetena att en generell kontrollaktion inte förtar möjligheten till rättelse, men det anges inte hur gränsdragningen mellan generell och specifik kontroll ska göras. Vid information om en specifik kontroll bör den uppgiftsskyldige ha kunnat få anledning att anta att Skatteverket uppmärksammat uppgiften. Om Skatteverket ska utföra en kontroll och använda sig av informationsutbytesavtalen bör Skatteverket anses ha uppmärksammat uppgiften med tanke på de motuppgifter som måste lämnas till den svarande staten, se ovan under punkt xx. Det är därför inte klart hur mycket information Skatteverkets pressmeddelanden kan innehålla innan möjligheten till rättelse är förlorad. Eftersom uttalandena i författningskommentarerna dock anger att det ska röra sig om anledning att tro att Skatteverket uppmärksammat uppgiften i det enskilda fallet krävs det att informationen i pressmeddelandet varit tämligen detaljerad.

I propositionen till skatteförfarandelagen exemplifieras generell kontroll med kontroller av banktillgodohavanden i utlandet eller vissa typer av transaktioner.¹⁵⁶ Jag anser att även kontroller av banktillgodohavanden i staten X kan anses vara en generell kontroll då den inte är speciellt snäv och inte kan ge den uppgiftsskyldige misstanke om att uppgiften uppmärksammats. Om informationen istället rör kontroll i del av en stat till exempel Isle of Man och typen av transaktion anges är det en mer detaljerad och snäv kontroll. En sådan typ av information anser jag kunna vara en specifik kontroll men inte tillräckligt snäv för misstanke om att Skatteverket har uppmärksammat uppgiften i det enskilda fallet. Om det däremot rör sig om banktillgodohavanden i LGT-banken i Liechtenstein bör man enligt min mening kunna jämföra den situationen med revision hos en affärsbekant, som omnämnts i tidigare förarbeten som en

¹⁵⁶ Prop. 2010/11: 165 s.478.

omständighet som förtar möjligheten till frivillig rättelse. Eftersom det finns en anledning till Skatteverkets kontroll av just den aktuella banken kan den uppgiftsskyldige få misstanke om att Skatteverket uppmärksammat uppgiften. Då är informationen enligt min mening tillräckligt detaljerad för att ge anledning att tro att Skatteverket har uppmärksammat uppgiften i det enskilda fallet.

Det finns dock ingen klar gränsdragning att göra. Alm Blooms beskrivning ovan ¹⁵⁷ anser jag tala mer för att Skatteverket anser att ingen pressmeddelandeinformation ska förtä möjligheten till rättelse, utan att det är först efter direkt kontakt som möjligheten till rättelse är förlorad. Det är inte vad som framgår av förarbetena men om Skatteverket håller sina pressmeddelanden allmänna behöver gränsdragningen inte bli relevant.

5.3.2.3. Samband med uppgiften

Att man i författningskommentarerna anger att rättelsemöjligheten är passerad då det beslutats om kontroll eller revision hos den uppgiftsskyldige *som omfattar den aktuella frågan* öppnar även upp för en diskussion om kontrollens samband med uppgiften. I författningskommentarerna anges att nuvarande praxis och förarbeten får vara vägledande rörande frivilligheten av rättelsen, rättsfallen RÅ 1979 1:59 och RÅ 1980 1:79 anges specifikt.¹⁵⁸ Båda omnämnda rättsfall berör sambandet mellan den ifrågasatta uppgiften och den rättade uppgiften, vilket jag tolkar som att ledning från tidigare praxis främst ska göras i det hänseendet.

Uttalandet tyder på att det fortsättningsvis kan bli avgörande med kontaktens samband med den rättade uppgiften. Ponera att en uppgiftsskyldig har gömt tillgångar i olika skatteparadis spritt över ett flertal år. Då Skatteverket uppmärksammar personens banktillgodohavanden i ett av länderna rättar den uppgiftsskyldige uppgift rörande banktillgodohavanden i andra skatteparadis. Frågan blir då om även banktillgodohavandena i andra skatteparadis kan anses uppmärksammade.

¹⁵⁷ Där hon angav att för att den uppgiftsskyldige inte ska riskera skattetillägg ska rättelsen göras innan verket börjar granska dennes deklaration. Om rättelsen görs efter det finns risken att Skatteverket inte anser att den gjorts på eget initiativ på grund av att de beslutat om revision eller att de ställt frågor till den uppgiftsskyldige om uppgiften.

¹⁵⁸ Prop. 2010/11:165 s.943.

Vägledning kan hämtas från rättsfallen RÅ 1979 1:59, RÅ 1980 1:79, NJA 1974 s.26 och RÅ 1977 ref 56. De två sistnämnda rör fall då förseelsen är av samma slag men olika beskattningsår, man kan då anse att det är samma situation som då en person har gömda banktillgodohavanden i två olika skatteparadis. I de två förstnämnda rättsfallen, som fortsättningsvis ska vara vägledande, rör det sig om att Skatteverkets kontakt har rört en annan förseelse än den rättade uppgiften (alltså samma beskattningsår men uppgifter av olika slag). I de två sistnämnda fallen har det redan tagits beslut om revision medan i de förstnämnda fallen rör det sig endast om förfrågningar.

Resonemanget i de två sistnämnda fallen baserades på att de uppgiftsskyldiga borde ha anat att vidare kontroller skulle göras då man upptäckt den första oriktiga uppgiften. Det avgörande där var alltså att de uppgiftsskyldiga genom uppmärksammandet av första uppgiften borde gett dem anledning att anta att den andra uppgiften skulle komma att upptäckas. Då det nu endast är relevant med vad som redan kan anses uppmärksammat blir inte rättsfallen relevanta. För att avgöra om den rättade uppgiften kan anses uppmärksammat blir bedömningen huruvida man anser att det som Skatteverket har uppmärksammat är det specifika banktillgodohavandet i staten X eller den uppgiftsskyldiges banktillgodohavanden utomlands.

Av tidigare omnämnda rättsfall är därför inte NJA 1974 s.26, RÅ 1977 ref 56, RÅ 1982 1:83 relevanta för den fortsatta tillämpningen. Förutom de i författningskommentarerna omnämnda fallen, RÅ 1979 1:59 och RÅ 1980 1:79, kan även RÅ 1959 s.597, NJA 1970 s.249, RÅ 1977 ref 90 och NJA 2004 s.692 bli aktuella för tolkningen av vilken typ av kontakt som ska förta rättelsemöjligheten. Att de omnämnda fallen båda rör fall där sambandet inte ansågs tillräckligt för att rättelsemöjligheten skulle vara förtagen talar för att hårda krav på sambandet kommer att ställas.

Att Skatteverket tagit kontakt med den uppgiftsskyldige behöver alltså inte nödvändigtvis leda till att rättelsemöjligheten är förlorad, utan kontakten måste ha gett grund för den uppgiftsskyldige att tro att uppgiften uppmärksammats.

Det är således inte tillräckligt att Skatteverket skickat ut ett standardformulär till exempelvis samtliga skattskyldiga som deklarerat aktievinst på över 100.000kr med frågor om vinsten. Även då den åsyftade kontakten har ett klart samband med uppgiften krävs det att Skatteverket kan visa att kontakten gett den uppgiftsskyldige grund för sådana misstankar, i enlighet med RÅ 1982 1:83¹⁵⁹. Det kan därför enligt min mening till exempel inte heller vara tillräckligt att de försökt ringa till personen utan att få svar. Samma bedömning kan göras vid skickat brev eller mail där man inte kan avgöra om meddelandet nått mottagaren. Även om utredningen nått ett slutskede och rättelsen därför kan anses sent vidtagen är det den bevisade misstanken som avgör om rättelsen vidtagits på eget initiativ.

¹⁵⁹ I rättsfallen rörde det sig inte om direkt kontakt med de uppgiftsskyldiga.

6. SLUTSATS

Möjligheten till frivillig rättelse har i enlighet med lagstiftningens syften och uttalanden i förarbeten tidigare tillämpats snävt. Det har genomgående varit avgörande om omständigheterna runtomkring rättelsen talat för att handlingen vidtagits frivilligt. Om rättelsen vidtagits på grund av rädsla för upptäckt har det krävts att det ska röra sig om en allmän rädsla och att den uppgiftsskyldige inte haft anledning att tro att den oriktiga uppgiften skulle upptäckas. Rättelsen har då inte ansetts frivilligt vidtagen.

I samband med informationsutbytesavtalens tecknande började Skatteverket öppet informera om arbetet med avtalen, kommande kontroller och möjligheten till frivillig rättelse. Allt detta för att uppmuntra skatterådgivare att råda deras klienter till rättelse av uppgifter om kapital gömt utomlands. Efter att informationsseminarierna anordnats införde Skatteverket en ny gränsdragning i sin interna handledning. Skatteverket skiljde mellan information om att å ena sidan konkret kontrollaktion kommer att ske och å andra sidan att möjligheten till kontrollaktion finns och kommer utnyttjas, där den senare situationen inte förtog möjligheten till rättelse. Gränsdragningen gjordes genom att Skatteverket införde det egna rekvisitet *konkret* kontroll, utan stöd i vare sig lagstiftning, förarbeten eller praxis.

Under den här tiden slöt Skatteverket överenskommelser med uppgiftsskyldiga som gavs möjligheten att frivilligt rätta sina uppgifter utan att omständigheterna runtomkring offentliggjordes eftersom Skatteverkets omprövningsbeslut fattades kort. Hur frivillighetsrekvisitet tillämpats under denna tid kan därför endast spekuleras i.

Regeringens förslag till lagändring i samband med skatteförfarandelagens införande var att möjliggöra rättelser efter Skatteverket informerat om generella kontrollaktioner. På grund av att uppgiftsskyldiga efter sådan information har anledning att tro att deras oriktiga uppgifter kommer att upptäckas ändrades riktlinjen från tidigare förarbeten. På grund av att lagstiftning såväl som förarbeten lämnats kortfattade angående denna ändring har lagstiftaren lämnat

många tolkningar till rättstillämparen.

Att lagstiftningen lämnats ytterst kortfattad är dock inte bra för förutsebarheten och den formella rättssäkerheten. Lagstiftaren har åsyftat en utvidgad innebörd av bestämmelsen men endast ändrat ordet "frivilligt" till "på eget initiativ". Rent språkligt kan det göras skillnad mellan begreppen men vilken innebörd de ska ges framgår först av förarbetena och även där finns brister i tydligheten. Som nämnts ovan påpekade Skatteverket detta vid deras yttrande över lagförslaget och föreslog en mer tydlig laglydelse där situationen med generella kontrollaktioner togs upp. Lydelsen lämnades dock kortfattad och tolkningen därav lämnades till rättstillämparen.

Att bestämmelsen utvidgats som en följd av informationsutbytesavtalen anser jag redan klarlagt. Mycket talar även för att lagändringen bör ses som en konsekvens av Skatteverkets agerande. För om Skatteverkets gränsdragning hade varit lagenlig hade inte en lagändring behövts. Då man sett effektiviteten i Skatteverkets tillämpning ändrades dock lagen för att överensstämma med Skatteverkets tolkning. Eftersom besluten varit till den uppgiftsskyldiges fördel kommer har heller ingen överklagat Skatteverkets beslut.

Lagändringens innebörd är att rekvisitet *på eget initiativ* kommer medföra en bedömning av när den uppgiftsskyldige fått anledning att tro att Skatteverket uppmärksammat uppgiften. Genom brist på definition av *uppmärksammat* har man lämnat frågan om vilket typ av agerande från Skatteverkets sida som ska anses utgöra ett uppmärksammande av uppgiften till rättstillämparen. Alm Bloom anger att Skatteverket kommer att tolka situationerna som att möjligheten till frivillig rättelse har förlorats först då Skatteverket börjat granska den aktuella deklARATIONEN och ställt frågor till den uppgiftsskyldige. Jag anser dock att misstanke om att Skatteverket uppmärksammat uppgiften även kan ha uppkommit innan dess. Anledningen till att bedömningen istället troligtvis kommer att centreras till Skatteverkets närmande är att det innan dess är näst intill omöjligt att bevisa den uppgiftsskyldiges misstanke. Även om Skatteverket skulle ha publicerat ett pressmeddelande med tillräckligt detaljerad information

är det mycket svårt att visa att det meddelandet gett personen anledning att tro att uppgiften har uppmärksammas. I praktiken tror jag därför att det kommer att krävas en direkt kontakt från Skatteverket för att rättelsemöjligheten ska vara förtagen.

Jag har nu redogjort för min tolkning av det juridiskt korrekta och det praktiskt troliga men inte berört vad som kan anses vara det rätta och riktiga. Man bör dock skilja på det formellt och materiellt riktiga i tolkningarna, alltså vilka domslut som kan anses formellt eller materiellt rättssäkra.¹⁶⁰ Den formella rättssäkerheten baseras på förutsebarheten i beslutet, vilken jag anser vara näst intill obefintlig i den aktuella situationen på grund av den kortfattade lagstiftningen och förarbetena. Skatteverkets uttalanden ger förutsebarhet för hur Skatteverket kommer att agera i frågan men inte för vad som är gällande rätt eller domstolarnas syn.

Den materiella rättssäkerheten baseras istället på en förnuftig avvägning mellan förutsebarhet och andra etiska värden såsom rättvisa. För att få vägledning för en tolkning kan man därför se till vad som kan anses vara moraliskt rättvist.

Att rättelse ska vara möjligt även efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att uppgiften ska komma att uppmärksammas anser jag vara orimligt. En rättelse i det skedet rör ett fullbordat brott och rättelsen kan inte på några sätt anses gjord frivilligt eller på eget initiativ. Å andra sidan kan man anse att lagstiftningens egentliga syfte ändå uppfyllts eftersom korrekta skattemedel då inkommer till staten. Att fortsätta driva en utredning för att kunna påföra skattetillägg och processa om skattebrott kostar pengar i form av skattemedel för staten. Syftet bakom ett sådant förfarande är således inte att gynna det skatterättsliga systemet eller säkra skattemedel till staten, utan ett sådant syfte grundar sig i moralisk rätt. Man kan även diskutera ett eventuellt preventivt syfte med att möjliggöra att samtliga medel i skatteparadisen deklarerats men ett preventivt syfte tror jag uppfylls bäst genom användning av informationsutbytesavtalen.

¹⁶⁰ För förtydligande av begreppen se ovan punkt 1.4.

Det moraliskt riktiga i situationen kan anses vara att den som begått ett brott ska straffas. Om bestraffningen dock innebär att det ekonomiskt går ut över resten av befolkningen är det inte längre lika uppenbart vad som är moraliskt riktigt. Om utredningen, processen och fängelsetiden kostar staten mer pengar än skattetillägget drar in kan det moraliskt riktiga även anses vara att undvika att påföra bestraffning. Det är dock svårt att göra en gränsdragning däremellan eftersom den uppgiftsskyldiges handling är densamma oavsett hur mycket utredningen kostar, även om proportionalitetsprincipen kan bli aktuell. Om en person dock vidtar en rättelse på grund av ändrad sinnesstämning i form av ånger över sitt agerande i situationen kan man anse att det moraliskt riktiga är att personen ska undslippa bestraffning eftersom den gör rätt för sig. Ur lagstiftnings- och bevishänseende kan det vara svårt att göra skillnad mellan rättelser som vidtas på grund av ändrad sinnesstämning och rättelse på grund av andra skäl.

Det moraliskt och juridiskt riktiga går inte alltid hand i hand. Det är lagtekniskt och bevismässigt omöjligt att konstruera juridiken på ett sådant sätt att det moraliskt riktiga i alla situationer även blir det juridiskt riktiga. I den här situationen har lagstiftaren valt att det juridiskt riktiga ska inbringa största mängd skattemedel till staten och allmänheten. Det kan anses vara det moraliskt rätta då det gynnar befolkningen i stort, trots att en brottslig gärning går ostraffad. Liknande resonemang kan dock föras även kring andra brottsrubriceringar då alla processer och sanktioner kräver resurser från staten. Vid liknande brott såsom bedrägeri eller bidragsbrott ges inte en lika generös möjlighet till rättelse.¹⁶¹ Bestämmelsen har därför utvidgats till än mer generös än regleringen vid motsvarande förseelser i den allmänna straffrätten. Detta talar för att bestämmelsens syfte skiftat från att vara en möjlighet till gottgörelse för uppgiftsskyldiga som mot bättre vetande agerat felaktigt och möjliggörande till rätt taxeringsbeslut. Bestämmelsens nya syfte är endast vara ett effektivt medel för att inbringa skattemedel.

¹⁶¹ Vid bedrägeri omfattas rättelsemöjligheten av den allmänna straffrättens, alltså frivilligt tillbakaträde BrB 23:3 och vid bidragsbrott kan rättelse göras fram till beslut om felaktigt bidrag fattats, bidragsbrottslagen (2007:612) 5 §.

Referenser

Offentligt tryck

Propositioner

Proposition 1910:90 *Kungl. Maj:ts nådiga proposition till Riksdagen med förslag till förordning om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering: gifven Stockholms slott den 11 mars 1910.*

Proposition 1921:213 *Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till förordning om ändring i vissa delar av förordningen den 29 oktober 1910 om inkomst- och förmögenhetsskatt m.m.; gifven av Stockholms slott den 18 mars 1921.*

Proposition 1971:10 *Kungliga maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag m.m.*

Proposition 1995/96: 170 *Översyn av skattebrottslagen*

Proposition 2010/11:165 *Skatteförfarandet*

Statens offentliga utredningar

SOU 1933:27 *Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser angående förbättrad deklarationskontroll och förstärkt taxeringsorganisation m.m.*

SOU 1942:31 *Betänkande med förslag till skärpt falskdeklaration m.m.*

SOU 1969:42 *Skattebrotten.*

SOU 1999:58 *Löser juridiken demokratins problem?*

SOU 2001:25 *Skattetillägg m.m.*

SOU 2009:58 *Skatteförfarandet*

Skatteverkets dokument

Riksskatteverkets föreskrifter och anvisningar m.m. om skattetillägg och förseningsavgift vid 1979 års taxering, RSV Dt 1979:8, 1979.

Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering, RSV Dt 1992:7, 1992.

Skattefelskartan, SKV 234, utgåva 1, 2007.

Handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, SKV 241, utgåva 1, 2008.

Handledning för särskilda avgifter enligt taxeringslagen, SKV 231, utgåva 2, 2009.

Handledning för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen, SKV 241, utgåva 2, 2011.

Litteratur

Böcker

Dahlberg, Mattias, *Internationell beskattning*, Lund, Studentlitteratur, 2007.

Eriksson, Atle, *Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna*, Leksand, 1966.

Holmqvist Lena, Leijonhufvud Madeleine, Träskman Per Ole, Wennberg Suzanne, *Brottsbalken. En kommentar. Del II*, Uppsala, Norstedts juridik, utgåva 6, 2009.

Sandström, Karl Gustaf Armand, *Skattestrafflagen*, Stockholm, P.A. Norstedt & Söners förlag, 1955.

Simon Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, Norstedts juridik, 2005.

Thornstedt Hans, Eklund Erik, Rabe Gunnar – Skattebrotten, Stockholm, Norstedts juridik, 1994.

Thornstedt Hans, Eklund Erik, Rabe Gunnar – Skatte- och avgiftstillägg, Stockholm, Norstedts juridik, 1994.

Artiklar

Alm Bloom, Eva, *Skatteverkets handläggning av rättelser avseende oredovisade tillgångar och inkomster i utlandet*, SvSkT nr 8, 2011.

Andersson, Staffan, *Frivillig rättelse – erfarenheter*, SN nr 4, 2012.

Dahlberg, Mattias, *Skattenytt internationellt – Informationsutbytesavtal med Bermuda*, SN nr 10, 2009.

Dahlberg, Mattias, *Skatteparadis och utbyte av skatteupplysningar i en globaliserad värld*, SvJT 2011 s.382

Fensby Torsten, *OECD publicerar en lista över icke samarbetsvilliga skatteparadis*, SN nr 7-8, 2002.

Fensby, Torsten, *OECD:s skattekonkurrensprojekt*, SN nr 9, 2005.

Gjesti Per-Olav, Rosén Christina och Fensby Torsten, *OECD:s och Nordens arbete för att motverka internationell skatteflykt och skadlig skattekonkurrens*, SvSkT nr 4, 2008.

Gunne, Cecilia, *Självrättelser ur ett rådgivarperspektiv*, SvSkT nr 9, 2011.

Gustafsson Myslinski, Ulrika, *Den senaste utvecklingen på informationsutbytesområdet*, SvSkT nr 3, 2010.

Gustafsson Myslinski, Ulrika, *Sveriges informationsutbytesavtal med Isle of Man*, SN nr 4, 2008.

Wiberg, Pia, *Skatteförfarandelagen – några synpunkter ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, SN nr 4, 2012.

OECD:s tryck

Agreement on exchange of information on tax matters, Paris 2003.

Harmful Tax Competition, An Emerging Global Issue, Paris 1998.

Towards Global Tax Co-operation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices, Paris 2000.

The Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes, Information brief, 27 juni 2012.

Internetkällor

Finansdepartementets pressmeddelande – *Nytt skatteavtal med Schweiz ger ökade möjligheter att få bankinformation*, publicerat 28 februari 2011.

<http://www.regeringen.se>

Nordiska ministerrådets hemsida – *Avtal mot skatteflykt*

<http://www.norden.org/sv/>

(2012-09-26)

OECD:s hemsida – *Exchange of Tax Information Portal: Sweden*

<http://www.eoi-tax.org/jurisdictions/>

(2012-09-26)

OECD:s hemsida – *A progress report on the jurisdictions surveyed by the OECD global forum in implementing the internationally agreed tax standard, progress made as at 18 May 2012.*

<http://www.oecd.org/tax/transparency/>

(2012-10-10)

Rosin, Björn Erik – *Nordisk offensiv mot skatteparadis*, SvD Näringsliv, publicerat 2008-03-17.

<http://www.svd.se/naringsliv/>

(2012-09-26)

Skatteverkets hemsida – *Skatteverkets kontroller av transaktioner med skatteparadis och tidigare skatteparadis samt upplägg med utländska bolag*

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/beskattningsverksamheten/specialgranskningar/utlandstransaktioner>

(2012-09-26)

Skatteverkets pressmeddelande 2011-10-03 – *Allt fler redovisar inkomster från skatteparadis*

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/press/pressmeddelanden>

(2012-09-26)

Skatteverkets pressmeddelande 2012-11-12 – *Informationsavtal tecknat med Panama*

<http://www.skatteverket.se/omskatteverket/press/pressmeddelanden>

(2012-12-18)

Thorén, Magnus, Sveriges radio Ekot, publicerat 2008-06-03 – *Fler skatteparadis ska lämna information*

<http://sverigesradio.se/>

(2012-09-26)

Östlund, Annelie – *Wikileaks-läcka kan avslöja svenska skattesmitare*, SvD Näringsliv, publicerat 2011-01-18.

<http://www.svd.se/naringsliv/>

(2012-09-26)

Intervjuer

Alm Bloom, Eva, Rättslig expert Skatteverket, 5 november, se bilaga 1.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 1947 s.212	s. 20
NJA 1959 s. 597	s. 18, 23, 57
NJA 1970 s.249	s. 23, 26, 57
NJA 1971 s. 371	s. 19
NJA 1974 s.26	s. 22, 26, 39, 56, 57

NJA 1985 s.553	s. 19
NJA 2003 s.499	s. 19
NJA 2004 s.692	s. 23, 26, 57

Regeringsrätten

RÅ 1976 ref 144	s. 22, 26, 39
RÅ 1977 ref 56	s. 22, 26, 57
RÅ 1977 ref 90	s. 21, 26, 39, 57
RÅ 1979 1:59	s. 21, 26, 39, 53, 56, 57
RÅ 1980 1:79	s. 22, 26, 39, 53, 56, 57
RÅ 1982 1:83	s. 20, 24, 25, 26, 39, 41, 42, 45, 48, 57, 58
RÅ 1990 ref 94	s. 25
RÅ 2000 ref 66	s. 25
RÅ 2004 ref 11	s. 25

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholms avgörande 2002-04-08 i mål nr 6019-1999, s. 25

Sveriges informationsutbytesavtal

Andorra, SFS 2010:328, trädde ikraft 1 april 2011.

Anguilla, SFS 2010:331, trädde ikraft 1 juni 2011.

Antigua och Barbuda, undertecknats 19 maj 2010. **

Aruba, SFS 2009:1287-1288, trädde ikraft 1 juli 2011.

Bahamas, SFS 2010:1333, trädde ikraft 31 december 2010.

Bahrain, undertecknats 14 oktober 2011. **

Barbados, SFS 2011:1347, trädde ikraft 1 januari 2012.

Belize, undertecknats 16 september 2010. *

Bermuda, SFS 2009:117-119, trädde ikraft 31 december 2009.

Brittiska Jungfruöarna, SFS 2009:114-116, trädde ikraft 31 maj 2010.

Brunei Darussalam, undertecknats 27 juni 2012. **

Caymanöarna, SFS 2009:111-113, trädde ikraft 31 december 2009.

Cooköarna, SFS 2010:330, trädde ikraft 1 november 2011.

Costa Rica, undertecknats 29 juni 2011. *

Dominica, undertecknats 19 maj 2010. **

Gibraltar, SFS 2010:332, trädde ikraft 1 augusti 2010.

Grenada, undertecknats 19 maj 2010. **

Guatemala, undertecknats 15 maj 2012. **

Guernsey, SFS 2009:1124-1127, trädde ikraft 31 december 2009.

Isle of Man, SFS 2008:1301, trädde ikraft 31 december 2008.

Jamaica, undertecknats 5 december 2012. *

Jersey, SFS 2009:1120-1123, trädde ikraft 31 december 2009.

Liberia, undertecknats 10 november 2010. *

Liechtenstein, SFS 2011:584, ännu ej trätt ikraft.

Luxemburg, SFS 2010:1460, trädde ikraft 1 oktober 2011.

Macao SAR, undertecknats 29 april 2011.**

Marshall Islands, undertecknats 28 september 2010. *

Mauritius, undertecknats 12 september 2012. *

Monaco, SFS 2010:1445, trädde ikraft 1 januari 2011.

Montserrat, undertecknats 22 november 2010. *

Nederländska Antillerna, SFS 2011:343, trädde ikraft 1 juli 2011.

Panama, undertecknat 12 november 2012. *

Samoa, SFS 2010:327, ännu ej trätt ikraft.

San Marino, SFS 2010:327, trädde ikraft 1 augusti 2010.

Seychellerna, undertecknats 30 mars 2011. *

Schweiz, SFS 2012:234, trädde ikraft 5 augusti 2012.

St. Kitts och Nevis, SFS 2010:1446, trädde ikraft 1 januari 2011.

St. Lucia, undertecknats 19 maj 2010. **

St. Vincent och Grenadinerna, SFS 2010:1447, trädde ikraft 1 januari 2011.

Turks- och Caicosöarna, SFS 2010:333, trädde ikraft 1 maj 2011.

Uruguay, undertecknat 14 december 2011. *

Vanuatu, undertecknats 13 oktober 2010. *

Österrike, SFS 2010:346, trädde ikraft 1 juli 2010.

* = Avtalet finns tillgängligt på Regeringens hemsida

** = Avtalet finns tillgängligt på Global forums hemsida

Bilaga 1, Mailkorrespondens med Eva Alm Bloom den 5 november.

Min fråga: Lagändringen kan tolkas som att möjligheten till rättelse kvarstår ända fram till Skatteverket upptäckt uppgiften, alltså även efter det att Skatteverket har påbörjat utredning av den uppgiftsskyldige. Vad anser du och Skatteverket om det?

Svar Från Eva Alm Bloom:

Bakgrund

En regel som innebär att skattetillägg inte ska tas ut vid frivillig rättelse av en oriktig uppgift i en deklaration har funnits sedan reglerna om skattetillägg trädde i kraft den 1 januari 1972. Möjligheten till frivillig rättelse begränsades dock om den uppgiftsskyldige fått kännedom om att Skatteverket skulle genomföra en generell kontrollaktion. En rättelse som avsåg uppgifter som omfattades av kontrollen och som gjordes efter att den uppgiftsskyldige fått kännedom om kontrollen ansågs nämligen inte som frivillig (prop. 1971:10, s. 270 och RÅ82 1:83). Denna begränsning upphörde genom skatteförfarandelagen (SFL).

Den information som Skatteverket lämnat om möjligheten att rätta och redovisa inkomster i tidigare skatteparadis lämnades under den tid då ovannämnda begränsning av möjligheten till självrättelse gällde. I informationen upplyste Skatteverket om att verket fått nya verktyg, dvs. informationsutbytesavtal, att använda vid kontroll av de uppgiftsskyldiga. Att Skatteverket trots informationen ansåg att det var möjligt att utan risk för skattetillägg rätta och redovisa tidigare oredovisade inkomster beror på att Skatteverket anser att informationen om de nya informationsutbytesavtalen inte kan ses som information om en generell kontroll.

Gällande rätt

Skattetillägg får inte tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften (49 kap. 10 § 2 SFL). Bestämmelsen, som ska tillämpas på rättelser som kommer in till Skatteverket den 1 januari 2012 och senare, innebär en utökade möjlighet till självrättelse. Skattetillägg ska nämligen inte längre tas ut om den uppgiftsskyldige på eget initiativ rättar en oriktig uppgift efter det att Skatteverket har informerat om en generell kontrollaktion. Om däremot rättelsen inte sker på eget initiativ, dvs. den görs efter det att den uppgiftsskyldige har anledning att tro att Skatteverket i det enskilda fallet har upptäckt eller kommer att uppmärksamma den oriktiga uppgiften, ska skattetillägg tas ut på samma sätt som tidigare. För att den uppgiftsskyldige inte ska riskera att bli drabbad av skattetillägg ska rättelsen därför ha kommit in till Skatteverket innan verket börjar granska den aktuella deklaration. Kommer rättelsen in senare finns risk för att Skatteverket anser att rättelsen inte skett på eget initiativ och så kan vara fallet om Skatteverket ställt en fråga till den uppgiftsskyldige om den oredovisade inkomsten/felaktiga avdraget (den oriktiga uppgiften) eller beslutat om revision.

Att informera i media om att en viss typ av transaktion särskilt kommer att granskas framstår ur kontrollsynpunkt som effektivt eftersom Skatteverkets kontrollarbete, och därmed risken för upptäckt, synliggörs. Om det dessutom är möjligt för enskilda uppgiftsskyldiga att i en sådan situation göra en rättelse utan att drabbas av skattetillägg, ökar förutsättningarna för att ett stort antal beslut kan rättas på ett enkelt sätt (se prop. 2010/11:165 s. 478 och 943).

Jag känner inte till att Skatteverket, efter det att den nya bestämmelsen börjat tillämpas, har gått ut och informerat om några generella kontrollaktioner.