

Institutionen för ekonomi

Handledare: Bengt Åkesson

Datum: 2005-06-01

Kandidatuppsats i handelsrätt/skatterätt



# Skatteverkets utredningsskyldighet vid eftertaxering

Författare. Marcus Jönsson

# Abstract

Every year in late April or early May everyone must hand in their income-tax return form. This form will later during the year be examined by the tax authority. It will either be approved or the tax authority will make changes and you will have an opportunity to give them your point of view. But it is of course not possible for the tax authority to find all wrong numbers, mistakes or other incidents that should have changed your total tax for the year.

Is it then possible to change the income-tax return form a couple of years later when the tax authority realises the mistake? What must have been done? Which laws and regulations must be fulfilled in order for the tax authority to actually change person's taxes, let say three years later?

This paper will hopefully be able to answer those questions for you. I have been trying to explain the different laws that must be fulfilled and the way that the tax authority handles the situation. I have showed this by explaining the different laws and analysing old cases that are relevant in this situation. I have also gather information from the tax authority to get their view of this matter.

# Sammanfattning

Augusti är en händelserik månad. Den innehåller många olika händelser, några sorgliga exempelvis slutet på sommaren, slutet på semestern mm. Den har också en hel del positiva inslag, exempelvis kräftpremiär och skatteåterbäring. Det vill säga om nu inte Johan Wahlström i sina reklamfilmer fått oss att ansöka om e-legitimation och att vi därmed får skattepengarna till midsommar.

Men är verkligen alla deklARATIONER korrekta? Hur granskas dessa hos Skatteverket? Vad händer om det är något fel? Kan man ändra ett beslut i efterhand? I så fall, hur går det till?

Denna uppsats fokuserar på vad som händer om det är fel i deklARATIONEN och i vilka fall som Skatteverket i efterhand kan ändra ett redan tagit beslut. Förhoppningsvis skall de fem frågorna ovan vara besvarade och utredda när detta arbete är genomläst.

Jag hoppas att någonting av det jag skrivit fastnar och att det besvarat några av de frågor och funderingar som finns rörande eftertaxering. Detta fantastiska ämne, eftertaxering, som verkligen är det enda viktiga i världen. Det enda ämnet man skall ha i huvudet. Jag hade i alla fall endast detta ämne i mina tankar när jag skrev denna uppsats i Maj månad 2005.

Med Vänliga Hälsningar

Marcus Jönsson

Kristianstad 2005-05-31

Innehållsförteckning	Sidan
1. Inledning	6
1.1 Bakgrund till ämnet	6
1.2 Metod	7
1.3 Material	7
1.4 Uppläggning av arbetet	7
1.5 Avgränsningar	8
1.6 Allmänna kommentarer angående ordval och skrivsätt	9
2. Bakgrund och Historik i ämnet	10
2.1 Inledning och bakgrund	10
2.2 Grundläggande Lagar	11
2.2.1 Taxeringslagen	11
2.3 Upplyningsplikt vs Undersökningsskyldighet	11
2.3.1 Upplyningsplikt	11
2.3.2 Undersökningsskyldighet.	12
2.4 Kommunikation Skatteverket/Skatteskyldig	13
3. Översikt och Förklaring av begrepp	14
3.1 Krav på Utredningsskyldighet	14
3.2 Oriktigheter i en deklaration	15
3.2.1 Oriktigt yrkande/Öppet yrkande	15
3.2.2 Oriktig uppgift	17
3.3 Omprövning/Eftertaxering	18
3.3.1 Omprövning	18
3.3.2 Eftertaxering	19
4. Lagar i Detalj	22
4.1 Taxeringslagen	22
4.1.1 Inledande Beskrivning	22
4.1.2 Kapitel 3 Utredning i taxeringsärenden	22
4.1.3 Kapitel 4 Taxeringsbeslut	23
4.1.4 Eftertaxering	24
4.1.5 Analys taxeringslagen	26
4.1.6 Taxeringslagens propositioner/förarbeten	26
4.1.7 Kommentarer om lagstiftarens avsikter	28

5. Relevanta rättsfall	30
5.1 Rättsfall: Öppet yrkande/uppenbarligt fel	30
5.1.1 RÅ 1973 Fi 922	30
5.1.2 RÅ 1967 Fi 409	31
5.1.3 Kommentarer till rättsfall	31
5.2 Rättsfall: Upplysningsplikt	32
5.2.1 RÅ 1988 Ref. 34	32
5.2.2 RÅ 1978 1:36	32
5.2.3 Kommentarer till rättsfall	33
5.3 Rättsfall: Undersökningsskyldighet	34
5.3.1 RRK R76 1:81	34
5.3.2 RÅ 1979 Aa 84	35
5.3.3 Kommentarer till rättsfall	35
6. Kommentarer ifrån skatteverket	37
6.1 Utdrag ur Skatteverkets diskussion om undersökningsskyldigheten	37
6.2 Analys av Skatteverkets uppfattning	40
7. Sammanfattande analys och egna kommentarer	42
7.1 Sammanfattande analys	42
7.2 Egna kommentarer och personliga reflektioner	44
7.3 Uppslag till fortsatt forskning	45
Referenser:	46

# 1. Inledning

## 1.1 Bakgrund till ämnet

Varje år i början av Maj är det naturligt för alla att lämna in sin skattedeklaration. Vi får oftast en förtryckt blankett som antingen lämnas in som den är eller kan vi göra ändringar och komplettera de förtryckta uppgifter som lämnats in till Skatteverket.

Vid varje inkommen deklARATION har Skatteverket en utredningsskyldighet att granska de uppgifter som lämnas in. Denna granskning kan naturligtvis endast leda till två eventuella beslut. Antingen godkänns deklARATIONEN eller accepteras inte de uppgifter som lämnats in och då krävs det kompletteringar för att Skatteverket skall ompröva beslutet.

Vad som diskuteras både i media och internt hos Skatteverket är hur denna utredningsskyldighet skall uppfyllas. Dels för att följa den lagstiftning som finns och dels för att trygga rättssäkerheten hos de personer som blir drabbade av eftertaxering. Det finns några olika faktorer som måste vara uppfyllda för att Skatteverket skall få lov att öppna upp ett gammalt ärende och besluta om eftertaxering.

Detta arbete kommer att fokusera på Skatteverkets utredningsskyldighet vid eftertaxering. En central fråga som ofta återkommer i arbetet är vad som egentligen krävs för att utredningsskyldigheten skall vara uppfylld? En viktig följdfråga är om Skatteverkets uppfattning stämmer överens med lagstiftningen? För att kunna utreda om utredningsskyldigheten är uppfylld måste man också se vilka juridiska krav som måste vara uppfyllda för att utreda på nytt och därmed eventuellt komma fram till eftertaxering.

## 1.2 Metod

Jag kommer att använda mig av problemorienterad diskussion. Målet är att utifrån lagar samt praxis som är framtagit se om dessa stämmer överens med Skatteverkets hantering av ärenden. (Eriksson, Wiedersheim, sid 20)

## 1.3 Material

Grunden för detta arbete ligger i taxeringslagen samt dess förarbeten. Genomförandet av denna lagstiftning har lett till ett antal domar i ämnet och utifrån dessa domar har det skapats ett arbetssätt hos Skatteverket. Man får naturligtvis inte glömma bakgrunden till lagstiftningen och dess mening och betydelse. Därför kommer jag också att ta upp de propositioner som skapade denna lagstiftning.

Detta arbete kommer att innehålla lagtexter ifrån taxeringslagen samt rättsfall och utdrag ur propositioner för att förklara avsikten med lagstiftningen. Stora delar av informationen i arbetet kommer ifrån litteratur i ämnet samt av domstol skapad rättspraxis.

## 1.4 Uppläggning av Arbetet

Kapitel 2 kommer att ge en kortfattad bakgrundsinformation om de delar som kommer att tas upp i detalj senare i arbetet. Här finns bakgrundsinformation samt beskrivningar av ord och uttryck. Detta kapitel beskriver utredningsskyldigheten och eftertaxering i allmänna ordalag

Kapitel 3 startar med en beskrivning av Skatteverkets utredningsskyldighet samt den skatteskyldiges upplysningsplikt. Sedan fortsätter jag att beskriva vad som krävs för att skatteverket skall kunna besluta om eftertaxering. Här finns också en detaljerad beskrivning om skillnaderna mellan omprövning och eftertaxering.

I kapitel 4 diskuteras taxeringslagen mer i detalj. Vad innehåller denna lag samt hur tolkas och används paragraferna av Skatteverket? Här finns en noggrann beskrivning och diskussion av de kapitel i taxeringslagen som Skatteverket använder vid eftertaxering.

I Kapitel 5 kommer jag att ta upp och diskutera relevanta rättsfall som tydligt visar vad som menas med olika begrepp. Sex stycken rättsfall kommer att presenteras i detta kapitel. Rättsfallen kommer att delas upp i tre olika kategorier med två fall i varje. Detta för att visa vad Regeringsrätten har beslutat och därmed vilken rättspraxis som skapats.

I kapitel 6 kommer jag att ta upp och diskutera Skatteverkets syn på eftertaxering samt deras syn på sin utredningsskyldighet.

Kapitel 7 kommer att innehålla en analys av utredningsskyldigheten och upplysningsplikten. Här kommer jag att se på taxeringslagen och specifikt på de delar som behandlar eftertaxering. Avslutningsvis kommer jag att analysera de olika faktorer och den information som framkommit i tidigare kapitel.

I kapitel 8 kommer jag att ge mina synpunkter samt avslutande kommentarer till problematiken kring eftertaxering.

## 1.5 Avgränsningar

Detta arbete är fokuserat på de faktorer som kan leda till eftertaxering i ett enskilt ärende. Jag kommer inte att ta upp hur en eventuell fortsättning av ärendet kommer gå till efter det att Skatteverket har beslutat om eftertaxering. Jag kommer inte heller att ta upp de eventuella påföljder som beslutet kommer att ge. Arbetet kommer endast att innefatta själva vägen mellan deklarationens inlämnande fram till Skatteverkets beslut om eftertaxering. Detta arbete inriktar sig mot privat personer och därmed kommer alla exempel och hänvisning att vara till privat personer och deras självdeklaration. Företag och andra organisationer kommer inte att omfattas av arbetet.

Till eftertaxering följer också i vissa fall skattetillägg. Jag kommer endast att nämna skattetillägg någon gång i slutet av arbetet i kapitel sju.



## 1.6 Allmänna kommentarer angående ordval och skrivsätt

Jag har under hela arbetet konsekvent använt några grundläggande ordval samt skrivsätt. De presenteras här.

1. I de flesta böcker samt i lagstiftningen hänvisas det till skattemyndigheten. Denna organisation har idag bytt namn till Skatteverket. Därför har jag använt detta nya namn genom hela arbetet. Detta även i stycken som är direkt citat ifrån lagstiftning och förarbeten där förändring i normala fall inte får förekomma.

2. Jag har under hela arbetet försökt att använda könsneutrala ord som exempelvis ”den skatteskyldige” istället för han eller hon. I några fall har detta inte varit möjligt utan då har jag valt att använda orden ”han” eller ”hans”. Detta endast av skrivtekniska skäl.

3. Jag har under hela arbetet valt att sätta alla texter ifrån antingen lagbok eller förarbeten inom citat tecken.

4. Jag har valt att skriva alla lagparagrafer med siffror och därmed ignorerat att låga tal i normala fall skall skrivas med bokstäver.

5. Jag har endast använt en förkortning när det gäller rättsfallen i kapitel 5.

RR står för Regeringsrätten

## 2. Bakgrund och historik i ämnet

### 2.1 Inledning och bakgrund

Varje år i månadsskiftet april/maj lämnar vi våra självdeklarationer till Skatteverket för utredning och godkännande av inkomster och ekonomiska transaktioner som gjorts under taxeringsåret. Dagens moderna teknik har gjort det lättare för oss som privatpersoner att lämna in vår självdeklaration. Vi kan idag godkänna alla uppgifter via Internet, telefonsamtal samt även genom ett enkelt SMS. Vi kan enkelt ladda ner e-legitimationen och därmed kan vi bekräfta uppgifter via Internet utan att skriva på och skicka iväg ett enda papper. Allting kontrolleras och godkänns via förtryckta koder.

Tekniken har gjort det lättare för oss privatpersoner men har det blivit lättare för Skatteverket som skall granska deklARATIONERNA? De har ett ansvar att granska och godkänna deklARATIONER på samma sätt som förr. För Skatteverket är din deklARATION endast en i mängden som skall behandlas men för dig är den viktigaste av dem alla. Vad är det då som säger att just din deklARATION blir behandlad som den skall? Taxeringslagen säger att alla deklARATIONER skall granskas och utredas. Detta är ytterst viktigt om det i efterhand skulle uppstå några problem med din deklARATION.

Vad är det då som är viktigt med granskning och utredning? Skatteverket har en undersökningsskyldighet att granska din deklARATION på ett korrekt sätt. Har de uppfyllt sin undersökningsskyldighet kan de i efterhand besluta om eftertaxering. Har man däremot brustit i denna skyldighet kan de inte heller besluta om eftertaxering. Därför är det idag vanligt att det blir en diskussion och möjligen även rättsligt efterspel om det uppstår en konflikt mellan en skatteskyldig och skatteverket i frågan om utredningsskyldigheten är uppfylld eller inte. (Almgren, Leidhammar, sid 57)

Den stora frågan är vad som egentligen krävs för att Skatteverket skall kunna besluta om eftertaxering? Det är detta som jag skall försöka ge svar på. Jag kommer vidare i detta kapitel att i korthet förklara olika begrepp som exempelvis utredningsskyldighet, upplysningsplikt samt de lagar som används. Dessa begrepp kommer att behandlas mer noggrant i senare kapitel.

## 2.2 Grundläggande Lagar

### 2.2.1 Taxeringslagen

Taxeringslagen beskriver och styr hur Skatteverket skall bedöma och fastställa underlaget för att ta ut skatt eller annan avgift. Till grund för denna bedömning finns de uppgifter som vi lämnar in i vår självdeklaration och de övriga kontrolluppgifter som framkommer vid Skatteverkets granskning. Underlaget för att ta ut skatt bestäms genom ett taxeringsbeslut. Här finns det också reglerat vem som skall fatta olika beslut och vart man skall vända sig vid problem. (Almgren, Leidhammar, Sid 41-42)

## 2.3 Upplyningsplikt/Undersökningsskyldighet

### 2.3.1 Upplyningsplikt

I taxeringslagens 3 kapitel hänvisas det till ”den skatteskyldiges upplyningsplikt”. Med detta menas att man som skatteskyldig måste upplysa Skatteverket om alla olika inkomster och transaktioner man har haft och gjort under taxeringsåret. Vi har en skyldighet att rätta, ändra, ta bort eller lägga till uppgifter på vår självdeklaration så de uppgifter som lämnas in till Skatteverket är korrekta. Vi har sedan i efterhand en fortsatt upplyningsplikt när det gäller kompletterande uppgifter som antingen inkommer till dig själv eller de som Skatteverket frågar efter.

Taxeringslagen skiljer på tre olika kategorier av felaktigheter och brott mot upplyningsplikten. Dessa är oriktigt yrkande, öppet yrkande samt oriktig uppgift. Endast den tredje av dessa, oriktig uppgift, kan komma att leda till eftertaxering. Dessa tre kategorier kommer jag att beskriva noggrannare i senare kapitel. Är man tveksam till hur någon uppgift skall bedömas eller redovisas måste man noga förklara vad som gjorts och varför man gjort på detta sätt. Har man öppet redovisat en uppgift är upplyningsplikten uppfylld enligt taxeringslagens 4 kapitel. (Handledning för taxeringsförfarandet, sid 379)

Upplysningsplikten har lett fram till att man lägger mycket av bevisbördan på den skatteskyldige. Har han på något sätt skrivit fel eller oklart är det mycket stor chans att detta kommer att leda till eftertaxering. Alla fel som inte är uppenbart felaktiga leder till möjlighet för eftertaxering. Detta är naturligtvis någonting som försämrat den skatteskyldiges chanser vid avgörande i domstol. Vid uppenbara fel kan man alltid hävda Skatteverkets undersökningsskyldighet och det har i några rättsfall visat sig hålla i Regeringsrätten.

### 2.3.2 Undersökningsskyldighet.

Skatteverket har enligt taxeringslagen en utredningsskyldighet gällande granskningen av våra deklamationer. Vad som menas med detta finns enkelt och kortfattat beskrivet i taxeringslagens 3 kapitel 1 paragraf ”Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda”. Problemet är egentligen vad som menas med ”tillräckligt utredda”. Man kan kortfattat beskriva detta med att säga att Skatteverket skall granska, utreda, kontrollera och slutligen godkänna eller underkänna de uppgifter som vi lämnat in i vår självdeklaration. (Proposition 1977/78:136)

Utvecklingen idag går mot att Skatteverket anser att allt fler handlingar skall skickas in med deklamationen har detta lett till att allt fler skickar in större bilagor. Denna utveckling beror på att om man kan hävda att uppgiften står i bilagan kan det räcka för att domstolen skall anse att Skatteverket inte har fullgjort sin undersökningsskyldighet. Det finns idag fall där personer har skickat in 20-25 sidor med räkenskapsmaterial bara för att kunna hävda att uppgiften antingen fanns i papperna eller att de lätt kan beräknas utifrån dessa.

I taxeringslagen som styr utredningsskyldigheten måste Skatteverkets handläggare misstänka felaktighet vid granskningen för att starta en utredning. Kan man inte misstänka fel behöver inte Skatteverket utreda deklamationen (Taxeringslagen 3 och 4 kapitel). Skatteverkets utredare och handläggare följer då de uppgifter som framkommer i deklamationen.

## 2.4 Kommunikation Skatteverket/skatteskyldig

Den första kommunikationen som uppkommer i ett deklarationsärende är naturligtvis att den skatteskyldige godkänner och skickar in sin självdeklaration. Godkänns denna utan utredning kommer det tillbaka ett besked på slutgiltig skatt och sedan avslutas det hela med antingen en utbetalning eller inbetalning av det belopp som fattas. Vidare kommunikation i ett skatteärende förekommer endast om någon av parterna anser att någonting är felaktigt i deklarationen eller i det beslut som leder fram till slutgiltig skatt för taxeringsåret.

Om Skatteverket anser att det är felaktigheter i din deklaration skall du som skatteskyldig alltid få en chans att yttra dig i frågan innan beslut fattas. Syftet med detta är att Skatteverket skall utreda och inhämta mer information ifrån dig som skatteskyldig innan slutligt avgörande. Detta därför att båda parter skall ha framfört sina argument och att den skatteskyldiges åsikter skall ha granskats innan beslut fattas.

Det finns också enstaka fall där skatteverket inte behöver kommunicera med den skatteskyldige inför ett slutgiltigt beslut. I förarbetet till taxeringslagen står det följande om kommunikationen mellan skatteskyldig och skatteverket:

”När beslutet avser ändringar av så självklar karaktär att ett yttrande av den skatteskyldige inte skulle medföra ett bättre beslutsunderlag.”

Huvudanledningen till onödig kommunikation är om beslutet är till den skatteskyldiges fördel. Då behöver inte Skatteverket meddela i förväg utan skickar endast beslut. Detta känns riktigt eftersom få personer kommer att överklaga ett positivt beslut. Andra anledningar kan vara olika tekniska beslut om taxeringsåtgärder.

Man kan dra slutsatsen att kommunikation är absolut nödvändig om ett beslut skall fattas till den skatteskyldiges nackdel. Detta oberoende hur beslutet togs. Skatteverket har alltid en skyldighet att informera om ökade avgifter eller ökad total skatt.

## 3. Översikt och förklaring av Begrepp

### 3.1 Krav på utredningsskyldighet

Det är klarlagt att det är Skatteverkets ansvar att se till att alla ärenden blir tillräckligt utredda (Taxeringslagen 3 kapitel). Det huvudsakliga syftet med denna skyldighet är naturligtvis att säkerställa ett bra beslutsunderlag samt att uppfylla kravet på en rättvis och likformig taxering. I normala fall fattas beslut endast genom de uppgifter som den skatteskyldige lämnat i sin självdeklaration eller genom andra skriftliga handlingar utan att någon särskild utredning vidtas av Skatteverket.

Syftet med en utredning är att klarlägga relevanta förhållanden och ta fram de faktiska förutsättningarna. Skatteverket har i enlighet med 1 kapitlet i regeringsformen att beakta allas likhet inför lagen samt att iakttaga saklighet och opartiskhet.

Utredningarna skall göras objektivt och ta hänsyn till alla olika aspekter. Skatteverket skall också ta fram riktlinjer som stödjer och främjar det allmännas intresse i olika skattefrågor. Skatteverket har idag inte de resurser som krävs för att kunna utreda alla deklamationer på samma sätt. Skyldigheten att utreda måste således anpassas till de resurser som Skatteverket har till sitt förfogande. Denna brist på resurser kan leda till att Skatteverket bryter mot taxeringslagens 3 kapitel 1 §, nämligen ”att alla ärenden skall bli tillräckligt utredda”.

Skatteverkets utredningsinsats styrs av ärendets karaktär samt hur bevisbördan vid eventuella felaktigheter ser ut. Frågan om vem som skall kunna bevisa vad och vilken styrka bevisningen kräver för att ett visst beslut skall kunna fattas är av stor vikt. Tvister som skatteverket tror att det finns stor chans att förlora vid en rättslig prövning eller fall där man anser de resurser som krävs inte står i proportion till felet kommer man att släppa och därmed i slutändan godkänna. Tvister som släpps på detta sätt är oftast fall där man har svårt med bevisbördan eller svårigheter att hävda undersöknings skyldigheten. I dessa fall är det ofta skillnad mellan vad den enskilde handläggaren anser som bevis mot var den juridiska enheten som driver fallen anser hålla vid en prövning i domstol. (Alm Bloom, E - Internmaterial ifrån skatteverket)

Skatteverkets skyldighet att fullgöra sin utredningsskyldighet kan anses vara fullgjord på många olika sätt beroende på dess omständigheter. Utgångspunkten är emellertid alltid att varje ärende skall handläggas enkelt och snabbt men utan att säkerheten eftersätts. (Alm Bloom, E - Internmaterial ifrån skatteverket)

Som tidigare beskrivits är det ett krav på uppmärksamhet ifrån Skatteverkets sida vid granskning och utredning. De har ett ansvar för att ofullständiga och felaktiga uppgifter som lämnats utreds enligt gällande lagstiftning. Men granskning och utredningsskyldigheten ställs också mot upplysningsplikten som den skatteskyldige har gentemot Skatteverket. Har Skatteverket utrett felaktigt material kan man alltid i efterhand besluta om eftertaxering eftersom det då anses att den skatteskyldige inte har utfört sin upplysningsplikt. (Handledning för taxeringsförfarandet sid 388-389)

## 3.2 Oriktigheter i en deklARATION

Skatteverket skiljer enligt taxeringslagen samt rättspraxis på olika oriktigheter i en deklARATION. De oriktigheter som den skatteskyldige försöker dölja och de oriktigheter som sker öppet. För att Skatteverket skall kunna besluta om eftertaxering krävs det att den skatteskyldige medvetet eller omedvetet lämnar felaktigheter på ett dolt sätt (Tollerz, sid 42). Jag kommer här nedan att mer i detalj förklara vad som menas med dessa begrepp och vad som skiljer dem åt.

### 3.2.1 Oriktigt Yrkande / Öppet Yrkande

Med oriktigt yrkande menas att den skatteskyldige i sin deklARATION har lämnat klara och tydliga anledningar och hänvisningar till ett specifikt yrkande. Det är då inte frågan om att försöka dölja eller förfalska uppgifter utan att öppet yrka på ett avdrag med alla uppgifter till Skatteverkets kännedom. Med öppet yrkande menas att det inte föreligger någon oriktig uppgift om den skatteskyldige öppet och på ett tydligt sätt yrkar exempelvis avdrag för en viss sak trots detta strider mot lag eller praxis.

Godkänns detta yrkande av Skatteverket kan det inte leda till eftertaxering eftersom Skatteverket då kan anses ha fattat ett beslut med tillräckliga uppgifter och information i det specifika ärendet. Detta gäller också om den skatteskyldige öppet har redovisat en uppgift till ett ifrågasatt värde eller omfattning. (proposition 1955:160)

Det finns ett antal grundläggande rättsfall som beskriver de olika förhållanden som gäller för att en uppgift skall anses som öppen. I ett av rättsfallen (RÅ1967 Ref. 50) deklarerade en man sin inkomst av en fastighet enligt konventionell metod på avsedd blankett istället för enligt schablonmetoden. Enligt gällande lag och praxis skulle schablonmetoden ha använts men eftersom mannens egna uträkningar som lämnats kunde anses vara korrekta ansågs detta inte kunna leda till eftertaxering. Regeringsrätten ansåg att de uppgifter som lämnats in var öppna och att de med lätthet kunde ha räknats om enligt schablonmetoden.

I ett annat fall fick en man en lotterivinst som skattefri inkomst. Vinster ifrån svenska lotterier är skattefria men i detta fall kom vinsten ifrån ett utländskt bolag och då är denna skattepliktig. Detta framgick dock klart och tydligt i de handlingar som lämnats in till Skatteverket att vinsten kom ifrån utlandet och att de skulle vara en skattepliktig inkomst. Detta ansågs inte heller vara grund till eftertaxering eftersom detta redovisats helt öppet och Skatteverket kunde klart se var pengarna kom ifrån.

Man kan utifrån de rättsfall som finns när det gäller öppet yrkande dra slutsatsen att så länge de uppgifter som man presenterar och deklarerar är tydliga och noggrant beskrivna kommer dessa att falla under kategorin öppet yrkande. Dessa uppgifter skall också vara så tydliga och förklarande att Skatteverket borde ha uppfattat dessa vid en granskning av deklARATIONEN. Faller uppgifterna man lämnat under kategorin ”öppet yrkande” kan de inte vid ett senare tillfälle bli föremål för granskning om eventuell eftertaxering.



### 3.2.2 Oriktig Uppgift

För att ett beslut om eftertaxering skall kunna fattas och genomföras krävs det enligt taxeringslagens 4 kapitel 16-18 § att någon av de tre förutsättningar här under är uppfyllda. Dessa tre är:

1. ”Att den skatteskyldige i sin självdeklaration på ett eller annat sätt lämnat en oriktig uppgift eller helt/delvis inte lämnat någon självdeklaration, uppgift eller annan handling trots att han är skyldig att lämna dessa uppgifter”.
2. ”Den oriktiga uppgiften eller avsaknaden av sådan uppgift skall ha medfört att det beslut som fattats har blivit felaktigt på grund av denna oriktighet eller avsaknad”.
3. ”Det måste finnas ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften eller avsaknaden av denna och det beslut om taxering som beslutats av Skatteverket”.

Naturligtvis kan det i många fall vara svårt för Skatteverket att avgöra om en uppgift skall bedömas som oriktigt yrkande eller oriktig uppgift. I några fall är den skatteskyldiges deklARATION så komplicerad att det kan vara svårt att få fram alla uppgifter. Detta kan då bedömas som oriktig uppgift eftersom det saknas information enligt punkt 1 ovan. I en sådan situation är den avgörande faktorn om de uppgifter som lämnats in är klara och tydliga eller om uppgifter helt eller delvis saknas.

Kommer man fram till i utredningen att ytterligare information är nödvändig för att kunna bedöma fallet kan inte Skatteverket anse avsaknaden av uppgifter som en anledning till eftertaxering. Detta därför det anses som en del av Skatteverkets utredningsskyldighet att få fram alla uppgifter som man anser sig behöva för att kunna fatta ett beslut i ärendet. (Almgren, Leidhammar sid 57) Har det däremot varit omöjligt att se och tolka felaktigheter i deklaramaterialet kan naturligtvis inte Skatteverket ha ansetts brustit i sin undersökningsskyldighet. Vid en sådan situation finns det möjligheter för Skatteverket att eftertaxera eftersom den skatteskyldige då har brustit i sin upplysningsplikt. Den stora svårigheten är gränsdragningen mellan upplysningsplikten hos den skatteskyldige och undersökningsskyldigheten hos Skatteverket.

Det har ingen betydelse om den oriktiga uppgiften lämnats in uppsåtligt eller av oaktsamhet. I båda fallen anser Skatteverket med stöd av taxeringslagen att man har fått in felaktiga uppgifter och kan därmed eftertaxera enligt gällande lagstiftning (Handledning för taxeringsförfarandet sid 371).

### 3.3 Omprövning/Eftertaxering

Med stöd av de uppgifter som finns i deklARATIONEN skall Skatteverket fatta ett taxeringsbeslut som grundar sig på de uppgifter som finns i deklARATIONEN. Med taxeringsbeslut menas ”fastställelse av underlag för att ta ut skatt och avgifter” (Taxeringslagen 2 Kapitel). Av taxeringslagen framgår det att ett beslut som leder till årlig taxering eller taxeringsåtgärder skall anses som taxeringsbeslut. Detta innebär att Skatteverket antingen kan fatta ett beslut som helt överensstämmer med de uppgifter som finns på deklARATIONEN eller kräver man komplettering av dessa uppgifter. Godkänns deklARATIONEN utan anmärkningar fastställs personens slutgiltiga skatt under taxeringsåret och beslut om taxering skickas ut.

#### 3.3.1 Omprövning

Det finns tre olika typer av omprövningsbeslut. Dessa är ”omprövning på begäran av den skatteskyldige”, ”omprövning efter överklagande” samt ”omprövning på initiativ av Skatteverket”. Vart och ett av dessa fall finns beskrivna i taxeringslagen och behandlas delvis olika. (Almgren, Leidhammar sid 48).

Det finns mycket material och rättsfall angående hanteringen av dessa situationer men eftersom detta arbete är fokuserat på eftertaxering kommer jag inte vidare att diskutera omprövningsbeslut

### 3.3.2 Eftertaxering

Reglerna för om och hur eftertaxering får lov att ske finns i taxeringslagens 4 kapitel. Med eftertaxering menas att Skatteverket kan gå in och ändra en redan fastställd deklARATION i efterhand. Eftertaxering kan ske upp till fem år efter det att beslut fattats. Den vanligaste orsaken till eftertaxering är att den skatteskyldige lämnat oriktiga uppgifter i sin deklARATION. Dessa uppgifter skall naturligtvis vara till den skatteskyldiges fördel. Han måste ha gjort en ekonomisk vinst på de felaktiga uppgifterna.

Det finns tre grundförutsättningar för att eftertaxering skall kunna ske. (Almgren, Leidhammar sid 54-55) Dessa tre är:

1. Inga tidigare beslut om eftertaxering får ha fattats i samma fråga
2. Eftertaxeringen måste avse belopp av betydelse
3. Beslutet får inte framstå som oskäligt

Här nedan följer en mer noggrann genomgång av det tre förutsättningarna.

1. Inga tidigare beslut om eftertaxering får ha fattats i samma fråga

Ser man till den första punkten om beslut i frågan kan detta anses som naturligt. Det är omöjligt för Skatteverket att fatta ett nytt beslut om eftertaxering i samma fråga två gånger. Detta kan man endast göra när det gäller ett omprövningsbeslut. En av avsikterna är att den skatteskyldige inte skall komma i ett sämre läge vid senare beslut (Handledning för taxeringsförfarandet, sid 479). Skatteverket anser att det skall bli samma beslut vid lika förutsättningar oavsett när eller var beslutet fattas. Det finns däremot inga hinder för Skatteverket att fatta två beslut om eftertaxering gällande samma deklARATION och år om det gäller olika felaktigheter.

## 2. Eftertaxeringen måste avse belopp av betydelse

Punkt två gällande belopp av betydelse är även detta ganska klart vad som avses. I proposition 1989/90:74 står där bland annat att:

”Skatteverkets resurser skall inriktas på väsentligheter. Omprövningen av beslut eftertaxeringsvis bör normalt förutsätta att ändringen avser en tämligen betydande felaktighet. Det bör därför för eftertaxering krävas att den avser belopp av någon betydelse. Kravet bör dock inte gälla följdändringar”.

I denna proportion diskuteras vidare vad som kan anses som betydande belopp. Man kommer fram till att ”vid eftertaxering för inkomst bör beloppet normalt röra sig om cirka 5000 kronor taxerad inkomst för att kunna anses vara av någon betydelse”. Från och med 1992 års taxering fastställs denna gräns för fysiska personer. Det i proportionen angivna beloppet cirka 5000 kronor gäller för förvärvsinkomst, inkomst tjänst, kapitalinkomst näringsverksamhet samt vis avslutning av dödsbon. Skatteverket har satt rekommendationer på gränser för olika skatter och avgifter utifrån vad som kan anses vara ”ett betydande belopp”. Detta har gett att eftertaxering avseende förmögenhet eller underlag till fastighetsskatt skall vara ett belopp på cirka 100 000. Eftertaxeringsgränsen för mervärdesskatt ligger på cirka 2500 kronor. Dessa två belopp har tagits fram efter diskussioner om vad som kan anses vara ett betydande belopp för att tillfredställa de krav som sattes i propositionen.

Enligt samma utredning av skatteverket skall många små mindre belopp slås samman och sedan gäller den sammanlagda summan för att se om det finns grund för eftertaxering. Har exempelvis en privat person lämnat en oriktig uppgift på 3000 kronor i inkomst kapital samtidigt som 4000 kronor i inkomst tjänst kommer båda uppgifterna att leda till eftertaxering eftersom de tillsammans överskrider 5000 kronor

## 3. Beslutet får inte framstå som oskäligt

Enligt 4 kapitlet i taxeringslagen finns det hinder för eftertaxering om ett sådant beslut kan anses som oskäligt. Detta finns beskrivet och utarbetat i proposition 1991/92:43. Här finns bland annat följande uttalande:

”Det är inte möjligt att entydigt bestämma de omständigheter som kan medföra att ett eftertaxeringsbeslut skulle te sig uppenbart oskäligt. Vid bedömandet av om ett eftertaxeringsbeslut skulle framstå som oskäligt spelar tidsaspekten en väsentlig roll. En eftertaxering är naturligtvis inte oskälig enbart därför att beslut meddelas sent under det femte året efter taxeringsåret”.

En del av vad som kan anses som oskäligt ligger i tidsaspekten. Tiden diskuterades redan i den gamla taxeringslagen. Man kom fram till att fem års tidsfrist var acceptabelt och att detta kunde anses som skälig tid. Efter utgången av det femte taxeringsåret efter inlämnandet av original deklARATIONEN kan man inte idag eftertaxera någon enskild person eller företag. Avslutningsvis när det gäller oskälighet kan man säga att tillämpningen av oskälighetsreglerna skall användas endast om det finns synnerliga skäl. Detta eftersom eftertaxering är ett instrument för att i efterhand rätta en deklARATION och se till att rätt skatt betalas

## 4. Lagar i detalj

### 4.1 Taxeringslagen

#### 4.1.1 Inledande beskrivning

Taxeringslagen används vid fastställelse av underlaget för taxering. I dess inledande kapitel finns det uppräknat alla de lagar som är sammankopplade med taxeringslagen. Här fastställs det också att uppgifter i självdeklarationen skall ligga till grund för taxeringsbeslut. Kapitel 2 beskriver vem som har befogenhet att utreda skatteärenden samt vilken myndighet som har beslutanderätten i olika frågor.

#### 4.1.2 Kapitel 3 Utredning i taxeringsärenden

Detta kapitel tar upp Skatteverkets utredningsskyldighet samt revision.

Paragraf 1 är en grundläggande paragraf som jag tidigare citerat:

”Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda”.

Denna paragraf har vållat mycket diskussion och arbete för domstolar. För att få klarhet i vad som menas måste man vända sig till förarbetena för att få lagstiftarens avsikter. Dessa finns presenterade i kapitel 3.

Paragraf 2 är också en grundläggande paragraf och handlar om kommunikationen mellan Skatteverket och den skatteskyldige. Här står det att:

”Den skatteskyldige skall ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt.”

Med detta avses att om Skatteverket anser att det är felaktigheter i din deklaration skall du som skatteskyldig alltid få en chans att yttra dig i frågan innan beslut fattas. Syftet är att Skatteverket skall utreda och inhämta ytterliggare information ifrån dig som skatteskyldig innan slutligt avgörande. Förhållandet gällande kommunikation Skatteverket/skatteskyldig finns i kapitel 2.

Paragraf 5 och 6 tar upp hur och till vem upplysningar måste lämnas. Här fastställs Skatteverkets rätt att inhämta upplysningar ifrån den skatteskyldige för att säkerställa att hans deklARATION är sanningsenlig.

#### 4.1.3 Kapitel 4 Taxeringsbeslut

Detta är det huvudsakliga kapitel i taxeringslagen som behandlar omprövning samt eftertaxering.

Paragraferna 2 till 6 tar upp årlig taxering. Här står det att beslut om taxering skall fattas på grundval av de uppgifter som skickats in till Skatteverket under föregående taxeringsår. Här finns det en viktig paragraf när det gäller eftertaxeringsbeslut. I paragraf 6 står det att: ”Skatteverket får avstå från att vid taxeringen avvika från en deklARATION, om avvikelserna skulle avse endast ett mindre belopp”.

Denna paragraf är sammankopplad med vad som diskuteras i förarbetena om mindre belopp. Här kan man konstatera att lagstiftarens avsikter med mindre belopp blev inskrivna i taxeringslagen samt att de belopp som diskuteras fastställdes av domstol som rättspraxis.

Paragraf 7 och 8 tar upp omprövning. Här fastställs det att Skatteverket måste ompröva beslut om den skatteskyldige överklagar taxeringsbeslutet eller om det finns andra skäl att göra så. Det vill säga om det inkommer ytterliggare uppgifter som förändrar taxeringen. Paragraf 8 fastställer dock att Skatteverket inte får ompröva ett beslut som fattats av allmän förvaltningsdomstol.

#### 4.1.4 Eftertaxering

##### Paragraf 15

”Skatteverket får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skatteskyldige efter den tid som anges i 14 § under de förutsättningar och på det sätt som anges i 16-22 § (eftertaxering)”.

För att kunna förstå denna paragraf måste man se i 14 § angående de tidsbegränsningar som finns. Denna säger att omprövningsbeslut inte får fattas efter utgången av året efter beskattningsåret om beslutet är till nackdel för den skatteskyldige. Denna paragraf ger Skatteverket möjlighet att i efterhand ändra ett taxeringsbeslut även om det är efter utgången av året efter taxeringsåret. Denna paragraf skall kopplas samman med tiden för eftertaxering i paragraf 19.

##### Paragraf 16

Eftertaxering får ske om den skatteskyldige

1. i självdeklarationen eller på annat sätt under förfarandet lämnat en oriktig uppgift
2. lämnat oriktig uppgift i mål om självdeklaration
3. Underlåtit sig att lämna självdeklaration

Här nämns alla tre rekvisiten för eftertaxering Endast en av dessa tre punkter måste vara uppfylld för att skattverket skall kunna besluta om eftertaxering. Det nämns i punkt 1 och 2 att oriktig uppgift är den viktigaste faktorn vid beslut om eftertaxering. Detta stämmer överens med lagstiftarens avsikter i förarbetena till taxeringslagen. Vad som kan anses som oriktig uppgift finns beskrivit i kapitel 3.

##### Paragraf 17

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende
2. när kontrolluppgift som skall lämnas saknats eller varit felaktig
3. när ändring i ett taxeringsbeslut föranleds av beslut enligt 13§ andra stycket 1-4



Punkt 1 ovan kan kännas ganska naturlig. Att man i efterhand skall kunna ändra och korrigera felskrivningar ifrån båda sidor. Punkt 2 hör ihop med rekvisiten i paragraf 16. Om uppgift saknas anses det som skäl att senare korrigera dessa i efterhand för att nå rätt resultat och därmed rätt skatt. Punkt 3 hör ihop med omprövningsbeslut gällande tidsaspekten vid domstolsavgöranden. I 13 § står det att tidsperioden gällande omprövning inte skall gälla om tvistemål angående omprövningsbeslutet går till domstolsprövning. Skulle tidsgränsen fem år gälla vid eftertaxering betyder det att domstolsavgörandet inte fick gå utanför denna satta tidsgräns. Detta kan anses som orimligt eftersom den skatteskyldig automatiskt skulle vinna ett mål om tiden för ärendet gick ut. Därför gäller inte tidsperioden om ett ärende ligger för beslut hos domstol.

#### Paragraf 18

”Eftertaxering enligt 16 § samt 17 § får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. Eftertaxering får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt”

Här nämns oskälighetsaspekten igen. Den finns med i alla tre beslut som kan fattas av Skatteverket gällande din deklaration nämligen, grundbeslut, omprövningsbeslut och eftertaxeringsbeslut. Man slår fast att ett beslut inte får vara oskäligt oavsett vilken typ av beslut det är. Man har i efterhand beslutat vilka belopp som anses vara oskäliga och dessa finns beskrivna i kapitel 3.

#### Paragraf 19

”Skatteverkets beslut om eftertaxering skall meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret om inget annat anges i 20-22 §.

Denna paragraf är mycket tydlig gällande den tidsperiod som Skatteverket kan besluta om eftertaxering. Paragraf 20-22 behandlar tidsgränser vid domstolsförhandlingar. (se paragraf 17)

#### 4.1.5 Analys Taxeringslagen

Dagens taxeringslag är ifrån 1990. Den innehåller sju kapitel där vart och ett av dem behandlar sin del av taxering. För eftertaxering gäller tredje och fjärde kapitlet. Skatteverkets utredningsskyldighet finns i 3 kapitlet 1-4 § och den skatteskyldiges upplysningsplikt finns i 5-6 §. Detta kan anses lite för någonting så invecklat och som skapat så mycket debatt. Taxeringslagens 4 kapitel 15-23 § behandlar eftertaxering

Skall man djupare gå in i taxeringslagen inser man att den säger mer än vad den visar. Den har några väldigt klara punkter. Ett exempel är då min kända favorit mening ”Skatteverket skall se till att alla ärenden blir tillräckligt utredda”. Taxeringslagen har väldigt tydliga avsikter samt målsättningar men vad som ligger bakom finns i propositionerna.

De viktigaste paragraferna enligt min mening är de som behandlar upplysningsplikten samt undersökningsskyldigheten. Oavsett vad man skriver om i denna uppsats kommer man alltid tillbaka till dessa två ord. Enligt min mening är taxeringslagen väl fungerande för att uppfylla de krav som samhället har, samt att säkra rättssäkerheten i olika ärenden. Lagen innehåller alla element som krävs för att en domstol skall kunna lösa konflikter mellan den skatteskyldige och Skatteverket. Enligt min mening reglerar taxeringslagen båda parternas rättigheter och skyldigheter samt visar på ett klart och tydligt sätt vad som gäller vid en konflikt.

#### 4.1.6 Taxeringslagens Propositioner/Förarbeten

Det som möjligen kunde anses dåligt förklarat i taxeringslagen förklaras långt ner på detaljnivå i förarbetena. Här diskuteras de olika förutsättningar som krävs och hur dessa skall tolkas. Utredarna och skaparna av taxeringslagen har fokuserat mycket på uppgifterna som faktiskt står i deklarationen. Man håller i stora stycken med Skatteverket och anser att upplysningsplikten är viktig.

I proportion 1989/90: 74 står där bland annat att:

”Skatteverkets resurser skall inriktas på väsentligheter. Omprövningen av beslut bör normalt förutsätta att ändringen avser en tämligen betydande felaktighet. Det bör därför för eftertaxering krävas att den avser belopp av någon betydelse. Kravet bör dock inte gälla följdändringar”.

Här kan man se att det ändå finns utrymme för mindre fel i deklARATIONEN. Det talas också om oskälighet när det gäller mindre belopp. Detta finns även inskrivet i taxeringslagen. Författarna har gett Skatteverket en liten ventil där man kan släppa igenom fall som inte anses ha någon betydelse.

Fortsätter man att se på vad som gäller vid undersökningsskyldigheten skriver man klart och tydligt att Skatteverket skall utreda om det finns oklarheter. Men man lämnar få exempel på vad som avses med detta begrepp. Det känns som att beslutet om vad som var oklart helt låg hos Skatteverket. Därför satte Skatteverket upp riktlinjer för undersökningsskyldigheten och dessa anses idag ha blivit godkända efter ett antal domar i regeringsrätten som skapat den rättspraxis vi har idag.

Jag anser att förarbetena till taxeringslagen gynnar Skatteverket mer än den skatteskyldige. Det finns klarare riktlinjer för vad vi som privatpersoner måste göra för att hävda att vi uppfyllt upplysningsplikten än vad Skatteverket måste göra för att hävda undersökningsskyldigheten. Detta anser jag inte vara särskilt konstigt. Lagen är skapad för att kunna eftertaxera vid felaktigheter. Man har också försökt att täppa till felaktigheter i lagstiftningen som annars kunde utnyttjas. Så som lagstiftningen ser ut idag kan man eftertaxera i nästan alla situationer som inte faller under oskälighets reglerna

Att kräva högre bevisning av privat personer än av myndighet kan naturligtvis rubba förtroendet för lagen och det allmänna rättsmedvetandet. Därför skapades de tre oskälighets situationer som finns beskrivna i kapitel tre. Även beloppsspärren och att Skatteverket inte skall undersöka oskäliga ärenden är ytterliggare två exempel på att författarna på olika sätt har försökt att tillgodose den skatteskyldiges rättigheter.

Ser man till de rättsfall som finns kan jag avslutningsvis säga att enligt mig har man lyckats bra med de avsikter som fanns när man skapade taxeringslagen och som sedermera efter domar i Regeringsrätten skapade den rättspraxis vi har idag. Man ville skapa ett system där upplysningsplikten stod emot undersökningsskyldigheten och det har man lyckats med. De rättsfall som finns visar klart och tydligt att oklarheter i en deklARATION som bygger på oriktiga uppgifter oftast blir fällda och att det är mycket svårt att komma undan eftertaxering vid klara felaktigheter.

#### 4.1.7 Kommentarer om lagstiftarens avsikter

Lagstiftarna har fokuserat på sanningshalten i de uppgifter som lämnats i deklARATIONEN. De har skapat klara regler gällande vad som anses vara oriktig uppgift. Dom har sedan följt upp med lagförslag som gör att det i stort sätt alltid är möjligt att besluta om eftertaxering om den skatteskyldige har lämnat en felaktig uppgift. Lagstiftarna har därmed bidragit till att skifta fokuseringen ifrån Skatteverkets utredningsskyldighet till den skatteskyldiges upplysningsplikt. Eftersom mycket information idag ligger på databaser och är förtryckt på deklARATIONEN anser lagstiftaren att vi själva får ta ett större ansvar för förändringar. De anser vidare att den skatteskyldige alltid skall ha kontroll på sina uppgifter.

Utredningsskyldigheten hos Skatteverket anses vara uppfylld om handläggaren genom att se på deklARATIONEN inte kan hitta några uppenbara felaktigheter. I Skatteverkets handledning står det bland annat att ”det är inte Skatteverkets uppgift att lägga pussel”. Med detta menar Skatteverket att man inte vill ha olika uppgifter på olika sidor. Skall man ha med öppna yrkanden skall dessa vara på ett specifikt ställe och vara direkt knutna till en specifik post på deklARATIONEN

Lagstiftningen är i dessa fall på Skatteverkets sida. Det innebär att eftersom den skatteskyldige har skrivit under och godkänt deklARATIONEN, får han också stå för detta. Man lägger alltså mycket ansvar på den skatteskyldige.

Detta är då någonting som inte går ihop med min favorit mening i lagtexten:

”Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda.” Tillräckligt utredda kan alltså tolkas som ”om vi inte omedelbart finner några fel med dina uppgifter genom att granska deklARATIONEN har vi uppfyllt vår undersökningsskyldighet”.

Gränsen för utredningsskyldigheten ligger vid den mängd resurser det tar att granska en deklARATION. Författarna skriver i förarbetena att om Skatteverket använder mer resurser för att finna felet än vad det kostar att åtgärda det är det ett slöseri med resurser. Man kan lite syniskt säga att så länge du bara fuskar med små belopp är detta acceptabelt. Troligen kommer du också undan med fusket eftersom det tar för stora resurser att kontrollera just din deklARATION. Eftertaxering blir då ett instrument för att kunna rätta till tidigare felaktigheter inom en femårs period. Skatteverket skriver i sin handledning att ”eftertaxering är en möjlighet för det allmänna att i efterhand få rättelse i en skatteskyldigs taxering”. Detta är huvudargumentet till varför eftertaxering existerar.

## 5. Relevanta Rättsfall

Här i detta kapitel kommer jag att presentera sex rättsfall som har betydelse för fastställande av praxis samt rättsfall som tydligt visar innebörden av de olika faktorer som jag presenterat tidigare. Jag kommer först att presentera rättsfallet sedan några korta kommentarer kring detaljer i de olika fallen.

### 5.1 Rättsfall: Öppet Yrkande/Uppenbarliga Fel

#### 5.1.1 RÅ 1973 Fi 922

Här hade den skatteskyldige lämnat in en specifikation på aktieförsäljning under taxeringsåret på en blankett tillsammans med den normala deklARATIONEN. På denna specifikation stod alla försäljningar samt vinst/förlust på transaktionerna. Han hade dock endast fyllt i förlust av aktieförsäljning på deklARATIONEN. Inte den vinst som han hade gjort. Detta innebar att han fick hela avdraget för aktieförluster på sin deklARATION och förlusterna kvittades inte mot vinsterna som de skulle. Detta innebar att han fick ett för stort avdrag och betalade för lite skatt.

Skatteverket ville eftertaxera eftersom den skatteskyldige i detta fall hade betalt för lite skatt. De ansåg att mannen trots specifikationen inte hade uppfyllt sin upplysningsplikt eftersom han inte fyllt i vinsten på deklARATIONEN.

RR ansåg dock att detta var något som Skatteverket borde ha upptäckt om man granskat specifikationen som klart visade de rätta beloppen. De ansåg att det var ett misstag av mannen att inte fylla i vinsten men att han på ett klart och tydlig sätt visat alla transaktioner. Domstolen ansåg att Skatteverket hade brustit i sin undersökningsskyldighet och beviljade inte eftertaxering.

### 5.1.2 RÅ 1967 Fi 409

Här redovisade den skatteskyldige öppet att hon hade fri bostad av arbetsgivaren. Detta togs upp i deklARATIONEN och redovisades som ”Förmån av fri bostad 12 mån x 600 kr”. Det fanns ingen beskrivning om hur stor lägenheten var eller om det fanns fler förmåner.

Vid granskning i efterhand visade det sig att lägenheten hade fyra rum + kök och att hyran inkluderade fri värme. Skatteverket ansåg att 600 kronor var för lågt och höjde förmånsvärdet till 2100 kronor. Resultatet blev en eftertaxering på mellanskillnaden, det vill säga 12x1500 kronor.

RR följde i detta fall Skatteverket och menade att förmånsvärdet var för lågt. De ansåg att det fanns skäl till eftertaxering eftersom kvinnan inte hade redogjort detaljerna kring lägenheten. Hon hade endast lämnat in förmånsvärdet. Domstolen beviljade eftertaxering och slog fast Skatteverkets beräkning av förmånsvärdet.

### 5.1.3 Kommentarer till rättsfallen

Dessa båda fall har en viktig sak som skiljer dem åt. Nämligen öppenheten i yrkandet. Mannen i det första fallet hade uppenbarligen lämnat in en felaktig deklARATION genom att inte fylla i beloppet för sin aktievinst så denna kunde kvittas mot förlusten. Han hade dock öppet lämnat in en specifikation där beloppen stod.

Ser man till kvinnan i rättsfall två hade hon inte lämnat någon information om lägenheten. Hade hon lämnat in handlingar som visade hur stor lägenheten var hade utgången av hennes fall troligen blivit annorlunda. Då hade det varit upp till Skatteverket att avgöra om 600 kronor var ett lämpligt belopp.

Dessa två rättsfall visar skillnaderna i vad som kan anses som felskrivningar. De visar också hur man skall redovisa till Skatteverket för att kunna hävda att de inte skött sin utredningsskyldighet och därmed undvika eftertaxering.

## 5.2 Rättsfall: Upplyningsplikt

### 5.2.1 RÅ 1988 Ref. 34

Detta fall handlar om en privat person som körde bil till jobbet varje dag. Han yrkade avdrag för resor med det antal mil han hade kört. Vid granskning i efterhand visade det sig att han inte hade kört närmsta vägen till sitt arbete och då ansåg Skatteverket att han endast borde ha avdrag för denna kortare väg och eftertaxerade mannen.

Skatteverket ansåg att han inte hade upplyst om vägvalet och om han hade gjort detta skulle hans deklaration vid grundbeslutet blivit annorlunda.

Mannen ansåg att den väg han färdades var den bästa och säkraste. Han höll med om den resvägen var något längre men att vägen förkortade hans restid till och ifrån arbetet.

RR ansåg att som Skatteverket att mannen borde ha informerat om den kortare resvägen och att avdraget för resor kunde i så fall kunde ha varit annorlunda. Men man valde ändå att fria mannen och ta bort den eftertaxering som Skatteverket pålagt honom. Detta därför man ansåg att mannen inte brustit i sin upplysningsplikt. RR ansåg att den vägen mannen körde var den naturliga vägen för honom och därför var det inte nödvändigt för honom att informera om alternativa vägar.

### 5.2.2 RÅ 1978 1:36

I detta fall yrkade den skatteskyldige avdrag för alla resor i samband med sina uppdrag. Han lämnade in resehandlingar och yrkade avdrag på alla de mil han kört i tjänsten. Vid granskning kom det fram att mannen redan hade fått körersättning för vissa av uppdragen. Dessa ersättningar fanns med på deklarationen men det belopp som stod i deklarationen var det totala antal mil mannen kört samt den totala ersättning han skulle ha. Mannen hade alltså redovisat alla resor inklusive de som han redan fått ersättning för på sin deklaration.



Detta gjorde att han fick avdrag för körning med privat bil för vissa av sina resor som han redan fått körersättning för. Skatteverket ansåg att mannen inte upplyst tillräckligt och specificerat vilka resor som han redan fått ersättning för och vad som var kvar. Därför yrkade man på eftertaxering med det belopp som mannen fått skatteavdrag för.

RR gick här helt på Skatteverkets linje och beviljade eftertaxering. De ansåg att mannen hade brutit i sin upplysningsplikt genom att inte separera uppgifterna gällande hans körersättningar.

### 5.2.3 Kommentarer till rättsfall upplysningsplikt

Även här är det stor skillnad mellan rättsfallen. I fall ett har mannen visserligen yrkat på för högt avdrag men han har yrkat på sin faktiska körning. Den väg han körde ansågs vara naturlig för honom och han hade kört den dagligen utan övrig ersättning. Det kan diskuteras hur stor vinst mannen gjorde med den något längre vägen men hans uppgifter var inte avsedda att förvilla granskaren.

Ser man på fall två har mannen i detta fall tydligt blandat ihop olika uppgifter. Han har inte uppfyllt sin upplysningsplikt. Genom att slå samman alla körningar till en summa har han förvillat Skatteverket och fått ett för högt skatteavdrag för bilkörning. I detta fall skulle mannen ha specificerat sina ersättningar och skilt ut de uppdrag som han redan fått ersättning för.

Precis som i fallen med öppet yrkande kan man urskilja ett enkelt mönster. Anses det att du som skatteskyldig har dolt uppgifter eller vilselett Skatteverket i sin granskning kan du också bli eftertaxerad. Så länge alla dina yrkanden är öppna och klara är det mycket svårt för Skatteverket att i efterhand göra någonting. Ser man igen på fall ett anser domstolen att det är tveksamt om mannen skulle ha full kör ersättning. Men man konstaterar att mannen hade skrivit vad han kört utan avsikt att förvilla eller tjäna extra på sin körning. Därmed anses han också ha uppfyllt sin upplysningsplikt.

## 5.3 Rättsfall: Undersökningsskyldighet

### 5.3.1 RRK R76 1:81

Detta fall hade den skatteskyldige uppgett på en särskild bilaga att han hade sålt en del av sin fastighet. Köpeskillingen sattes till 30 000 kronor och skulle betalas vid två olika tillfällen. Halva beloppet betalades direkt och resterande sedan avstyckningen blivit fastställd. Av första summan på 15 000 kronor betalades 6 938 kronor till en bank. Här fanns inga andra uppgifter om eventuella försäljningskostnader, andra avgifter eller realisations vinst/förlust vid försäljningen. Detta ledde till att Skatteverket skickade ut en förfrågan i form av ett brev (ej rekommenderat). Detta brev blev dock inte besvarad och Skatteverket följde deklARATIONEN och beskattade inte mannen. Det fanns dock inga bevis för att ett sådant brev skickats ut och mannen hävdade att han inte fått det. Skatteverket ville sedan i efterhand eftertaxera mannen med denna försäljning.

RR liksom de båda tidigare rättsinstanserna vägrade eftertaxering. De menade att det visserligen saknades uppgifter i bilagorna om försäljningen men alla viktiga siffror och uppgifter fanns där. Alla instanser var överens om att försäljningen skulle beskattas men man ansåg ändå att Skatteverket brustit i sin undersökningsskyldighet. Detta därför att man inte följt upp sin förfrågan om hur det verkligen stod till med försäljningen samt att det framgick av bilagan att försäljningen inte var avslutad. Domstolarna menade att Skatteverket skulle ha väntat till hela försäljningen var avslutad och då beräknat slutlig skatt. De ansåg att mannen hade varit mycket detaljerad i bilagorna och gett antydningar om att han inte ansåg försäljningen som avslutad förrän hela beloppet betalats. RR ansåg att Skatteverket borde ha utrett dessa argument innan de beslutade om eftertaxering.

### 5.3.2 RÅ 1979 Aa 84

I detta rättsfall hade den skatteskyldige yrkat avdrag för ökade levnadskostnader. Han hade dock inte specificerat hur dessa hade uppkommit. Den skatteskyldige arbetade på olika ställen och hade rätt till avdrag. Det visade sig dock vid granskning att mannen endast hade arbetat på den ordinarie arbetsplatsen och att han därför inte var berättigad till avdrag. Därför blev mannen eftertaxerad för sitt felaktiga avdrag.

Frågan här var då om Skatteverket hade utfört sin utredningsskyldighet eller inte. RR gjorde bedömningen att utredningsskyldigheten var uppfylld och godkände eftertaxering. Detta därför att mannen tidigare hade haft rätt till avdrag och att det vid granskningstillfället inte fanns några skäl att misstänka felaktigheter. De ansåg att mannen vilselett Skatteverket genom att inte informera om hur de ökade omkostnaderna hade uppkommit samt vad de hänfördes till. Deklarationen blev då ofullständig och vilseledande.

### 5.3.3 Kommentarer till Rättsfall Undersökningsskyldighet

Här är två rättsfall där man kan diskutera om Skatteverket har uppfyllt sin undersökningsskyldighet. I fall ett ansåg alla tre rättsinstanserna att man inte fullgjort denna skyldighet. De påpekade att Skatteverket inte följt upp det brev de skickade samt att uppgifterna som fanns var ofullständiga och då krävs det en utredning. Ser man på fall två är det inte lika klart för Skatteverket att någonting är fel. Mannen hade tidigare haft avdrag för levnadskostnader som är kontrollerade och godkända. Det finns ingenting i mannens uppgifter som skulle göra Skatteverket misstänksamma på att det är något fel i deklARATIONEN.

Av dessa två fall samt övriga fall angående utredningsskyldigheten kan man dra vissa slutsatser. Man kan se att det inte automatiskt uppkommer en utredningsskyldighet om uppgifter i deklARATIONEN anses oklara eller ofullständiga. Det måste vara en kombination av ofullständighet samt misstanke om felaktigheter för att Skatteverket skall vara skyldiga att utreda en uppgift.

En annan viktig faktor är vilseledande uppgifter. Vad är avsikten med de uppgifter som lämnas? Kan uppgifterna tolkas på olika sätt? Är jag tydlig nog att hänvisa mina yrkanden om avdrag? Kan dessa uppgifter vilseleda Skatteverket?

Är svaret ja på någon eller några av dessa frågor befinner man sig i farozonen för att det verkligen kan bli fel och uppgifterna som lämnats är vilseledande. Av praxis kan man utläsa att vilseledande uppgifter nästan alltid leder till eftertaxering. Ser man igen på fall två hade Skatteverket ingen anledning att betvivla de uppgifter som mannen lämnade. Dessa uppgifter är vilseledande och därmed ansåg domstolen också att de var skäl för eftertaxering.

## 6. Kommentarer ifrån Skatteverket

Under de senaste åren har det internt inom Skatteverket uppkommit en diskussion angående deras utredningsskyldighet. Efter två uppmärksammade domar beslutade man sig för att gå igenom vad dessa domar hade sagt och hur de eventuellt skulle påverka fortsatt arbete. Detta ledde till att Skatteverkets jurister granskade undersökningsskyldigheten på nytt. Resultaten av denna granskning publicerades i interna dokument som skickades ut till berörda personer inom Skatteverket. Jag har fått ut delar av dessa dokument och kommer här utifrån dessa att beskriva Skatteverkets syn på eftertaxering samt sin egen utredningsskyldighet.

### 6.1 Utdrag ur Skatteverkets diskussion om undersökningsskyldigheten

Handläggare och granskare av deklARATIONER på Skatteverket anser att det de senaste åren har blivit vanligare att skatteskyldiga antingen själva eller via ombud hävdar att eftertaxering inte kan genomföras på grund av oriktig uppgift. De hävdar att den oriktiga uppgiften var känd av Skatteverket när beslutet om taxering fattades. Vad som menas är inte att den enskilda handläggaren har all information utan att myndigheten som helhet har den information som krävs för att fatta ett korrekt beslut. Den skatteskyldige hävdar i allt större utsträckning att sambandet mellan den oriktiga uppgiften och det felaktiga beslutet i själva verket är brist på kommunikation inom Skatteverket.

Därmed anser den skatteskyldige att Skatteverket har brustit i sin utredningsskyldighet eftersom att den oriktiga uppgiften kunde ha upptäckts genom kontrolluppgifter och dataregister. Genom att inte kontrollera alla möjliga källor anser den skatteskyldige att handläggaren har brustit i granskningen och därmed kan inte eftertaxering ske.

Handläggarna anser att vid bedömningen om en oriktig uppgift lämnats eller inte utgår man enbart ifrån det material som den skatteskyldige lämnat under året. Därmed följer man taxeringslagens krav på inhämtandet av information. Som material räknas deklARATIONEN samt de bilagor som skickas med. Den skatteskyldige har också möjligheten att under året lämna in kompletterande uppgifter. Detta skall då ske innan Skatteverket fastställer den slutgiltiga skatten för taxeringsåret. Om Skatteverket har övrig information, exempelvis föregående års taxering, påverkar inte detta bedömningen om oriktig uppgift lämnats. Däremot skall den oriktiga uppgiften rättas med stöd av övrigt material. Men det kan ändå bli tal om eftertaxering samt skattetillägg.

Skatteverkets uppfattning är följande:

”Vid bedömning av om den felaktiga taxeringen orsakas av en oriktig uppgift eller av en oriktig bedömning gäller endast vad den enskilde beslutsfattaren kände till när beslutat fattades. Det är vad som är känt som är av betydelse för granskningen. Vad som är känt på annat håll inom myndigheten saknar betydelse vid bedömning. Detta oavsett hur slarvigt det än må vara och att vederbörande tjänsteman inte inhämtat aktuella uppgifter från andra som kanske borde ha känt till dem. Vår utredningsskyldighet utlöses endast av de uppgifter som den skatteskyldige lämnat till ledning för aktuellt beslut. Det vill säga de uppgifter som lämnats på personens deklARATION och övriga bilagor rörande denna. Någon utredningsskyldighet utlöses inte av vad vi kan få reda på vid sidan om dessa handlingar. För att utredningsskyldighet skall vara gällande krävs det att den skatteskyldige i sin deklARATION samt svar och tillägg lämnat motsägelsefulla, tvetydiga eller onormala uppgifter på ett sätt som ger anledning att anta att dessa är felaktiga”.

Från handläggarnas sida har man också konstaterat att oklarheter har ökat de senaste åren. Personer skriver allt mindre förklaringar och därmed ökar Skatteverkets egna tolkningar av uppgifterna. Detta är något som kan leda till fler fel och därmed ökade eftertaxeringsärenden. En mycket vanligt förekommande föremål för tolkning är det om ränteavdrag för gifta makar.

Det är vanligt att en notering ser ut på följande sätt: (exempel)

”Ränteavdrag på  $\frac{1}{2}$  huslånet: 1 000 000, räntekostnad 40 000”.

Är siffrorna ovan det totala lånebeloppet eller är det den ena makens siffror och lånet i verkligheten är på 2 000 000 och räntan på 80 000? Eller är det möjligen 500 000 och ränta på 20 000?

Detta sätt att skriva är mycket vanligt och det ledde till att ett av fallen där det förekom feltolkning gick vidare till domstol (KR 2831-32-1999). Länsrätten ansåg att detta var en oklarhet som skulle omfattas av undersökningsskyldigheten och vägrade därför eftertaxering. Domen överklagades till Kammarrätten som i sin tur upphävde länsrättens dom. Kammarrätten motiverade detta beslut med att det fanns stora oklarheter i formuleringen vid användandet av ordet halva, X procent eller tecknet  $\frac{1}{2}$ . De ansåg att om det fanns oklarheter kring vad som avsågs, har den skatteskyldige brutit i sin upplysningsplikt. Därmed är det möjligt att eftertaxera. De ansåg att man borde göra ett tillägg i noteringarna som tydligt visade om beloppen var den enskildes del eller det totala beloppet.

Skatteverket lämnade följande kommentarer till denna dom:

”I detta sammanhang kan vi påminnas att om vi hade varit utredningsskyldiga blir uppgifter som vi anser som ofullständiga eller oriktiga inte möjliga att ändra i efterhand. Hade det ansetts att vi brutit i undersökningsskyldigheten hade alla dessa fall varit omöjliga att rätta till. Vi skulle varken kunna påföra skattetillägg eller eftertaxering. Man kan nu beakta vid denna bedömning att uppgifter som vi fått på annat håll än från den skatteskyldige själv inte behöver påverka vår bedömning. Sådana sidouppgifter kan emellertid om de är kända och beaktade när beslutet fattades medföra att den felaktiga taxeringen anses orsakad av oriktig bedömning från vår sida och inte på grund av oriktig uppgift. I ett sådant fall brister orsakssambandet och eftertaxering kan inte ske”.

## 6.2 Analys av Skatteverkets uppfattning

Skatteverkets uppfattning kan man läsa i deras interna program. De anser att det är den skatteskyldige som har allt ansvar att lämna alla uppgifter i alla lägen. Man vill förstärka upplysningsplikten och därmed försvaga sin egen undersökningsskyldighet. Detta kan anses som ganska naturligt men frågan är, hur långt kan man gå innan deras undersökningsskyldighet verkligen kommer att ifrågasättas?

Ser man till alla rättsfall är deras undersökningsskyldighet större än vad de tänkt sig. Skatteverket har vunnit en del av de tveksamma fallen men man har trots det också förlorat några. För deras del gäller många av ärendena gränsdragningen mellan upplysningsplikten och utredningsskyldigheten. Skatteverket hävdar naturligtvis i alla situationer att dom inte hade någon skyldighet att undersöka och att det hela handlar om felaktiga uppgifter. Läser man i deras intern diskussion kan det utläsas att två rekvisit måste vara uppfyllda för att dom skall utreda ärendet. Det ena är felaktiga uppgifter samt att man måste misstänka att de är felaktiga. Alltså, först måste de få in en uppgift på deklARATIONEN som någon måste misstänka är felaktig och sedan måste det visas vid granskning att den verkligen är det. Det betyder att alla uppgifter som kan anses vara normala inte behöver utredas. Skulle det i efterhand visa sig att de är felaktiga kan man alltid eftertaxera.

Detta kan naturligtvis inspirera till fusk. Vet man om att Skatteverket inte kommer att granska en deklARATION om den ser normal ut kan detta leda till lite små felaktigheter. Ser man sedan på de beloppsgränser Skatteverket satt upp kan man nästan säga att de inbjuder till att fuska med små belopp. Detta gör kanske inte mycket i det stora hela men att en statlig myndighet som har till uppgift att samla in pengar till staten inbjuder till fusk känns lite konstigt.

En stor del av detta ligger naturligtvis i Skatteverkets begränsade resurser. Man kan naturligtvis inte granska alla deklARATIONER ner till sista kronan. Det måste alltid finnas en gräns för vad som är möjligt. Detta är också anledningen till Skatteverkets inställning att upplysningsplikten skall värderas högre än undersökningsskyldigheten.



Skulle Skatteverket vara tvungna att utreda fler fall krävs det mycket större resurser och det är inte möjligt idag.

Därför var det rättsfall som presenterades i kapitel sex mycket viktigt för dem. Jag kan nästan känna paniken sprida sig när man förlorade i länsrätten. Skulle man nu bli tvungen att ifrågasätta och utreda alla oklarheter? Men i och med att Kammarrätten ändrade Länsrättens dom behövde man inte fundera på förändringar i sin hantering. Hade Kammarrätten och sedermera eventuellt Regeringsrätten beslutat som Länsrätten hade Skatteverket varit tvungna att ändra stora delar av sitt arbetssätt och sina rutiner.

Jag tror att Skatteverket kommer att fortsätta på det spår man är inne på nu med att hävda att alla uppgifter skall lämnas på deklARATIONEN samt i dess bilagor. Skatteverket har fått en bekräftelse på att dom inte behöver lägga pussel, Det enda viktiga är vad den enskilde handläggaren visste vid det ögonblick han fattade beslutet. Detta synsätt har också blivit godkänt av domstol och därmed skapat gällande praxis. Skall någonting förändras i deras arbetssätt kommer det att krävas förändringar av lagar eller av nu gällande praxis.

## 7. Sammanfattande Analys och Egna kommentarer

### 7.1 Sammanfattande analys

Alla, oavsett om man är representant för Skatteverket eller den skatteskyldige, anser att öppenhet och information är att föredra framför dolda värden och oriktiga avsikter. Problemet som uppkommer är att båda parter anser att man uppfyllt de krav som ställts på dem. Lagstiftarna skapade begreppen upplysningsplikt och undersökningsskyldighet. Utifrån dessa begrepp skapade man förutsättningar för eftertaxering. Man kan mycket enkelt och korrekt påstå att dessa begrepp är det enda som betyder någonting i en domstolsprocess. Har den skatteskyldige inte upplyst Skatteverket förlorar han målet, medan om han kan visa att Skatteverket borde ha insett felet, vinner han. Detta gör att huvuddelen av bevisbördan ligger på den skatteskyldige. Det är han som måste bevisa att han har informerat Skatteverket på ett klart och tydligt sätt. Skatteverket kan alltid hävda att man inte fick tillräckligt information eller att den skatteskyldige inte var tydlig nog.

Ser man lite mer noggrant på de tre rättsfall som Skatteverket förlorade i domstolsprövning i kapitel fem har dessa några saker gemensamt. Antingen är det uppenbara felskrivningar som handläggaren lätt kunnat finna om han läst bilagorna eller saknades för mycket information. Detta sista att det saknas för mycket information är intressant att studera. Domstolen hävdar i fallet tomtförsäljningen (RRK R76 1:81) att det är så lite information om försäljningen i bilagan att Skatteverket borde ha insett att den skatteskyldige inte avsåg att den skulle redovisas förrän senare.

Detta gör att det finns två situationer. Antingen lämnar man ingen eller mycket knapphändig information eller lämnar man in allt man har och kan. Är det då realistiskt att hävda att Skatteverket borde starta en utredning bara för det saknas information? Ser man på övriga rättsfall är detta inte sannolikt. Saknas information kan Skatteverket hävda att upplysningsplikten inte uppfyllts.

Därför tror jag att det inte är särskilt sannolikt att någon kommer att vinna ett mål i domstol på samma sätt som i det specifika fallet. För att det skall gå krävs det extraordinära uppgifter som verkligen talar till den skatteskyldiges fördel. Det bästa sättet att undvika eftertaxering enligt min uppfattning att hävda Skatteverkets undersökningsskyldighet.

Ser man på de tre mål som Skatteverket vann har alla samma likheter. Det fanns en oriktig uppgift i vart och ett av fallen samt att den skatteskyldige tjänade på feltaxeringen. Skatteverket kommer alltid att vinna ett mål där grova fel har begåtts. Men då kommer jag till de fel som är gjorda av misstag. Här har den skatteskyldige en chans att vinna. Allt beror på vilken typ av fel det är. Ser man i taxeringslagen är det lagligt att eftertaxera för uppenbara misstag och felskrivningar. Vad är då uppenbart misstag och felräkning? Detta är omöjligt att svara på rent generellt men här kommer Skatteverkets undersökningsskyldighet in. Ser man logiskt på fallet borde Skatteverket utreda om det är stora belopp eller om någon ruta på deklarationen inte är ifylld. Detta kan man se i fallet angående aktieförsäljningen i kapitel fem. Här saknades uppenbara uppgifter som av misstag inte fyllts i på deklarationen utan endast i bilagorna. Detta ansågs som ett misstag som Skatteverket borde ha utrett och funnit i handlingarna. Man kan därför anta att om felet är av den art att Skatteverket borde ha insett att informationen fanns i bilagorna kan man klara sig undan eftertaxering.

Detta för en vidare på diskussionen om information på många ställen. Skatteverket gjorde uttalandet om att man inte behöver lägga pussel med uppgifter. Detta har man också fått stöd för i regeringsrätten. Detta gör att den skatteskyldige inte kan lämna in olika uppgifter på olika blanketter och bilagor. Det gör att lite av dagens situation där Skatteverket kan få in 20-25 sidor bilagor kommer troligen att försvinna. Oavsett om en siffra står på sidan 9, en siffra på sidan 13 och en tredje på sidan 17 kan detta anses som att lägga pussel med uppgifter. Jag har inte hittat något fall med denna frågeställning men jag tror att det bara är en tidsfråga innan det kommer. Jag tror också att det kommer bli svårt för den skatteskyldige att vinna ett sådant fall. Skatteverket kan alltid hävda upplysningsplikten men det hade varit mycket intressant att studera ett sådant fall.

Ser man strikt till förarbetena har Skatteverket ett klart övertag över den skatteskyldige genom det regelsystem som finns och det praxis som skapats. Jag tror att Skatteverket kommer att vinna många fler tvister än de förlorar på grund av förutsättningarna. Upplysningsplikten anses viktigare än undersökningsskyldigheten och är samtidigt mycket svårare att bevisa. Det är alltid lättare att hävda att man inget visste än att bevisa att någon annan insåg eller bort inse hur situationen var vid en specifik tidpunkt.

Detta gör att min personliga slutsats blir att Skatteverket har det regelsystem, arbetssätt och rättspraxis som krävs för att kunna vinna de flesta mål i domstol och hävda sin rätt till eftertaxering. Lagar och praxis är skapade efter deras arbetssätt och de fall man förlorar innefattar oftast extraordinära händelser. Deras undersöknings skyldighet gäller vid misstanke under granskningen. Finns inte den och det i efterhand uppkommer felaktigheter har Skatteverket alltid rätten att eftertaxera.

Min slutsats blir att det är svårt att hävda att man upplyst tillräckligt. Det är lätt från Skatteverkets sida att hävda att någon siffra saknades och därmed har man inte upplyst tillräckligt.

## 7.2 Egna Kommentarer och personliga reflektioner

Ser man till lagstiftarnas intentioner med taxeringslagen har de lyckats att skapa en lagstiftning som ligger helt i linje med vad de tänkt sig. Man skapade en lag som utgick ifrån att den skatteskyldige ska lämna in alla uppgifter till Skatteverket för granskning. Fanns det några fel skulle dessa rättas till och allt skulle vara bra. Tyvärr är det inte så enkelt. Detta arbete handlar om eftertaxering och förutsättningarna för detta. Det finns dock andra juridiska aspekter utanför eftertaxeringen som har en direkt anknytning till friande eller fällande dom. Dessa är skattetillägg och skattebrott. Några av de fall som jag läst handlar om personer som på grund av ett misstag fått eftertaxering. De har i samma dom också fått skattetillägg och sedan eventuellt dom om skattebrott. Dessa olika lagar och händelser är nära sammankopplade och utlöser ofta varandra.

Jag anser att Skatteverket ibland tar lite lätt på sin undersökningsskyldighet. Jag skrev tidigare att jag fick känslan av att de vill tolka negativt för att sedan ändra om det blir fel. Naturligtvis har inte Skatteverket möjligheter att granska och utreda samtliga deklARATIONER. Det blir en administrativ omöjlighet och kan ge en liten ”big brother is watching you” känsla. Skatteverket ger den enskilde skattebetalaren en möjlighet att själv deklarerar och sköta sin ekonomi. Det känns dock ibland som om kontrollen hos Skatteverket är för liten och att den inbjudet till fusk. Regelverket är också skapat för att små fel inte skall tas upp i domstol. Jag har ingen egen erfarenhet om i vilken utsträckning fusk förekommer eller hur Skatteverket upptäcker det.

Jag anser avslutningsvis att med det system vi har går det att fuska bort delar av sin inkomst från beskattning. Straffen i form av eftertaxering och skattetillägg håller dock troligen fusket från privat personer på en acceptabel nivå. Skatteverket har inte resurserna att granska alla de skulle vilja och därmed kommer en del undan taxering. Rättspraxis ger Skatteverket en klar fördel över den enskilde skattebetalaren och detta har format de regler som vi har idag. Detta arbete avslutas med att konstatera att Skatteverkets undersökningsskyldighet klart utklassar den skatteskyldiges upplysningsplikt. Man har som enskild person oftast inte mycket att komma med i en tvist mot Skatteverket såvida man inte har ett mycket specifikt och unikt fall.

### 7.3 Uppslag till fortsatt forskning

Jag kan endast konstatera att den juridiska världen fortsätter att gå framåt. Det kommer alltid nya domar som skapar ny rättspraxis. Jag ser dock idag inga tecken på att taxeringslagen med avseende på eftertaxering skall ändras något nämnvärt inom den närmsta framtiden. Det kommer däremot en ny lagstiftning angående eftertaxeringsskattetillägg i kombination. Jag tror att det skulle vara intressant att se lite på utvecklingen när det gäller de enorma bilagor som personer börjat skicka in. Hur ställer sig domstolen till detta? Hur långt sträcker sig Skatteverkets utredningsskyldighet i ett sådant ärende? Har man verkligen upplyst och bifogat alla handlingar? Det är de frågor som jag idag kan se skulle kunna förändra hanteringen av ärenden hos Skatteverket.

# Referenslista

## Litteratur:

Almgren, K. Leidhammar, B. 2004, Skatteprocessen. Stockholm, Norstedts Juridik  
Eriksson, L.T. Wiedersheim-Paul, F. 1999, Att utreda forska och rapportera. Upplaga 6:1, Malmö, Liber Ekonomi  
Handledning för taxeringsförfarandet. 1986, RiksSkatteverket, Solna-Stockholm  
Tollerz, K. 1993, Enkelt om taxering. Stockholm, Industrilitteratur

## Propositioner:

Prop. 1955 : 160  
Prop. 1971 : 10  
Prop. 1977/78 : 136  
Prop. 1989/90 : 74  
Prop. 1991/92 : 43

## Rättsfall:

RÅ 1967 ref. 50  
RÅ 1967 Fi 409  
RÅ 1973 Fi 922  
RÅ 1978 1:36  
RÅ 1979 Aa 84  
RÅ 1988 ref. 34

KR 2831-32-1999  
RRK R76 1:86

## Internmaterial ifrån Skatteverket

Alm Bloom, E. 2003, Eftertaxering - vår utredningsskyldighet och orsakssamband. Skatteverket, Göteborg  
Alm Bloom, E. 2003, Skatteverkets utredningsskyldighet. Skatteverket, Göteborg  
Sverne, E. 2002, Skattetillägg – Utredningsskyldighet. Skatteverket, Solna-Stockholm  
Vallgren, G. 2002, Eftertaxering-Skattetillägg på underlag. RiksSkatteverket, Solna-Stockholm

## Lagtext

Sveriges Rikes Lag 2004

Taxeringslagen  
Regeringsförordningen