



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Taxerings- och skatteprocess för småföretagare

- en analys ur ett rättssäkerhetsperspektiv

Filosofie magisteruppsats inom affärsrätt

Författare: Malin Svensson

Handledare: Anna Gerson

Framläggningsdatum 2010-12-08

Jönköping december 2010

Magisteruppsats inom affärsrätt

Titel: Taxerings- och skatteprocess för småföretagare – en analys ur ett rättssäkerhetsperspektiv
Författare: Malin Svensson
Handledare: Anna Gerson
Datum: 2010-12-08
Ämnesord: **Rättssäkerhet, taxerings- och skatteprocess.**

Sammanfattning

I svensk rättskultur är det av stor vikt att rättssäkerheten garanteras. Sverige har ett högt skattetryck och det är därför viktigt att det finns effektiva sätt att minska möjligheterna till skatteundandragande. En avvägning mellan effektiv kontroll och garantin för rättssäkerhet måste dock göras. Rättssäkerhet i taxerings- och skatteprocess har under de senaste åren varit föremål för flertalet diskussioner som till stor del handlar om att grundläggande rättssäkerhetskrav i vissa fall åsidosätts. Särskilt utsatta är småföretagare eftersom dessa inte alltid har specialistkunskap, eller medel att skaffa denna kunskap, inom det allt mer komplicerade skatteområdet. Denna uppsats har därför som syfte att analysera rättssäkerheten i taxerings- och skatteprocessen ur ett småföretagarperspektiv.

Åsikterna om vad som innefattas av begreppet rättssäkerhet skiftar. Begreppet har en relativt vid definition men ur ett skatterättsligt perspektiv är ett par delar extra centrala. För att nå rättssäkerhet är legalitetsprincipen och att det rättsliga förfarandet går korrekt till viktiga. Förutsebarhet, likabehandling och skydd för företagets integritet är rättssäkerhetens mål och därmed också av vikt i detta sammanhang. Dessa rättssäkerhetsaspekter analyseras på de delar av processen som anses mest relevanta. Analysen ger för handen att det i både taxerings- och skatteprocessen finns delar där rättssäkerheten brister. Vissa brister beror på avsaknad av lagreglering i de specifika delarna, medan andra beror på felaktig tillämpning eller tolkning av lagregler. Uppsatsen har även som delsyfte att utvärdera de lege ferenda i de delar som inte uppfyller god rättssäkerhet. Författaren finner att det i flertalet av de delar där rättssäkerheten brister finns goda möjligheter att avhjälpa problemet och göra taxerings- och skatteprocessen för småföretagare mer rättssäker.

Master Thesis in Commercial Law

Title: Assessment- and tax procedure for small enterprisers – an analysis from a legal security perspective
Author: Malin Svensson
Tutor: Anna Gerson
Date: 2010-12-08
Subject terms: **Legal security, assessment- and tax procedure.**

Abstract

The preservation of legal security is an important factor in the Swedish legal culture. Sweden has high tax rates and it is therefore important to minimize the risk of tax avoidance in an effective way. A balance between effective control and legal security must however be found. The legal security in assessment- and tax procedures has in the last couple of years been the subject of several discussions, many of them regarding the fact that fundamental legal security requirements are not fulfilled. Particularly vulnerable are the small enterprisers without the means to hire specialized knowledge. The aim of this thesis is therefore to analyse the legal security in assessment- and tax procedures from the perspective of small enterprisers.

The concept of legal security has a broad definition but a few elements are especially important from a tax perspective. The legality principle and proper judicial procedures are important to reach legal security, whilst predictability, equality and the protection of privacy are the goals of the concept. The analysis of these legal security aspects on the assessment- and tax procedure provides that there are parts that is not satisfying from a legal security perspective. In some parts it is due to the absence of legal rules, whilst it in other parts is due to inaccurate application or interpretation of legal rules. The aim of this thesis is also to evaluate *de lege ferenda* in parts not fulfilling satisfying legal security. This evaluation shows that there are possibilities to get the problems solved and make the assessment- and tax procedure for small enterprisers more legal secure.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte	3
1.3	Metod och material.....	3
1.4	Avgränsning	5
1.5	Disposition.....	5
1.6	Terminologi	6
2	Rättssäkerhet.....	7
2.1	Inledning.....	7
2.2	Begreppet rättssäkerhet	7
2.3	Principer för att nå rättssäkerhet	9
	2.3.1 Legalitetsprincip.....	9
	2.3.2 Rättsligt förfarande	11
2.4	Rättssäkerhetens mål och vägen dit	12
	2.4.1 Förutsebarhet	12
	2.4.2 Princip om likabehandling.....	13
	2.4.3 Skydd för personlig integritet	15
2.5	Avslutande ord om rättssäkerhet.....	15
3	Taxeringsprocess.....	17
3.1	Inledning.....	17
3.2	Allmänt om taxeringsbeslut	17
	3.2.1 Självdeklaration och dess hantering	17
	3.2.2 Utredningsskyldighet	19
	3.2.3 Kommunikationsskyldighet	19
3.3	Taxeringsförfarandet	20
	3.3.1 Grundkontroll och utökad kontroll	20
	3.3.2 Skrivbordskontroll	22
	3.3.3 Besök.....	23
	3.3.4 Revision.....	24
	3.3.5 Överklagan och omprövning av taxeringsbeslut	26
	3.3.6 Anstånd med betalning av skatt.....	28
3.4	Avslutande ord om taxeringsprocessen	29
4	Skatteprocess.....	31
4.1	Inledning.....	31
4.2	Allmänt om skatteprocess i förvaltningsdomstol.....	31
	4.2.1 Utredningsskyldighet	31
	4.2.2 Beviskrav och domskäl	32
	4.2.3 Handläggningstid.....	34
4.3	Ersättning för skattskyldiges kostnader vid process	34
4.4	Avslutande ord om skatteprocessen	36
5	Taxerings- och skatteprocessen ur ett rättssäkerhetsperspektiv.....	37
5.1	Inledning.....	37
5.2	Handläggning i Skatteverket och dess tolkningsutrymme	38
5.3	Utökad kontroll i taxeringsärenden	41

5.4	Omprövning och överklagande	43
5.5	Anstånd med betalning av skatt	45
5.6	Utredningsskyldighet och muntlig förhandling	46
5.7	Beviskrav.....	48
5.8	Handläggningstid i förvaltningsdomstol	50
5.9	Stöd vid skatteprocess	51
5.10	Avslutande ord om rättssäkerhet i taxerings- och skatteprocess.....	53
6	De lege ferenda och slutsats	57
6.1	Inledning.....	57
6.2	De lege ferenda.....	57
6.3	Slutsats	60
	Referenslista	61

Förkortningar

art.	Artikel
ErsL	Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
not.	Notisfall från Regeringsrätten
RF	Regeringsformen (1974:152)
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkt	Svensk skattetidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TvL	Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I svensk rättskultur är värnandet om rättssäkerheten av stor vikt.¹ Detta gäller vid alla processer men inte minst vid taxerings- och skatteprocesser, där den enskilde riskerar att drabbas hårt vid en tvist med det allmänna. Begreppet rättssäkerhet har ingen enhetlig definition.² En central del i begreppet är dock att processen inte får vara godtycklig eftersom den då saknar förutsebarhet. Trots detta riskerar rättssäkerheten att få stå tillbaka vid konflikt med andra intressen, såsom exempelvis till förmån för effektivitet i taxerings- och skatteprocessen.³ För att garantera den enskildes rätt måste balansen mellan det allmänna och den enskilde upprätthållas i så hög grad som möjligt. Detta möjliggörs genom försäkrande om att rättregler och rättssystem fungerar på ett tillfredsställande sätt.⁴ Allra viktigast är detta kanske för småföretagare⁵, då de inte alla gånger har specialistkunskap eller medel att skaffa denna kunskap inom det allt mer komplicerade skattemrådet. Småföretagare utgör omkring 96 % av alla registrerade företag i Sverige,⁶ vilket innebär att rättssäkerhet för småföretagare berör en stor andel av landets företag.

Rättssäkerhetsproblematiken i taxerings- och skatteprocesser har under de senaste åren varit föremål för flertalet diskussioner.⁷ Kritiken handlar till stor del om att grundläggande rättssäkerhetskrav i processen i vissa fall åsidosätts. Även Skatteverkets attityd och dess förutfattade meningar i skattemål har diskuterats.⁸ Ramberg, Nerep och Hultqvist riktar i en artikel kritik mot skattemålsdomar på förvaltnings- och kammarrättsnivå. Trion anser att domar i många fall är dåligt motiverade eller har en del övrigt att

¹ SOU 1993:62, s. 75.

² Se avsnitt 2.2.

³ SOU 1993:62, s. 75.

⁴ SOU 1993:62, s. 81f.

⁵ Se avsnitt 1.6.

⁶ <http://www.ff.se/om-oss/>, tillgänglig 2010-09-16 kl. 14.15.

⁷ Se t.ex. Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten* och Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

⁸ <http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/opinion/article151995.ece?sf=HY> , tillgänglig 2010-09-16, kl. 15.10.

önska vad gäller bevisprövning.⁹ De ser ett problem i att bevisföringen och bevisprövningen i vissa fall är godtyckliga. Ett avtal bör inte få åsidosättas utan påtagliga bevis.¹⁰ Då sådan bedömning gör det svårt att förutse utgången av målet blir det långa perioder av osäkerhet medan det handläggs och fram till dess att en dom ges.¹¹

Advokatsamfundet har lyft fram problematiken med långa handläggningstider i skattemål, något som kan vara mycket påfrestande för den småföretagare som hamnar i en tvist.¹² Vidare diskuteras Skatteverkets handläggning och de ställer sig frågande till att verket agerar i flera roller samtidigt.¹³ Skatteverket beslutar om revision, beviljar anstånd med betalning av skatt, eftertaxerar och driver skatteprocess. Det är svårt att få det förenligt med en allsidig och objektiv belysning av målet.¹⁴ Härtill kommer problemet med avsaknad av särskild skattekompetens i många domstolar. Trots att detta ger Skatteverket en betydande fördel så är staten i många fall inte villig att erbjuda småföretagaren ett biträde som kan tillförsäkra att dennes rättigheter tillvaratas.¹⁵ Om den skattskyldige som ska företräda sig själv anser att den bäst kan ta tillvara på sin rätt genom en muntlig förhandling ska förvaltningsdomstolen ta hänsyn till det.¹⁶ Frågan är om så sker i praktiken.

I tillägg till det ovan sagda uppmärksammar Hultqvist att rättssäkerheten kan ifrågasättas vid skatterevisioner. Skatteverkets befogenheter bör här inte gå längre än vad som är oundvikligt när det gäller intrång i den privata sfären.¹⁷ En annan uppmärksammas frågeställning är reglerna kring anstånd med skattebetalning vid omprövning och överkla-

⁹ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten.*

¹⁰ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten.*

¹¹ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten.*

¹² Ramberg, A. *Skatten och medborgarna.*

¹³ Ramberg, A. *Skatten och medborgarna.*

¹⁴ Ramberg, A. *Skatten och medborgarna.*

¹⁵ Ramberg, A. *Skatten och medborgarna.*

¹⁶ Prop. 1971:30, s. 535.

¹⁷ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 766.

gan. Reglerna kan ifrågasättas och att anstånd inte medges kan i förlängningen innebära att skattefrågan aldrig blir föremål för prövning.¹⁸

Det som nu givits en introduktion till i denna bakgrund är de delar i taxerings- och skatteprocessen som författaren valt att fokusera på. Därmed är det dessa delar som kommer att behandlas djupgående i uppsatsen och det är rörande dessa problemområden som rättssäkerheten i taxerings- och skatteprocessen kommer att analyseras.

1.2 Syfte

Vid en skatteprocess är upprätthållandet av en god rättssäkerhet av stor betydelse. Uppsatsens huvudsyfte är därför att, utifrån en småföretagares synvinkel, analysera taxerings- och skatteprocessen ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

I det fall analysen visar att en del eller flertalet delar av processen inte uppfyller god rättssäkerhet de lege lata, har uppsatsen som delsyfte att utvärdera de lege ferenda. Detta innebär att diskutera alternativa lösningar som erbjuder ökad rättssäkerhet i taxerings- och skatteprocess för småföretagare.

1.3 Metod och material

Uppsatsen syftar till att tolka och fastställa gällande rätt samt diskutera om det finns några alternativ för att frambringa ökad rättssäkerhet. För att uppnå detta syfte används en rättsdogmatisk metod. Metoden har till syfte att tolka och systematisera gällande rätt.¹⁹ I detta ingår att klargöra vilka rättsregler som reglerar området, samt vilka rättsregler som kan tänkas komma i framtiden.²⁰

Uppsatsen tar sin utgångspunkt i de befintliga rättskällorna och rättskällevärdet beaktas. Detta innebär att först behandlas för ämnet relevant teori som omfattar svensk lag, sedan följer lagförarbeten, rättspraxis, andra myndigheters praxis och doktrin i nu nämnd ordning.²¹ Ledning och ökad förståelse till lagtext har sökts i propositioner och statens offentliga utredningar. Rättsfall från Regeringsrätten används och urvalet görs utifrån re-

¹⁸ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 767f.

¹⁹ Peczenik, A. *Vad är rätt?*, s. 312.

²⁰ Lehrberg, B. *Praktiskt juridisk metod*, s. 178.

²¹ Sandgren, C. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, s. 36f.

levanta fall i doktrin och Infotorg. Vid utredandet av hur taxeringsprocessen går till och för en inblick av Skatteverkets syn på rättssäkerhet har dess handledningsböcker varit till stor hjälp. Handledningsböckerna kan som rättskälla jämföras med doktrin och är viktiga i arbetet med uppsatsen då det är Skatteverket som hanterar taxeringsutredningen, utfärdar rekommendationer och tolkar och tillämpar lagen.²² I arbetet med uppsatsen används artiklar från bl.a. Skattenytt och Advokatsamfundet för en vidgad förståelse för praktikers syn på taxerings- och skatteprocessen.

Då Sverige har ratificerat 'Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna'²³ har även denna konvention, och då främst artikel 6, betydelse i denna uppsats. Konventionen gäller som lag i Sverige och lag eller annan föreskrift får inte stå i strid med Sveriges förpliktelser enligt Europakonventionen.²⁴ Europadomstolen utreder överträdelse och därmed kommer även domar från denna domstol bli relevanta.

Begreppet rättssäkerhet saknar enhetlig definition. Eftersom uppsatsens syfte är att utreda rättssäkerhet så är uppsatsen beroende av att begreppet får en betydelse som sedan ligger till grund för fortsatta arbetet i uppsatsen. Rosanders doktorsavhandling *Generalklausul mot skatteflykt* har använts vid utredandet. Området som behandlar rättssäkerhet är omfattande och avhandlingen har sammanfattat begreppet på ett bra och lättförståeligt sätt. Doktorsavhandlingen har ett rättskällevärde jämförbart med doktrin.

Vid informationssökning till uppsatsen har det varit svårt att hitta material som är neutralt i forskningen. Detta eftersom företrädare för näringslivet ofta ser processen ur ett företagsperspektiv, medan det allmännas uppgift är att tillämpa lagen och tillföra pengar till statskassan. Det har inte heller gjorts några större undersökningar om rättssäkerhet i taxerings- och skatteprocesser. Uppsatsen måste därför i huvudsak utgå från gällande rätt och vad en tillämpning av den ger. Allt annat skulle bli spekulationer då ingen tillförlitlig granskning gjorts för att styrka att den verkliga tillämpningen är på annat sätt. I denna uppsats ges först begreppet rättssäkerhet en definition, varefter taxerings- och skatteprocessen behandlas. Därefter analyseras processen ur ett rättssäkerhetsperspektiv

²² SOU 1993:62, s. 81.

²³ Hädanefter kallad Europakonventionen.

²⁴ Regeringsformen (1974:152) 2 kap. 23 §. Hädanefter benämnd RF.

för att se om den kan anses uppfylla det som krävs för att rättssäkerhet ska råda. Slutligen sker en utvärdering de lege ferenda om det finns delar som inte anses rättssäkra.

Uppsatsen utgår från två delar. Den ena är en deskriptiv del, där gällande rätt i taxerings- och skatteprocessen beskrivs. Här klargörs de rättsregler som berör småföretagare i processen, det vill säga *vad lagen är*, de lege lata. Den andra delen är en analytisk del. Här analyseras vad de lege lata innebär för småföretagares rättssäkerhet i taxerings- och skatteprocessen och om det finns rättsregler som kan erbjuda en ökad rättssäkerhet. Det sistnämnda innebär en utredning av *vad lagen bör vara*, de lege ferenda.

1.4 Avgränsning

Taxerings- och skatteprocessen är en omfattande process och det är därför inte möjligt att i denna uppsats detaljerat behandla varje område. För att läsaren ska få utökad förståelse och se ett sammanhang i processen har författaren valt att beskriva taxeringsprocessen från början till slut, men endast översiktligt gällande de delar där rättssäkerhetsaspekter inte kommer göras gällande. Vad gäller skatteprocessen beskrivs inte hur själva processen i domstol går till. Uppsatsen utvecklar och fokuserar istället på de delar där rättssäkerheten, såsom den definieras i kapitel 2, kan bli ifrågasatt. Då det finns en mängd olika rättssäkerhetsaspekter i taxerings- och skatteprocessen måste en avgränsning för vad som ska analyseras göras. De problemområden som ges en introduktion till i uppsatsens bakgrund är de delar som rättssäkerhetsanalysen i uppsatsen kommer begränsa sig till. Vidare kommer endast direkt skatt behandlas.

Uppsatsen behandlar endast svensk taxerings- och skatteprocess och därmed är det främst svensk rätt som är relevant. Dock har Sverige ratificerat 'Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna'. Klagomål om kränkta rättigheter enligt Europakonventionen utreds av Europadomstolen, varför även rättsfall från denna domstol blir relevanta i delar av uppsatsen.

1.5 Disposition

Uppsatsen andra kapitel behandlar begreppet rättssäkerhet. Här klargörs vilken definition av begreppet som ligger till grund för den fortsatta utredningen i uppsatsen. Kapitel börjar med en allmän del om rättssäkerhet, för att sedan gå över till att beskriva vad

för principer som används för att nå rättssäkerhet. Efter det redogörs för målen med rättssäkerhet och till sist ett par avslutande ord om begreppet.

I kapitel tre följer sedan en genomgång av taxeringsprocessen. Först ges en allmän beskrivning om Skatteverkets taxeringsbeslut och vilka principer verket arbetar efter. Därefter följer en beskrivning av hur taxeringsförfarandet med kontroll av uppgifter går till, följt av möjligheter till omprövning och överklagan. Slutligen behandlas småföretagarens eventuella möjligheter till anstånd med betalning av skatt vid omprövning eller överklagande och efter det avslutas kapitlet med ett par avslutande ord.

Kapitel fyra behandlar skatteprocessen. Principerna som ligger till grund för utredning av mål i domstol behandlas och en utredning görs på vad det finns för möjligheter för småföretagaren att få ersättning för rättshjälp vid domstolsprocessen. En sammanfattning sker sedan i det avslutande delkapitlet.

I kapitel fem analyseras de utvalda delarna av taxerings- och skatteprocessen ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Några avslutande ord avslutar kapitlet.

Kapitel sex innehåller slutligen en uppföljning av resultatet i det föregående kapitel fem i form av en diskussion de lege ferenda. Som avslut i kapitlet presenteras slutsatsen.

1.6 Terminologi

Småföretagare: med begreppet småföretagare menas i denna uppsats företag med mindre än tio anställda och där ägaren driver företaget. År 2008 fanns det totalt 906 197 stycken småföretag i Sverige vilket utgjorde 96 procent av alla företag i landet.²⁵ Dessa småföretag är en viktig arbetsgivare. Över en halv miljon människor har anställning och till detta kommer de som driver enskild firma.²⁶

²⁵ Företagarförbundet, *Sveriges småföretag – värt att veta om Sveriges småföretag 2009*.

²⁶ Företagarförbundet, *Sveriges småföretag – värt att veta om Sveriges småföretag 2009*.

2 Rättssäkerhet

2.1 Inledning

Uppsatsen syftar till att analysera taxerings- och skatteprocessen för småföretagare ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Det första steget i utredningen är att ge begreppet rättssäkerhet en definition, då det ligger till grund för den fortsatta analysen. Detta kapitel innehåller först en allmän del om begreppet rättssäkerhet som underlättar förståelsen för den uppdelning som sedan görs i kapitlet.²⁷ Efter det behandlas legalitetsprincipen samt det rättsliga förfarandet, vilka båda är principer för att nå rättssäkerhet.²⁸ Målen med rättssäkerheten, det vill säga förutsebarhet, likabehandling och skydd för den personliga integriteten, beskrivs därefter.²⁹ Slutligen innehåller kapitlet ett par avslutande ord som sammanfattar definitionen av rättssäkerhet i denna uppsats och det är dessa delar som senare i uppsatsen kommer att ligga till grund för bedömningen om taxerings- och skatteprocessen är rättssäker.³⁰

2.2 Begreppet rättssäkerhet

Rättssäkerhetsbegreppet har en oomtvistad kärna men det är ändå svårt att hitta en entydig definition.³¹ Doktrin som behandlar rättssäkerhet ger olika definitioner, vilket visar på svårigheten att förklara begreppet.³² En central del är dock att rättstillämpningen inte får vara godtycklig. Förutsebarheten försvinner då och medborgarna kan förlora sin tillit till den dömande verksamheten. Det är med andra ord den enskildas behov av säkerhet vid myndighetsutövning som fokus ligger på, inte statens eller myndigheters behov.³³ Begreppet rättssäkerhet kan på detta sätt kopplas till rättsstatsbegreppet, eftersom det i en rättsstat anses viktigt att medborgaren åtnjuter skydd mot både stat och enskild. Dock

²⁷ Se avsnitt 2.2.

²⁸ Se avsnitt 2.3.1 och 2.3.2.

²⁹ Se avsnitt 2.4.1, 2.4.2 och 2.4.3.

³⁰ Se avsnitt 2.5.

³¹ SOU 1993:62, s. 75.

³² Se t.ex. Gustafsson, H. *Rättens polyvalens*, s. 313 samt Peczenik, A. *Vad är rätt?*, s. 89.

³³ SOU 1993:62, s. 75f.

är begreppet rättsstat även det svårt att definiera, vilket inte ger någon vidare ledning i arbetet med att utröna vad rättssäkerhet är.³⁴

Rättssäkerhet kan komma att definieras och värderas olika beroende på vilka situationer det handlar om.³⁵ Vad gäller den skatterättsliga juridiken lyfts förutsebarhet, likabehandling och legalitetsprincip särskilt fram.³⁶ Viktig anses även skydd för den personliga integriteten vara.³⁷ I övrigt ges betydelse till det rättsliga förfarandet, såsom krav på oavhängiga domstolar som kan upprätthålla en god kvalitet på domar. Härtill hör även bland annat rätt till domstolsprövning, krav på betryggande bevisning, kommunikation av all fakta mellan parter och den skattskyldiges rätt till ombud eller biträde.³⁸

Rättssäkerheten inom skatteområdet har som visats en oomtvistad kärna,³⁹ och det är denna kärna som kommer fokuseras på i denna uppsats. I avsnitt 2.3 och 2.4 nedan följer därför ett par principer som behandlar rättssäkerhet. Dessa ligger sedan till grund för bedömningen av om taxerings- och skatteprocessen är rättssäker. Avsnittet är uppdelat i två delar. Detta eftersom det vid diskussion om rättssäkerhet finns medel som används för att nå rättssäkerhet, såsom legalitetsprincip och det rättsliga förfarandet, men det finns även mål som man önskar uppnå med rättssäkerheten, såsom förutsebarhet, likabehandling och skydd för den personliga integriteten. I åtanke ska man dock ha att det inte är helt lätt att skilja på dessa. Detta då exempelvis likabehandling är en del av rättssäkerhetens mål, men det är även ett sätt att nå rättssäkerhet eftersom det är grundlagsfäst i 1 kap. 9 § RF.⁴⁰ Uppdelningen görs i avsnitten nedan för att lättare förstå sig på begreppet rättssäkerhet och dess olika aspekter.

³⁴ Rosander, U. *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 21.

³⁵ SOU 1993:62, s. 79.

³⁶ SOU 1993:62, s 77ff.

³⁷ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 763.

³⁸ SOU 1993:62, s. 79.

³⁹ SOU 1993:62, s. 75.

⁴⁰ Rosander, U. *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 22.

2.3 Principer för att nå rättssäkerhet

2.3.1 Legalitetsprincip

En av de viktigaste principerna för att nå rättssäkerhet är legalitetsprincipen. Denna har från början utvecklats inom straffrätten där den i huvudsak kan sägas vara ett förbud mot analogi och retroaktiv lag.⁴¹ Skatterättsligt kan principen sammanfattas som *nullum tributum sine lege*, med andra ord; ingen skatt utan lag. Myndighetsutövning får endast ske i enlighet med föreskrifter som meddelats i förväg.⁴² Detta innebär att det ska finnas stöd i lag vid beskattning och i tillägg till det innefattar även den skatterättsliga legalitetsprincipen troligen ett analogiförbud.⁴³ Analogiförbudet hänger samman med kravet på att myndighetsutövning inte får ske annat än vid i förväg meddelade föreskrifter, det s.k. föreskriftskravet.⁴⁴ Analog eller reducerande tolkning till den enskildes nackdel är förbjudet.⁴⁵ Här måste dock observeras att detta inte innebär att föreskrifter alla gånger tolkas bokstavligen utan andra hänsyn måste tas, exempelvis till det rättsliga sammanhanget och historiska utvecklingen.⁴⁶ Att föreskrifter inte tolkats ordagrant innebär därför inte alla gånger att det är en förbjuden analogisk eller reducerande tolkning som gjorts.

Ett annat förbud som även det kan sägas hänga samman med legalitetsprincipen är retroaktivitetsförbudet. Detta innebär att lagar inte bör tillämpas innan de blivit kända för enskilda.⁴⁷ Det krävs dock att man är uppmärksam på vad som omfattas av retroaktivitetsförbudet. Tillbakaverkande praxis omfattas exempelvis inte, även om det ibland kan tyckas att utgången i prejudikatfallet är oväntad. Föreskriften har dock gällt vid händel-

⁴¹ Agge, I. Thornstedt, H. *Straffrättens allmänna del*, s. 30f.

⁴² SOU 1993:62, s. 78.

⁴³ Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 4f.

⁴⁴ SOU 1993:62, s. 78.

⁴⁵ SOU 1993:62, s. 79.

⁴⁶ SOU 1993:62, s. 79.

⁴⁷ SOU 1993:62, s. 78.

sens tillfälle, och är en av de rimliga tolkningar som bör räknas med om aktsamhet vidtagits vid tolkning av föreskriften.⁴⁸

Den skatterättsliga legalitetsprincipen kan till stor del sägas härröra ur kompetensfördelningsmotiv.⁴⁹ Beskattning tillhör i svensk lag det s.k. obligatoriska lagområdet och det innebär att föreskrifter om skatt därför måste meddelas i lag.⁵⁰ Det ges mycket litet utrymme för verkställighetsföreskrifter, vilket gör att delegeringsmöjligheter är mycket begränsade.⁵¹ Skatteverket får huvudsakligen begränsa sig till att tolka och tillämpa lagen, och i tillägg till det kan det utfärda rekommendationer. Ett beslut om skatt är därför behörighetsöverskridande om det inte följer av en rimlig tolkning av föreskrift.⁵²

Legalitetsprincipen är som synes en vid princip och dess egentliga innebörd beskrivs på olika sätt av olika personer. Många definitioner kan anses falla in under paragrafer i RF och en central fråga är därför om legalitetsprincipen kan anses ha grundlagsstöd.⁵³ Det lagrum som ofta diskuteras i detta avseende är 8 kap. 3 § RF, vilken behandlar att föreskrifter om åligganden på enskilda ska meddelas genom lag. Det står uttryckligen i lagrummet att skatt till staten omfattas. Om legalitetsprincipen innefattas i detta lagrum eller i andra delar av grundlagen råder det delade meningar om.⁵⁴ Frågan är dock om det egentligen spelar en avgörande roll om principen har grundlagsstöd. Även då det råder delade meningar om principens exakta definition tycks de flesta enas om att legalitetsprincipens grundtankar har en stark ställning i den svenska skatterätten, både med eller utan grundlagsstöd.⁵⁵ Detta innebär att principen ger effekt i vilket fall.

⁴⁸ SOU 1993:62, s. 78.

⁴⁹ Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, s. 6.

⁵⁰ RF 8 kap. 3 §.

⁵¹ RF 8 kap. 13 §.

⁵² SOU 1993:62, s. 81.

⁵³ Se t.ex. Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 93. Alhager, M. *Dispens från inkomstskatt*, s. 92ff.

⁵⁴ Se t.ex. Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 93. Alhager, M. *Dispens från inkomstskatt*, s. 93ff.

⁵⁵ Rosander, U. *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 82.

2.3.2 Rättsligt förfarande

För att uppnå rättssäkerhet är även det rättsliga förfarandet av betydelse.⁵⁶ Beskattning är en åtgärd som kan vara mycket ingripande och ha stor ekonomisk betydelse, vilket ökar risken för att personer kan försöka undandra sig sina skyldigheter.⁵⁷ För att skattesystemet ska vara effektivt krävs därför att det går att ingripa med tvång då sådana situationer uppstår. Dessa åtgärder är ingripande och det krävs därför precision, så att beslut om åtgärder är objektiva och inte sker på godtycklig grund.⁵⁸ Det är här vikten av ett korrekt rättsligt förfarande kommer in. Kraven syftar till att resultera i ett godtagbart rättsligt avgörande och består av flera olika aspekter.⁵⁹ Åtgärder får inte vidtas utan att det finns stöd för det och målsättningen ur en rättssäkerhetsaspekt är att reglerna är så klara som möjligt, speciellt i situationer där åtgärder kan få negativa effekter för den enskilde.⁶⁰ Av vikt är även proportionalitetsprincipen. En handling kan endast rättfärdigas om skälen som finns för åtgärden överväger det intrång eller men som drabbar den skattskyldige.⁶¹ Ett rättssäkert rättsligt förfarande för den skattskyldige innebär därför klara rättsregler där det går att förutse hur tolkningen av dessa kommer utfalla, samt att dessa regler sedan följs i processen.⁶² Den skattskyldige har rätt till domstolsprövning, denna prövning ska vara objektiv och ett avgörande ska avges inom rimlig tid.⁶³ Vidare ska det finnas möjlighet för den skattskyldige att få ett ombud. Det ska även finnas krav på bevisning och att all fakta ska kommuniceras mellan parterna.⁶⁴ Att dessa kriterier uppfylls är av stor vikt för att det rättsliga förfarandet ska anses vara rättssäkert.

⁵⁶ SOU 1993:62, s. 79.

⁵⁷ SOU 1993:62, s. 84.

⁵⁸ SOU 1993:62, s. 84.

⁵⁹ SOU 1993:62, s. 79.

⁶⁰ SOU 1993:62, s. 84.

⁶¹ Moell, C. *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*.

⁶² SOU 1993:62, s. 79ff.

⁶³ SOU 1993:62, s. 84.

⁶⁴ SOU 1993:62, s. 84.

2.4 Rättssäkerhetens mål och vägen dit

2.4.1 Förutsebarhet

Ett av rättssäkerhetens mål är förutsebarheten. Sett ur beskattningssynpunkt innebär förutsebarhet att det är möjligt för den skattskyldige att förutse skattekonsekvenserna av sitt handlande. Detta är givetvis viktigt och förutsebarheten anses vara en av hörnpelarna i en rättsstat.⁶⁵ Utan denna riskerar rättstillämpningen att förlora den legitimitet som krävs för att medborgarna ska ha tillit till domstolar och myndigheter.⁶⁶ Det finns flertal saker som bidrar till ökad förutsebarhet, varav klara rättskällor och tolkningsmetoder som gör det lättare att förutse rättstillämpningen är några av de viktigaste.⁶⁷ Information bör lämnas av myndigheter om vilka tolkningsmetoder som används och även om innebörden av materiella rättsregler.⁶⁸ Ett sätt att öka förutsebarheten är skapandet av mer preciserade och färre vaga normer. Detta innebär exempelvis att istället för att skapa en generalklausul så författas en mer preciserad lagregel i de fall det är möjligt.⁶⁹ I det fall målet är oklart kan förutsebarheten gagnas av att domstolar gör en restriktiv tolkning till fördel för den enskilde. Detta innebär att domstolar endast i klara fall använder sig av betungande regler och i de fall målet är oklart tolkar man istället till den skattskyldiges fördel.⁷⁰

Kellgren beskriver en tolkningsmetod som bidrar till förutsebarhet.⁷¹ Den ska för det första vara känd och enhetlig. På detta sätt kan den skattskyldige se vilka argument som tillmäts betydelse.⁷² Kontinuitet är också viktigt. Den som sätter sig in i frågans förutsättningar ska kunna förutse vad som kommer tillmätas avgörande betydelse.⁷³ För det

⁶⁵ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 58.

⁶⁶ SOU 1993:62, s. 75f.

⁶⁷ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 60

⁶⁸ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 60

⁶⁹ SOU 1993:62, s. 77.

⁷⁰ Ljungman, S. *Om skattefordran och skatterestitution*, s. 21-22.

⁷¹ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 60ff.

⁷² Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 60f.

⁷³ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 60f.

andra ska metoden ge klara och förutsebara tolkningsförslag. Detta görs lättast genom att använda sig av regelnära metoder, där lagtext, förarbeten och praxis noga analyseras.⁷⁴ Slutligen måste metoden ge ett acceptabelt tolkningsförslag. Detta innebär att tolkningen ska vara förenlig med övriga regelsystemet men även med sunt förnuft. I annat fall riskerar en osäkerhet uppstå om tolkningsmetoden verkligen kommer att följas.⁷⁵

Även då en medvetenhet om tolkningsmetod finns krävs det givetvis att personen som ska försöka förutse en skattekonsekvens har vissa kunskaper. Det är inte rimligt att kräva att lagtext eller förarbeten ska utformas så att alla, även de utan förkunskaper, ska kunna förutse hur en tolkning kommer utfalla.⁷⁶ Däremot ska en jurist eller ekonom som är van att studera skattelag kunna bilda sig en uppfattning om exempelvis lagrummets betydelse genom att studera lagtexten.⁷⁷ Efter ett förnuftigt studerande av lagtexten bör rättstillämpningen som sedan görs inte innebära några större överraskningar. Detta motiveras med att det inte är rimligt att företag inför varje ekonomiskt beslut ska behöva leta i förarbeten eller kontakta skatteexperter.⁷⁸

2.4.2 Princip om likabehandling

En annan viktig rättssäkerhetsprincip är principen om likabehandling. Ur beskattningssynpunkt innebär likabehandling att lika fall bedöms lika, med andra ord att rättstillämpningen är likformig.⁷⁹ Principen om likabehandling fastslås i 1 kap. 9 § RF och är därmed grundlagsfäst. Problematiken kring likabehandling inom skatterätten ligger i att det sällan finns några identiska fall. Det är därför mer realistiskt att istället tala om jämförbara fall eller jämförbara situationer för att avgöra om det bedöms på likartat sätt.⁸⁰

⁷⁴ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 61f.

⁷⁵ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 62.

⁷⁶ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 67.

⁷⁷ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 66.

⁷⁸ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 66.

⁷⁹ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 67.

⁸⁰ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 15.

Kravet är dock att domaren bör argumentera efter enhetliga riktlinjer i mål som tillhör samma kategori. Samma krav gäller även myndigheter i deras rättstillämpning.⁸¹

Det finns två former av likabehandling för rättstillämpningen, formell och materiell.⁸² Formella formen av likabehandling innebär att skattelagar tillämpas på ett sätt som gör att juridiskt lika fall beskattas enligt samma principer.⁸³ Detta innebär att myndigheters verksamhet bestäms av rättsregler. Ingen får tilldelas förmåner om inte rättsregler medger det, och ingen får heller slippa straff som rättsregler stadgar.⁸⁴ Likabehandling i en materiell mening innebär i tillägg till den formella att ingen diskriminering får förekomma. Om det finns distinktioner mellan olika människor i rättsregler så måste dessa med andra ord ha en etisk motivering.⁸⁵ Skatterättsligt kan detta sägas innebära att ekonomiskt jämbördiga alternativ ska beskattas enligt samma principer.⁸⁶

I likhet med strävan efter förutsebarhet uppnås likabehandling genom att tolkningsmetoder som ger ett så likformigt och säkert utfall som möjligt används i de fall möjligheten finns.⁸⁷ Rättstillämpare bör tolka rättskällorna på likartat sätt. Detta sker enklast genom att Regeringsrätten ger ledning genom praxis. Problem uppstår dock när Regeringsrättens metod inte ger någon entydig ledning.⁸⁸ Kellgren anser att det i dessa fall borde vara möjligt att öppna upp för låginstanspraxis såsom förvaltningsrätters beslutpraxis eller andra handläggares beslut.⁸⁹ Att detta sällan diskuteras beror troligen på att låginstanspraxis normalt inte har något värde i rättskällevärdet. Kellgren anser att det troligtvis skulle bidra till likformigheten i rättstillämpningen då en stor mängd beslut tas av exempelvis Skatteverket och förvaltningsrätter.⁹⁰ Han betonar dock att studerandet av

⁸¹ SOU 1993:62, s. 78.

⁸² Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 67.

⁸³ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 67f.

⁸⁴ Peczenik, A. *Vad är rätt?*, s. 52.

⁸⁵ Peczenik, A. *Vad är rätt?*, s. 53.

⁸⁶ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 68.

⁸⁷ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 71.

⁸⁸ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 70.

⁸⁹ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 70.

⁹⁰ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 71.

låginstanspraxis måste ske restriktivt då det är förenat med flera svårigheter, bland annat saknar det som ovan nämnts rättskällevärde. I övrigt är det även tidskrävande att leta upp avgöranden och således inte särskilt effektivt.⁹¹

2.4.3 Skydd för personlig integritet

Ett tredje av rättssäkerhetens mål är skyddet för den skattskyldiges integritet under taxerings- och skatteprocessen. För att skydda den enskilde är det viktigt att undersökningsbefogenheter vid förfarandet är noggrant reglerade. Detta följer av svensk förvaltningsrättslig tradition.⁹² Förutom denna tradition har skyddet för den personliga integriteten grundlagsstöd.⁹³ Bestämmelser om taxerings- och uppbördsförfarandet tillhör nämligen det s.k. obligatoriska lagområdet, vilket innebär att varje befogenhet som avser ingrepp i enskildas personliga eller ekonomiska förhållanden ska meddelas genom lag.

Det är viktigt att myndigheters befogenheter inte ger utrymme för godtycklig myndighetsutövning eller gör intrång i den privata sfären.⁹⁴ Bristande precision i lagstiftningen kan få följden att myndigheter får vittgående befogenheter. Myndigheter kan då avgöra vad som är lämpligt för dem att göra, och den enskilde har ingen möjlighet att få åtgärderna prövade, varken före eller under förfarandet. Precision i lagstiftningen är därför att föredra, så att myndigheters befogenhet blir avgränsade och mer rättssäkra.⁹⁵ De bedömningar som görs ska även vara möjliga att kontrollera. En öppen redovisning som tydligt visar på vad som ligger till grund för de bedömningar som gjorts ökar rättssäkerheten.⁹⁶

2.5 Avslutande ord om rättssäkerhet

Som påvisats har begreppet rättssäkerhet en relativt vid definition. De mest centrala delarna är dock att myndighetsutövning endast få ske i enlighet med föreskrifter, samt att

⁹¹ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 71.

⁹² Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 766.

⁹³ RF 8 kap. 3 §.

⁹⁴ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 766.

⁹⁵ SOU 1993:62, s. 78.

⁹⁶ Pålsson, R. *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, s. 775.

det finns ett analogi- och retroaktivitetsförbud.⁹⁷ Undersökningsbefogenheternas strikta reglering måste följas och det ska finnas möjlighet att kontrollera juridiska bedömningar.⁹⁸ Vidare måste förfarandet i processen ge ett objektiva och korrekt rättsligt avgörande. Ett sätt att nå detta är genom klara och precisa regler.⁹⁹ Det är även viktigt att proportionalitetsprincipen beaktas.¹⁰⁰ Enhetliga riktlinjer bör finnas för bedömningen i skattemål och jämförbara fall och situationer bör bedömas lika.¹⁰¹ Den skattskyldige måste ha möjlighet att förutse skattekonsekvenser av sitt handlande. Vid oklara fall bör tolkningen ske till den enskildes fördel.¹⁰² Sammanfattningsvis skulle man kunna säga att begreppet rättssäkerhet betyder att ett avgörande i ett skattemål är lagenligt, att den skattskyldige har haft möjlighet att förutse avgörandet och att denne även i övrigt känner sig rättvist behandlad vid beskattningen.¹⁰³

För att avgöra om det upprätthålls en balans mellan det allmänna och de enskilda måste rättssystemet och rättsreglerna granskas.¹⁰⁴ Vid en analys av rättssäkerhet under taxeringsbeslut och skatteprocess kommer därför det fortsatta arbetet i uppsatsen inriktas på hur regelverket för dessa är uppbyggda. För att underlätta förståelsen och göra det mer lättöverskådligt delas taxeringsbeslutet och skatteprocessen upp i två kapitel nedan. Kapitel 3 om taxeringsbeslut behandlar Skatteverkets taxering. I det fall taxeringen överklagas till förvaltningsdomstol blir det istället en skatteprocess, vilket behandlas i kapitel 4. Genom ett studium av hur processen i Skatteverket och domstol fungerar och hur avvägningen mellan det allmännas och de enskildas intressen har gjorts, kan sedan rättssäkerhet diskuteras.

⁹⁷ Se avsnitt 2.3.1.

⁹⁸ Se avsnitt 2.4.3.

⁹⁹ Se avsnitt 2.3.2.

¹⁰⁰ Se avsnitt 2.3.2.

¹⁰¹ Se avsnitt 2.4.2.

¹⁰² Se avsnitt 2.4.1.

¹⁰³ Tikka, K. *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen*, s. 8.

¹⁰⁴ SOU 1993:62, s. 81.

3 Taxeringsprocess

3.1 Inledning

Taxeringsprocessen är en omfattande process och juridiska personer såsom småföretagare har en deklarationsplikt. Denna plikt fullgörs genom att företagen årligen lämnar självdeklarationer som ligger till grund för taxeringen.¹⁰⁵ Deklarationens funktion och hur denna hanteras utvecklas vidare nedan för att få en grundläggande förståelse för denna process.¹⁰⁶ Därefter behandlas Skatteverkets utrednings- och kommunikationskyldighet vid taxeringsbeslut.¹⁰⁷ Här beskrivs de regler som verket är skyldigt att arbeta efter för att garantera att taxeringsprocessen sker på ett korrekt sätt under bland annat grundkontroll och utökad kontroll. Hur denna grundkontroll och den utökade kontrollen i form av skrivbordskontroll, besök och revision går till behandlas därefter för att få en insyn i denna process.¹⁰⁸ När ett beslut har fattats finns möjlighet till överklagan eller begäran om omprövning och i samband med detta kan det vara aktuellt för småföretagaren med en ansökan om anstånd med betalning av skatt.¹⁰⁹ Slutligen innehåller kapitlet ett par avslutande ord för att sammanfatta och lägga fokus på de delar som det finns anledning att granska vidare ur ett rättssäkerhetsperspektiv.¹¹⁰

3.2 Allmänt om taxeringsbeslut

3.2.1 Självdeklaration och dess hantering

Sverige har ett system som innebär att skattskyldiga lämnar in en obligatorisk självdeklaration. Juridiska personer såsom småföretagare lämnar en s.k. särskild självdeklaration.¹¹¹ Systemet infördes redan år 1902 och har sedan dess byggts på att den inlämnade

¹⁰⁵ Forssén, B. *Taxeringsprocess – en läro- och handbok*, s. 15.

¹⁰⁶ Se avsnitt 3.2.1.

¹⁰⁷ Se avsnitt 3.2.2 och 3.2.3.

¹⁰⁸ Se avsnitt 3.3.1 – 3.3.4.

¹⁰⁹ Se avsnitt 3.3.5 och 3.3.6.

¹¹⁰ Se avsnitt 3.4.

¹¹¹ Skattebetalningslagen (1997:483) 2 kap. 1 §. Hädanefter benämnd SBL.

deklarationen, som lämnas in till Skatteverket, ligger till grund för taxeringen.¹¹² Skatteverket är den myndighet som ansvarar för taxeringen och har beslutanderätt i taxeringsärenden.¹¹³ Med detta sagt ter det sig självklart att Skatteverket måste få kännedom om allt som kan vara av betydelse för beskattningen.¹¹⁴ Förfarandet i Skatteverket är ett enpartsförhållande och småföretagaren och andra uppgiftsskyldiga förutsätts därför medverka i förfarandet och vara sanningsenliga.¹¹⁵ Risken för felaktiga beskattningsbeslut ökar markant vid oklara eller otillförlitliga uppgifter.¹¹⁶ Skatteverkets handläggning inför det slutliga beslutet om skatt kan innefatta olika moment. Om verket inte anser att det fått tillräckliga uppgifter för att ta ett beslut kan det bl.a. förelägga den skattskyldige att lämna mer uppgifter och upplysningar samt utföra revisioner.¹¹⁷ Huvudsakligen får Skatteverket begränsa sig till att tolka och tillämpa lagen, samt utfärda rekommendationer. Beslut om skatt måste därför följa av en rimlig tolkning av föreskrift.¹¹⁸

I de flesta fallen avgörs taxeringsärenden genom ett beslut av en tjänsteman på Skatteverket.¹¹⁹ Vissa taxeringsbeslut kan dock tas i en skattenämnd. Detta görs om det är en tvistig fråga som inte tidigare prövats av nämnden, frågan är en bedömningsfråga som har ekonomisk betydelse eller då det finns särskild anledning.¹²⁰ Att nämnden finns innebär en lekmanamedverkan i taxeringsarbetet och målet är att det ska stärka insyn och inflytande för förtroendevalda. Deras insyn förväntas stärka tilltron till den objektivitet som myndigheter har krav på sig att uppfylla.¹²¹

¹¹² Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 15.

¹¹³ Taxeringslagen (1990:324) 2 kap. 1-2 §§. Hädanefter benämnd TL.

¹¹⁴ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 15.

¹¹⁵ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 16.

¹¹⁶ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 15.

¹¹⁷ Se TL 3 kap.

¹¹⁸ SOU 1993:62, s. 81.

¹¹⁹ Forssén, B. *Taxeringsprocess – en läro- och handbok*, s. 69.

¹²⁰ TL 2 kap. 4 §.

¹²¹ Prop 1989/90:74, s. 279.

3.2.2 Utredningsskyldighet

Skatteverket är enligt officialprincipen skyldigt att se till att ärenden blir så utredda som deras beskaffenhet kräver.¹²² Av allmänna förvaltningsrättsliga principer följer att utredningsskyldigheten anses gälla generellt inom skatterätten.¹²³ Detta krävs för att avgöranden ska stämma överrens med det verkliga förhållandet.¹²⁴ Utredningen får dock inte bli så tidsödande att rättssäkerheten hotas sett ur en tidsaspekt. Skyldigheten att utreda får därför inte gå för långt och den bör anpassas till de resurser Skatteverket har till sitt förfogande.¹²⁵ Vidare ska det vara fokus på småföretagarens intresse av enkelhet.¹²⁶ I de fall det finns olika möjligheter att inhämta den information som behövs, så ska den metod som innebär den minsta graden av intrång användas av Skatteverket. Leder kontrollformen till att tiden för undersökningen drar ut på tiden kan det ibland vara mer lämpligt att använda en annan kontrollform som inte är lika ingripande.¹²⁷

Vad som egentligen innebär att utredningsskyldigheten har uppfyllts är beroende på ärendet och måste därför avgöras från fall till fall. Ett yrkande på avdrag kan exempelvis innebära att utredningen faller till stor del på småföretagaren.¹²⁸ Handlar det istället om en omprövning till nackdel för den skattskyldige ställs det dock stora krav på utredningen som Skatteverket sköter, så att ärendet blir tillräckligt utrett innan ett beslut om beskattning fattas.¹²⁹

3.2.3 Kommunikationsskyldighet

Nära samband med den ovan behandlade utredningsskyldigheten har Skatteverkets kommunikationsskyldighet.¹³⁰ Innan ett ärende avgörs ska småföretagaren få möjlighet

¹²² TL 3 kap. 1 § och Förvaltningslagen (1986:223) 4 § och 7 §. Hädanefter benämnd FL.

¹²³ Skatteverkets handledning för skattebetalning 2010, s. 473.

¹²⁴ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 18.

¹²⁵ Prop 1989/90:74, s. 283.

¹²⁶ Prop 1985/86:80, s. 62.

¹²⁷ Prop 1985/86:80, s. 62.

¹²⁸ Prop 1989/90:74, s. 283.

¹²⁹ Prop 1989/90:74, s. 283.

¹³⁰ Se avsnitt 3.2.2.

att yttra sig, om inte detta anses onödigt.¹³¹ Tillfällen då det kan anses onödigt är när taxeringen sker i enlighet med den lämnade självdeklarationen eller då ändringarna är så självklara att ett yttrande inte skulle medföra bättre beslutsunderlag.¹³² Sammantaget kan det sägas att om den skattskyldige kan förväntas tillföra något till ärendet, då ska denne också få möjligheten att göra det.¹³³ Vidare har småföretagaren rätt att få ta del av uppgifter som har tillförts ärendet av någon annan, och även yttra sig över materialet.¹³⁴ Detta kan dock underlåtas om beslutet inte går den skattskyldige emot, uppgiften saknar betydelse för ärendets utgång eller det anses obehövt med kommunikering.¹³⁵

Skatteverket har som konstaterats en utrednings- och kommunikationsskyldighet.¹³⁶ Med detta i åtanke ska en genomgång av Skatteverkets arbetssätt och möjligheter att få fram tillförlitlig och tillräcklig information som ligger till grund för beslut om beskattning ges.¹³⁷

3.3 Taxeringsförfarandet

3.3.1 Grundkontroll och utökad kontroll

Självdeklarationer som inkommer till Skatteverket genomgår kontroller för att godkännas. Den första kontrollen, vilken är den enda kontroll de flesta deklarationer behöver genomgå, kallas grundkontroll.¹³⁸ Den utökade kontrollen som utöver det sker på vissa självdeklarationer görs oftast på företagssektorns deklarationer. Motiven till att främst företagssektorn kontrolleras extra är bl.a. att företag har större möjlighet till skatteunddragande och att de oftare handskas med flera materiellt svåra beskattningsfrågor.¹³⁹ Beslut om årlig taxering ska fattas före utgången av november i taxeringsåret. Detta för-

¹³¹ TL 3 kap. 2 § 1 st.

¹³² Prop 1989/90:74, s. 395.

¹³³ Prop 1989/90:74, s. 395.

¹³⁴ TL 3 kap. 2 § 2 st. som hänvisar till FL 17 §.

¹³⁵ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 69.

¹³⁶ Se avsnitt 3.2.2. och 3.2.3.

¹³⁷ Se avsnitt 3.3.1 – 3.3.4.

¹³⁸ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 16.

¹³⁹ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 16.

sta beslut måste med andra ord fattas inom denna tid även om målet inte är färdigutrett.¹⁴⁰ Anser Skatteverket att uppgifter inte är korrekta och detta beslut tas innan utgången av november i taxeringsåret fattar det ett omprövningsbeslut.¹⁴¹ Omprövningsbeslut på initiativ av Skatteverket kan även ske senare genom ordinär omprövning fram till och med den 31 december året efter taxeringsåret.¹⁴² Om Skatteverket senare än denna tidpunkt beslutar sig för att ompröva kan detta endast göras genom eftertaxering senast det femte året efter utgången av taxeringsåret.¹⁴³ Eftertaxering får dock endast ske under vissa förutsättningar, såsom vid tillfällen då den skattskyldige inlämnat oriktiga uppgifter eller underlåtit att lämna in upplysningar.¹⁴⁴ Omprövning på skattskyldiges begäran behandlas nedan under avsnitt 3.3.5. Det är främst de senast inlämnade deklARATIONERNA som granskas. Finns särskilda skäl, det vill säga om felen är uppsåtliga, uppgår till belopp som är väsentliga eller sker systematiskt, kan kontroll även ske på deklARATIONER som lämnats in tidigare år.¹⁴⁵

I vissa fall kan skattetillägg påföras. Detta är möjligt när småföretagaren på annat sätt än muntligen lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, när skönstaxering gjorts på grund av avvikelser från självdeklARATION eller när skönstaxering gjorts då självdeklARATION inte inlämnats.¹⁴⁶ Skattetillägg klassificeras inte som straff i den svenska rätten men kan ändå i vissa avseenden jämföras med straff eftersom skattetilleggssystemet ersatt ett tidigare straffrättsligt system. Tilläggens syfte är inte kostnadsersättning utan syftet är huvudsakligen att förmå de skattskyldiga att uppfylla sina förpliktelser och bestraffa förseelser.¹⁴⁷ Eftersom skattetilleggen är generella och deras syfte är både avskräckande och bestraffande så omfattas de av art. 6 i Europakonventionen.¹⁴⁸ Detta innebär att då

¹⁴⁰ TL 4 kap. 2 §.

¹⁴¹ TL 4 kap. 7 § 2 st.

¹⁴² TL 4 kap. 14 §.

¹⁴³ TL 4 kap. 14-15 §.

¹⁴⁴ TL 4 kap. 16-17 §§.

¹⁴⁵ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 17.

¹⁴⁶ TL 5 kap. 2 §.

¹⁴⁷ Prop. 2002/03:106, s. 72.

¹⁴⁸ RÅ 2000 ref. 66 I och II.

en småföretagare blivit påförd skattetillägg är dennes rättigheter skyddad av Europakonventionen. Företagaren har då en ovillkorlig rätt till bl.a. en rättvis rättegång som sker inom rimlig handläggningstid.¹⁴⁹

Om Skatteverket känner att ytterligare granskning utöver grundkontrollen bör göras så sker det genom en utökad kontroll.¹⁵⁰ De metoder som främst står till Skatteverkets förfogande och som nu kommer behandlas är skrivbordskontroll, besök och revision.¹⁵¹

3.3.2 Skrivbordskontroll

Skatteverket har som kontrollform möjlighet att utföra skrivbordskontroll.¹⁵² Detta är det mest vanliga sätt att kontrollera att uppgiftsskyldigheten har uppfyllts på ett tillfredsställande sätt.¹⁵³ Småföretagaren kan bli förelagd att *”lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling”*, om detta behövs för att kontrollera att de uppgifter som lämnats för taxeringen är riktiga.¹⁵⁴ Handlingar som åsyftas är kvitton, räkningar, kontoutdrag, kontrakt och liknande handlingar.¹⁵⁵ Det är upp till Skatteverket att avgöra om det är ett original eller en kopia av handlingen som ska uppvisas. Dock kan originalhandlingen krävas först då en kopia tidigare begärts.¹⁵⁶

Uppgiftsskyldigheten är ganska vidsträckt. Den kan exempelvis komma att innefatta skattskyldiges levnadskostnader för en mer allmän kontroll av riktigheten i deklARATIONEN.¹⁵⁷ Endast material för att kontrollera uppgifter i självdeklaration eller för att få tillräckligt underlag för att fatta ett korrekt taxeringsbeslut får kontrolleras under en skrivbordskontroll. Kontrollen får i övrigt inte användas till att undersöka om det själva de-

¹⁴⁹ Europakonventionen 6 art.

¹⁵⁰ TL 3 kap. 5-12a §§.

¹⁵¹ Se avsnitt 3.3.2 – 3.3.4.

¹⁵² TL 3 kap 5 §.

¹⁵³ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 17.

¹⁵⁴ TL 3 kap. 5 §.

¹⁵⁵ Prop. 1993/94:151, s. 165 jämförd med paragrafens tidigare lydelse.

¹⁵⁶ SOU 1993:62, s. 243.

¹⁵⁷ Prop. 1955: 160, s. 103.

klarationsunderlaget i sig är riktigt.¹⁵⁸ Inom ramen för uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 5 § TL anses Skatteverket även ha möjlighet att ställa förfrågningar som inte är utformade som förelägganden. Detta är inte uttryckligen stadgat men anses följa av allmänna förvaltningsrättsliga principer.¹⁵⁹ Förfrågan kan ställas till skattskyldiga men även andra uppgiftslämnare. De begärda uppgifterna får inte vara mer omfattande än de uppgifter som begärs vid ett föreläggande.¹⁶⁰

Föreläggande att lämna uppgift får förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte kommer att följas.¹⁶¹ Det är upp till Skatteverket att bestämma lämpligt vitesbelopp utefter de riktlinjer som lagstiftaren meddelat.¹⁶² Ett föreläggande kan på småföretagarens begäran undantas under vissa förutsättningar. Detta är fallet om handlingen inte får beslagtas enligt 27 kap. 2 § RB eller om handlingen har ett betydande skyddsintresse och dess innehåll inte bör komma till annans kännedom.¹⁶³ Skyddsintresset måste vara större än betydelsen av att kontrollera handlingen.¹⁶⁴

3.3.3 Besök

Ett annan möjlig form av utökad kontroll är besök. Om uppgifter som lämnats i deklARATIONEN behöver kontrolleras mot räkenskaper, anteckningar eller andra handlingar, kan Skatteverket efter överenskommelse genomföra ett besök hos småföretagaren.¹⁶⁵ Av lagtexten följer att tre förutsättningar måste vara uppfyllda för att ett besök ska få äga rum. Frågan som Skatteverket ämnar undersöka ska ha aktualiserats av uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin deklARATION. Vidare måste klarhet i frågan kunna fås ge-

¹⁵⁸ Prop. 1989/90:74, s. 396.

¹⁵⁹ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 18.

¹⁶⁰ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 18f.

¹⁶¹ TL 3 kap. 6 § och 23 kap § 2.

¹⁶² Prop. 1989/90:74, s. 397.

¹⁶³ TL 3 kap 13 § st 1.

¹⁶⁴ TL 3 kap 13 § st 2.

¹⁶⁵ TL 3 kap 7 §.

nom en enkel avstämning mot räkenskaper eller andra handlingar och slutligen måste den skattskyldige och Skatteverket vara överens om att besöket ska genomföras.¹⁶⁶

Att parterna är överens om besöket och att småföretagaren uppfattar frivilligheten är viktigt. Frivilligheten bedöms ur den skattskyldiges synvinkel.¹⁶⁷ Skatteverket måste därför vara tydligt med vad som gäller och att småföretagaren inte kan tvingas visa upp handlingar. Görs bedömningen att handlingar som uppvisats inte är tillräckliga får Skatteverket istället ta till en alternativ kontrollmetod för att kontrollera riktigheten i deklARATIONEN.¹⁶⁸ En metod som kan användas istället för besök är revision.¹⁶⁹

3.3.4 Revision

Den utökade kontroll som är mest ingripande och resurskrävande för både Skatteverket och småföretagaren är revision. Det innebär att formen av kontroll inte bör användas i annat fall än då det inte finns någon annan möjlighet att få fram den information som behövs för att kontrollera att lämnade uppgifter stämmer.¹⁷⁰ En avvägning måste göras mellan intresset av en effektiv skattekontroll och småföretagarens rättigheter.¹⁷¹ Beslut om taxeringsrevision fattas enligt 3 kap 8 § TL. Den verksamhet som företaget bedriver ska återspeglas i redovisningen och redovisningen ska i sin tur sedan ligga till grund för de uppgifter som lämnas i deklARATIONEN.¹⁷² Skatteverket beslutar om taxeringsrevision och detta görs för att kontrollera att deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgjorts riktigt eller för att kontrollera att förutsättningar finns för att kunna lämna uppgifter i det fall uppgiftsskyldighet kan uppkomma. Kontroll kan alltså ske på förflutna år, men det är också möjligt för verket att kontrollera löpande år.¹⁷³ Ett beslut om taxeringsrevision är inte

¹⁶⁶ TL 3 kap. 7 §.

¹⁶⁷ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 20.

¹⁶⁸ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 20.

¹⁶⁹ Se avsnitt 3.3.4.

¹⁷⁰ Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 21.

¹⁷¹ Prop 1993/94:151, s. 76ff.

¹⁷² Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, s. 21.

¹⁷³ TL 3 kap. 8 § 1 st.

överklagbart.¹⁷⁴ Ett revisionsbeslut ska förklara ändamålet med revisionen som ska genomföras och möjligheterna som finns för den skattskyldige att få handlingar undantagna.¹⁷⁵ Undantagande stadgas i 3 kap. 13-14 §§ TL och möjligheterna är samma som vid skrivbordskontroll, se ovan 3.3.2.

Taxeringsrevision kan även ske för att inhämta uppgifter hos någon annan än den som revideras, s.k. tredjemansrevision.¹⁷⁶ Detta avser kontroll då Skatteverket vet vilken handling som ska granskas men även generella kontroller kan göras.¹⁷⁷ Den reviderade, vare sig det är den skattskyldige eller annan, har rätt att bli underrättad innan revisionen genomförs. Det finns dock vissa undantag vid s.k. överraskningsrevision.¹⁷⁸ Detta är exempelvis då avsikten är att granska lager, inventera kassan och besiktiga lokaler.¹⁷⁹ Revisionen riskerar annars att förlora sitt syfte.¹⁸⁰ Oavsett om revisionen underlättats eller inte ska den bedrivas i samverkan med den reviderade och den ska ske på ett sätt som inte onödigt hindrar verksamheten. Revisionen verkställs hos den reviderade om denne medger det.¹⁸¹ Det kan dock ske i dennes verksamhetslokaler även om samtycke till det inte givits, om revisionen inte utan svårighet kan ske på annat ställe.¹⁸² Detsamma gäller om den reviderade först samtycker men sedan ändrar sig.¹⁸³ Räkenskapsmaterial och annat som rör verksamheten granskas vid en revision. Utöver granskning av handlingar får även prover på varor tas och revisorn kan även prova exempelvis kassaapparat.¹⁸⁴

¹⁷⁴ TL 6 kap. 2 §.

¹⁷⁵ TL 3 kap. 9 §.

¹⁷⁶ TL 3 kap. 8 § 2 st.

¹⁷⁷ Prop. 1996/97:100, s. 474ff, del 1.

¹⁷⁸ TL 3 kap. 9 § 4 st.

¹⁷⁹ TL 3 kap. 11 § 2 st.

¹⁸⁰ TL 3 kap. 9 §.

¹⁸¹ TL 3 kap. 10 §.

¹⁸² Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet 5 § 1 st och 14 §. Hädanefter benämnd TvL.

¹⁸³ Prop. 1993/94:151, s. 166f.

¹⁸⁴ TL 3 kap 11 §.

Huvudregeln är att en revision som görs med stöd av TL sker i samförstånd med den granskade.¹⁸⁵ Om denne inte samarbetar finns det möjlighet för Skatteverket att förelägga den reviderade med vite.¹⁸⁶ Ett annat alternativ för att kunna fullgöra revisionen är att använda sig av tvångslagstiftning.¹⁸⁷ Tvång får dock endast användas om skälen för åtgärderna överväger det intrång som de innebär.¹⁸⁸

Småföretagaren ska tillhandahålla handlingar och ge de upplysningar och den hjälp som behövs för revisionen.¹⁸⁹ I detta ingår även att fullgöra sina skyldigheter inom rimlig tid.¹⁹⁰ Tidskravet gäller även för Skatteverket. En revision får inte pågå längre än vad som är nödvändigt.¹⁹¹ Detta följer av proportionalitetsprincipen.¹⁹² En lång revision kan endast rättfärdigas om skälen som finns för åtgärden överväger det intrång eller men som drabbar den skattskyldige.¹⁹³ Handlingar som mottagits under revision ska så snart som möjligt återges till den reviderade. Meddelande om resultatet av revisionen ska även det lämnas snarast möjligt.¹⁹⁴

3.3.5 Överklagan och omprövning av taxeringsbeslut

Då Skatteverket tagit ett beslut om taxering, vare sig det är genom ett grundläggande beslut under taxeringsåret eller ett beslut som tas senare under omprövning, finns det möjlighet för småföretagaren att få beslutet omprövat.¹⁹⁵ Verket ska ompröva ett beslut om taxering om den skattskyldige begär det och det kan ha betydelse för beskattning el-

¹⁸⁵ TL 3 kap 10 §.

¹⁸⁶ TL 3 kap. 12 § 4 st.

¹⁸⁷ Se TvL.

¹⁸⁸ TvL § 4.

¹⁸⁹ TL 3 kap. 12 §.

¹⁹⁰ Prop 1993/94:151, s. 166.

¹⁹¹ TL 3 kap. 12a § 1 st.

¹⁹² Prop. 1993/94:151, s. 163.

¹⁹³ Moell, C. *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*.

¹⁹⁴ TL 3 kap. 12a §.

¹⁹⁵ TL 4 kap. 7-12 §§.

ler då det finns andra skäl.¹⁹⁶ Begäran ska ha kommit in före utgången av det femte året efter taxeringsåret och begäran ska vara skriftlig.¹⁹⁷ Någon tidsgräns för när Skatteverket ska ha fattat beslut i frågan finns inte.¹⁹⁸ Dock gäller det allmänna kravet på snabbhet vid handlägganden av ärenden mot enskild.¹⁹⁹ Samma fråga kan omprövas flera gånger under förutsättning att den inte prövas eller har prövats av domstol.²⁰⁰

Småföretagaren kan istället för att begära omprövning välja att överklaga beslutet.²⁰¹ Överklagandet sker till förvaltningsrätt.²⁰² I likhet med omprövning ska överklagandet vara skriftligt och ha kommit in före utgången av det femte året efter taxeringsåret.²⁰³ Även då en överklagan sker till förvaltningsdomstol är det Skatteverket som först ska ompröva det överklagade beslutet. Omprövningen ska ske snarast.²⁰⁴ Överklagandet förfaller vid omprövningen om verket omprövar till den skattskyldiges fördel.²⁰⁵ I annat fall ska överklagandet prövas av förvaltningsrätten.²⁰⁶

Vid begäran om omprövning eller överklagan av småföretagaren måste denne ha processbehörighet, vilket är en behörighet att med rättslig verkan företa processhandlingar. Processbehörighet har den som är skyldig att lämna deklaration enligt lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.²⁰⁷ Den skattskyldige måste även ha partsbehörighet och saklegitimation. Med detta menas en behörighet att uppträda som part i domstols-

¹⁹⁶ TL 4 kap. 7 § 1 st.

¹⁹⁷ TL 4 kap. 9 § 1 st.

¹⁹⁸ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 52.

¹⁹⁹ FL 7 §.

²⁰⁰ TL 4 kap. 8 §.

²⁰¹ TL 6 kap. 1 § 1 st.

²⁰² TL 6 kap. 1 § 4 st. med hänvisning till SBL 22 kap. 1b §.

²⁰³ TL 6 kap. 3 § 1 st.

²⁰⁴ TL 6 kap. 6 § 1 st.

²⁰⁵ TL 6 kap. 6 § 2 st.

²⁰⁶ TL 6 kap. 7 §.

²⁰⁷ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 142.

process och rätten att föra talan över en viss bestämd sak. Juridiska personer som är skyldiga att betala skatt uppfyller i regel detta vad gäller den egna beskattningen.²⁰⁸

3.3.6 Anstånd med betalning av skatt

Då småföretagaren begärt omprövning eller överklagat ett beslut är det möjligt att denne vill ha anstånd med att betala skatten fram till dess att ett slutligt beslut fattats. Utgångspunkten är dock att ett beslut om skattskyldighet inte påverkas av omprövning eller överklagan, utan skatten ska betalas in inom den tid som angetts oavsett.²⁰⁹ Skatt som bestämts genom omprövningsbeslut ska betalas inom drygt en månad.²¹⁰ Anstånd med skatten medges endast under vissa förutsättningar,²¹¹ och det är Skatteverket som beviljar anstånd med inbetalningen.²¹² Den första möjligheten till anstånd är om det kan antas att småföretagaren kan komma att befrias helt eller delvis från skatten.²¹³ Den här möjligheten ges utan att den skattskyldige begär omprövning eller överklagar i fall då skatten kan antas falla bort. Om småföretagaren begärt omprövning eller överklagat finns det två möjligheter till anstånd. Den ena är när det är tveksamt om den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten.²¹⁴ Här handlar det med andra ord om fall då det är tveksamt om det allmänna kommer få bifall i taxeringsfrågan. Den andra möjligheten är om det skulle medföra betydande skadeverkning eller annars vara oskäligt för småföretagaren att betala skatten.²¹⁵ Anstånd i denna fråga avser främst hindrande från att beskattningsregler framtvingar försäljning av egendom som är av betydelse för den skattskyldiges ekonomi och fortsatta försörjning.²¹⁶ Om småföretagaren beviljas anstånd med skatten får anståndstiden bestämmas till längst tre månader efter den dag då

²⁰⁸ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 142ff.

²⁰⁹ SBL 23 kap. 7 §.

²¹⁰ SBL 16 kap. 6 § 2 st.

²¹¹ SBL 17 kap.

²¹² Se SBL 17 kap. 2 §.

²¹³ SBL 17 kap. 2 § 1 st. 1 p.

²¹⁴ SBL 17 kap. 2 § 1 st. 2 p.

²¹⁵ SBL 17 kap. 2 § 1 st. 3 p.

²¹⁶ Prop. 1967:130, s. 119.

beslutet fattades.²¹⁷ Ansökan måste därför förnyas igen om prövningen tar längre tid eller den skattskyldige inte är nöjd med beslutet och väljer att överklaga till en högre instans.

Särskilda regler gäller vid anstånd med betalning av skattetillägg. Även om inte de ovan nämnda förutsättningarna är uppfyllda ska anstånd med betalning av skattetillägget beviljas om småföretagaren begärt omprövning eller överklagat.²¹⁸ Denna särreglering är en följd av att tilläggen omfattas av art. 6 i Europakonventionen och de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln måste därför uppfyllas.²¹⁹

3.4 Avslutande ord om taxeringsprocessen

Som visats är taxeringsprocessen en omfattande process i flertalet delar och hanteringen av den sköts enligt vissa bestämda regler.²²⁰ De mest centrala delarna i processen som kommer granskas ur ett rättssäkerhetsperspektiv är Skatteverkets handläggning av taxeringsärenden mot bakgrunden av dess utrednings- och kommunikationsskyldighet.²²¹ Det som främst är relevant är Skatteverkets tolkningsutrymme av skattelagar, verkets olika roller i processen samt skattenämndens betydelse för ett objektivt taxeringsbeslut.²²² Vidare ska de utökade kontrollerna, främst revision, behandlas.²²³ Fokus här kommer ligga på samverkan under revisionen men även på löpande revisioner samt tredjemansrevisioner.²²⁴ Av relevans är även att granska rättssäkerhetsaspekter på tidslängden av revisionen.²²⁵ Tidsaspekten har även betydelse vid Skatteverkets hantering av överklagan och omprövning.²²⁶ Vidare är den skattskyldiges parts- och processbehörig-

²¹⁷ SBL 17 kap. 2 § 3 st.

²¹⁸ SBL 17 kap. 2a § 1 st.

²¹⁹ Prop 2002/03:106, s. 184.

²²⁰ Se avsnitt 3.1 – 3.3.

²²¹ Se avsnitt 3.2.2-3.2.3.

²²² Se avsnitt 3.2.1 och 3.3.6.

²²³ Se avsnitt 3.3.1-3.3.4.

²²⁴ Se avsnitt 3.3.4.

²²⁵ Se avsnitt 3.3.4.

²²⁶ Se avsnitt 3.3.5.

het av vikt.²²⁷ Slutligen ska det granskas hur väl anstånd med skatt fungerar ur ett rätts-säkertshetsperspektiv. Härvid ligger fokus på den korta betalningsfristen gällande inbe-talning av skatt, reglerna för anstånd med skatten samt Skatteverkets handläggning i frågan.²²⁸ Först ska det dock fokuseras på skatteprocessen i domstol och de viktiga rikt-linjer som denna styrs av, se kapitel fyra nedan.

²²⁷ Se avsnitt 3.3.5.

²²⁸ Se avsnitt 3.3.6.

4 Skatteprocess

4.1 Inledning

Skatteprocessen i förvaltningsdomstol innefattar många olika delar och detta kapitel fokuserar på de aspekter som kan ifrågasättas ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Först behandlas förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet. Domstolarna har bland annat till uppgift att se till att ärenden blir så utredda som dess beskaffenhet kräver.²²⁹ Efter detta följer en beskrivning av behandlingen av bevis och bevisbörda i förvaltningsdomstolarna.²³⁰ I samband med detta behandlas även kraven som finns på domskäl.²³¹ Att handläggningen i domstol inte drar ut på tiden kan vara av stor vikt för en småföretagare som hamnar i skatteprocess. Med anledning av detta behandlas handläggningstider i domstol därefter.²³² Huvudregeln är att småföretagaren själv ska klara av att ta tillvara på sina intressen vid en process. Innan de avslutande orden beskrivs därför vad det finns för möjligheter för den skattskyldige att få hjälp med kostnader i skatteprocess om denne trots allt inte anser sig ha möjlighet till det.²³³

4.2 Allmänt om skatteprocess i förvaltningsdomstol

4.2.1 Utredningsskyldighet

I likhet med vad som behandlats ovan om Skatteverkets förfarande i kap. 3.2.2. har även förvaltningsdomstolar en utredningsskyldighet. Domstolen ska se till att ärenden blir så utredda som deras beskaffenhet kräver.²³⁴ Rätten har med andra ord yttersta ansvaret för att målet blir utrett, men i stor utsträckning är det parterna själva som måste skaffa fram utredningen.²³⁵ Om det behövs ska domstolen dock ge anvisningar för komplettering.²³⁶

²²⁹ Se avsnitt 4.2.1.

²³⁰ Se avsnitt 4.2.2.

²³¹ Se avsnitt 4.2.2.

²³² Se avsnitt 4.2.3.

²³³ Se avsnitt 4.3.

²³⁴ Förvaltningsprocesslagen (1971:291) 8 § 1 st. Hädanefter benämnd FPL.

²³⁵ Prop. 1971:30, s. 530.

²³⁶ FPL 8 § 2 st.

Hur stort stödet från rätten bör vara beror exempelvis på vad det är för ärende och om småföretagaren har hjälp från ombud. Processledningen bör ges extra uppmärksamhet i de fall där den skattskyldige har svårt att ta tillvara på sin rätt.²³⁷ Ledningen får dock inte äventyra domstolens krav på sig att vara objektiv och opartisk. Den bör därför ske fullt öppet och främst fokusera på brister i den talan som förs.²³⁸ Utrymmet för domstols processledning i målet är oftast större i enpartsmål än vad det är i skattemål där den enskilde står mot en allmän part.²³⁹ I ärenden om skatt är huvudregeln att förfarandet är skriftligt. Muntlig förhandling kan dock ingå om det kan antas främja utredningen eller det på annat sätt kan påskynda ett avgörande i målet.²⁴⁰ Den muntliga förhandlingen är då bara ett komplement till den skriftliga handläggningen.²⁴¹ Om småföretagaren begär det har denne rätt till muntlig förhandling i förvaltnings- och kammarrätt om det inte är obehövt eller särskilda skäl talar emot.²⁴² Rätten bör ta stor hänsyn till den skattskyldiges önskemål om att hålla muntlig förhandling.²⁴³ Om det är anses obehövt eller inte bedöms i första hand mot bakgrund av utredningen men även andra aspekter kan tas i beaktande. Detta kan exempelvis vara om småföretagaren kan få bättre förståelse för inbörden av det kommande avgörandet i ärendet. Exempel på tillfällen då det talar emot att en muntlig förhandling bör hållas är då målet är bagatellartat eller tvistemålets värde är lågt i förhållande till kostnaden för förhandlingen. I dessa fall är endast skriftlig förhandling det mest lämpliga.²⁴⁴

4.2.2 Beviskrav och domskäl

En annan viktig del som styr domstolarnas arbete är att det råder fri bevisföring och fri bevisvärdering. Rätten ska efter en noggrann prövning av allt som förekommit i målet

²³⁷ Prop. 1971:30, s. 530.

²³⁸ Prop. 1971:30, s. 530.

²³⁹ Prop. 1971:30, s. 530.

²⁴⁰ FPL 9 § 9 1-2 st.

²⁴¹ Prop. 1971:30, s. 535.

²⁴² FPL 9 § 3 st.

²⁴³ Prop. 1971:30, s. 537.

²⁴⁴ Prop. 1971:30, s. 537.

fälla ett avgörande.²⁴⁵ Principen stadgas i RB men tillämpas analogt inom förvaltningsprocessen.²⁴⁶ All bevisning som kan bedömas som relevant får föras in i ett ärende, även kallat den fria bevisföringen.²⁴⁷ En begränsning i detta finns dock, överflödigt utredning får avvisas.²⁴⁸ Fri bevisvärdering innebär å sin sida att inga begränsningar av bevis vid sidan av lag är tillåtna.²⁴⁹

Bevisbördan är delad mellan småföretagaren och Skatteverket vad gäller den ordinarie taxeringsprocessen. Den som har minst svårigheter att finna bevis är den som i regel ska ta på sig det ansvaret.²⁵⁰ Vid eftertaxering är det dock Skatteverket som har bevisbördan för att förutsättningar till detta föreligger.²⁵¹ Beroende på vilket beslut det är fråga om är beviskravet olika. Vid ordinarie taxering ska det vara *sannolikt* att ett visst förhållande föreligger.²⁵² Beviskravet vad gäller eftertaxering och skattetillägg är dock inte lika entydigt.²⁵³ Klart är att det ska ställas högre krav än vid ordinarie taxering. Begrepp som *styrkt/visat* och *mycket sannolikt* används i doktrin.²⁵⁴ Det är oklart vad den exakta inbörden av begreppen är och hur de förhåller sig till varandra. Beviskraven vid eftertaxering ställs dock inte lika högt som de gör i ett brottsmål.²⁵⁵ Det avgörande som rätten slutligen kommer fram till ska grundas på handlingarnas innehåll och vad som utöver det har förekommit i målet.²⁵⁶ Detta kan exempelvis vara sakförhållanden som framkommit under den muntliga förhandlingen, dock kan ett avgörande inte grundas

²⁴⁵ Rättegångsbalken (1942:740) 35 kap. 1 §. Hädanefter benämnd RB.

²⁴⁶ Leidhammar, B. *Bevisprövning i taxeringsmål*, s. 41.

²⁴⁷ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 19.

²⁴⁸ FPL 8 § 2 st.

²⁴⁹ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 19.

²⁵⁰ Cassne, H. Diesen, C. Hammarström, F. Schauman, J. *Bevisfrågor i taxeringsprocessen*, s. 128.

²⁵¹ Cassne, H. Diesen, C. Hammarström, F. Schauman, J. *Bevisfrågor i taxeringsprocessen*, s. 141.

²⁵² Prop 1996/97:100, s. 419 Del 1.

²⁵³ Leidhammar, B. *Bevisprövning i taxeringsmål*, s. 343.

²⁵⁴ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 20 och Cassne, H. Diesen, C. Hammarström, F. Schauman, J. *Bevisfrågor i taxeringsprocessen*, s. 144-145.

²⁵⁵ Cassne, H. Diesen, C. Hammarström, F. Schauman, J. *Bevisfrågor i taxeringsprocessen*, s. 135.

²⁵⁶ FPL 30 § 1 st.

enbart på den muntliga delen.²⁵⁷ I beslutet som domstolen tar ska skälen som bestämt utgången framgå.²⁵⁸

4.2.3 Handläggningstid

Ärenden där enskild är part ska enligt FL handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt.²⁵⁹ FL gäller vid förvaltningsmyndigheters, såsom Skatteverkets, handläggning och även vid domstolars handläggning av förvaltningsärenden.²⁶⁰ Vid rättskipning i förvaltningsdomstolar är det istället FPL som sätter upp ramarna för verksamheten.²⁶¹ Förutom kravet på att domstolen ska se till att ärendet ska bli så *utrett som dess beskaffenhet kräver* ger FPL inte någon liknande ledning vad gäller handläggningen som FL gör.²⁶² Europakonventionen art. 6 stadgar att den enskilde vid civila skyldigheter eller vid anklagelse mot honom om brott är berättigad till en rättegång inom skälig tid. Europadomstolen har dock konstaterat att tvister rörande beskattning i många fall faller utanför art. 6 tillämpningsområde om inte skattetillägg påförts, eftersom skattetilläggen kan likställas med anklagelse om brott.²⁶³ Småföretagaren är därför berättigad till en prövning inom skälig tid i skattetilläggsfallen.

4.3 Ersättning för skattskyldiges kostnader vid process

Som beskrivits ovan har förvaltningsdomstolar ett ansvar över att ärenden blir så utredda som krävs samt över att ge anvisningar för att föra processen framåt.²⁶⁴ Huvudregeln är därför att småföretagaren själv ska stå för sina kostnader om denne anser att den har ytterligare behov av hjälp vid processen.²⁶⁵ Reglerna om ersättning för ombud, utredning eller liknande som kan behövas för att ta tillvara på den skattskyldiges rättigheter

²⁵⁷ 1971:30, s. 585.

²⁵⁸ FL 30 § 2 st.

²⁵⁹ FL 7 §.

²⁶⁰ FL 1 §.

²⁶¹ FPL 1 §.

²⁶² FPL 8 § 1 st.

²⁶³ Se avsnitt 3.3.1.

²⁶⁴ Se avsnitt 4.2.1.

²⁶⁵ Prop. 1988/89:126, s. 1.

är därför undantagsregler i fall där det med hänsyn till omständigheterna är oskäligt att denne står för kostnaderna själv.²⁶⁶ Skattskyldig som medverkar i muntlig förhandling kan få ersättning för kostnad för resa och uppehälle, i det fall rätten finner att det är skäligt att den skattskyldige bör ersättas.²⁶⁷ Under begränsade förutsättningar kan ersättning för rättshjälp eller rådgivning fås.²⁶⁸ Detta är dock främst till för fysiska personer och dödsbon.²⁶⁹ Om skattemålet har uppkommit i näringsverksamheten får rättshjälp inte beviljas den som är eller har varit näringsidkare om det inte finns särskilda skäl.²⁷⁰

Utöver denna begränsade möjlighet till ersättning för ombud finns även möjlighet till hjälp med kostnader enligt ErsL.²⁷¹ Lagen är subsidiär i förhållande till annan författning och avtal, vilket innebär att ersättning endast utgår om ingen hjälp fås genom annan lag eller avtal.²⁷² ErsL ger en möjlighet till ersättning för småföretagarens kostnader i domstolar och andra myndigheter i ärenden om skatter och avgifter.²⁷³ En skattskyldig som haft kostnader för ombud, utredning eller liknande som har varit behövligt för att tillvarata sin rätt, ska om något eller flera av de tre följande förutsättningar ha uppfyllts få ersättning för sina kostnader. Den skattskyldige ska helt eller delvis vinna bifall i sina yrkanden. Om denne inte gör det måste ärendet avse en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, alternativt ska det finnas synnerliga skäl för ersättning.²⁷⁴ Oavsett om detta är uppfyllt krävs enligt förarbetena ett verkligt behov av hjälp, ersättning utgår inte för att småföretagaren är för bekväm för att själv föra sin talan och därför tar hjälp av ett ombud eller biträde.²⁷⁵ När man utreder om den skattskyldige skäligen behövt hjälp vägs svårigheten i den skatterättsliga problematiken mot den skattskyldiges ålder, sjukdom, erfarenhet och liknande omständigheter. Enklare mål där myndigheterna till-

²⁶⁶ Prop. 1988/89:126, s. 1.

²⁶⁷ FPL 15 §.

²⁶⁸ Lag (1996:1619) om rättshjälp 1 §.

²⁶⁹ Rättshjälpslagen 6 §.

²⁷⁰ Rättshjälpslagen 13 §.

²⁷¹ Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Hädanefter benämnd ErsL.

²⁷² ErsL 5 § 1 st.

²⁷³ ErsL 1 § 1 st.

²⁷⁴ ErsL 3 §.

²⁷⁵ Prop. 1993/94:151, s. 134.

räckligt redovisat för gällande rätt och sakomständigheterna faller därför i regel utanför ErsL.²⁷⁶ I förarbetena uttrycks även att det bör ställas högre krav på en näringsidkare eftersom denne kan antas ha bredare kunskaper än skattskyldiga i övrigt.²⁷⁷ Om småföretagaren är berättigad till ersättning vet denne inte innan målet är avgjort. En framställning om ersättning för kostnader lämnas till domstolen innan målet avgörs.²⁷⁸ I det fall ersättning utgår kan denna komma att jämkas om den skattskyldige endast vinner bifall i en del av sina yrkanden, om inte övriga yrkanden är av ringa betydelse. Jämkning kan även ske om småföretagaren varit försumlig eller på annat sätt gjort att ärendet blivit mer omfattande än vad det hade behövt bli.²⁷⁹

4.4 Avslutande ord om skatteprocessen

Rättssäkerhetsaspekter kan göra sig gällande på flera delar av skatteprocessen och det som främst kommer att fokuseras på under den fortsatta analysen i denna uppsats är till att börja med förvaltningsdomstolarnas utredningsskyldighet och den skriftliga respektive muntliga förhandlingen. Att småföretagaren får möjlighet till en muntlig förhandling vid de tillfällen då det behövs är viktigt för att denne ska kunna få sitt fall ordentligt prövat.²⁸⁰ Vidare kommer fokus ligga på bevisfrågor och att domarna i förvaltningsdomstolarna innehåller tillräckliga domskäl där det framgår på vilka grunder avgörandet fällt.²⁸¹ Två sista viktiga delar är handläggningstiden samt möjligheterna för småföretagaren att få stöd vid processen i form av rättshjälp om denne inte anser sig ha möjlighet att själv ta tillvara på sina intressen.²⁸² Dessa aspekter kommer därför att utredas ur en rättssäkerhetsaspekt i det efterföljande kapitlet om rättssäkerhet i taxerings- och skatteprocessen.²⁸³

²⁷⁶ Prop. 1993/94:151, s. 174.

²⁷⁷ Prop. 1993/94:151, s. 174.

²⁷⁸ ErsL 7 §.

²⁷⁹ ErsL 5 § 2-3 st.

²⁸⁰ Se avsnitt 4.2.1.

²⁸¹ Se avsnitt 4.2.2.

²⁸² Se avsnitt 4.2.3 och 4.3.

²⁸³ Se kap. 5.

5 Taxerings- och skatteprocessen ur ett rättssäkerhetsperspektiv

5.1 Inledning

Detta kapitel innehåller en analys av taxerings- och skatteprocessen för småföretagare utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv. Vad som innefattar begreppet rättssäkerhet i denna uppsats har behandlats i kap. 2 ovan. De mest relevanta delarna av begreppet som fokuseras på i denna analys är till att börja med legalitetsprincipen, myndigheternas utövning får endast ske i enlighet med föreskrifter. Relaterat till denna princip är även analogi- och retroaktivitetsförbudet.²⁸⁴ Vidare är det av stor vikt att de strikta regler som kontrollerar undersökningsbefogenheter respekteras samt att de juridiska bedömningar som görs kan kontrolleras.²⁸⁵ Utöver detta är det viktigt med klara och precisa regler som ökar möjligheterna till ett objektivt och korrekt rättsligt avgörande.²⁸⁶ Proportionalitetsprincipen måste beaktas.²⁸⁷ Jämförbara fall och situationer ska bedömas lika och detta nås lättast genom enhetliga riktlinjer för bedömningar i skattemål.²⁸⁸ Slutligen bör småföretagaren ha möjlighet att förutse skattekonsekvenserna av det handlande som denne företar. Oklara fall bör tolkas till fördel för den skattskyldige.²⁸⁹ Ett rättssäkert avgörande i ett skattemål ska med andra ord vara lagenligt, småföretagaren ska ha haft möjlighet att förutse avgörandet och denne ska även i övrigt känna sig rättvist behandlad vid beskattningen.²⁹⁰

Rättssäkerhetsaspekten analyseras i detta kapitel på de delar av taxerings- och skatteprocessen som i kap. 5 samt 6 anses mest relevanta. I taxeringsprocessen kommer en analys ske rörande Skatteverkets handläggning, innefattande dess tolkningsutrymme

²⁸⁴ Se avsnitt 2.3.1.

²⁸⁵ Se avsnitt 2.4.3.

²⁸⁶ Se avsnitt 2.3.2.

²⁸⁷ Se avsnitt 2.3.2.

²⁸⁸ Se avsnitt 2.4.2.

²⁸⁹ Se avsnitt 2.4.1.

²⁹⁰ Tikka, K. *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen*, s. 8.

och den utökade kontrollen i taxeringsärenden.²⁹¹ Omprövning och överklagande samt anstånd med betalning av skatt kommer också granskas.²⁹² Vad gäller skatteprocessen kommer fokus läggas på domstolarnas utredningsskyldighet och den muntliga förhandlingen, men även på beviskraven.²⁹³ Upp till detta kommer rättssäkerheten även analyseras vad gäller handläggningstider och möjligheter till stöd för småföretagaren vid skatteprocessen.²⁹⁴ Avslutningsvis innehåller kapitlet några avslutande ord om rättssäkerheten i taxerings- och skatteprocess för småföretagare.

5.2 Handläggning i Skatteverket och dess tolkningsutrymme

Skatteverket ansvarar för taxeringen och har beslutanderätt i taxeringsärenden.²⁹⁵ Verket får huvudsakligen begränsa sig till att tolka och tillämpa lagen, och i tillägg till det kan de utfärda rekommendationer. Ett beslut om skatt är därför behörighetsöverskridande om det inte följer av en rimlig tolkning av föreskrift.²⁹⁶ Här kommer betydelsen av en specifik och detaljerad lagstiftning in. En sådan skapar inte samma utrymme för tolkningar som en vag lagstiftning riskerar att göra.²⁹⁷ Den vaga lagstiftningen kan därför i realiteten resultera i något som kan liknas vid en överlåtelse av beskattningskompetens från lagstiftaren till rättstillämparen, vilket alltså inte är tillåtet.²⁹⁸ Så kan vara fallet exempelvis gällande generalklausuler där rättstillämparen, i förevarande fall Skatteverket, får bredare tolkningsutrymme eftersom lagen inte är specifik. Risken finns då att tolkningen går utöver vad lagstiftaren avsett med lagen och att skatt tas ut i fall där det inte var avsett. Tolkningen som en vag lagstiftning medför riskerar därför att strida mot legalitetsprincipen då det kan innebära att det inte alla gånger finns stöd i lag för beskattningen. Legalitetsprincipen är en av de viktigaste principerna för att nå rättssäkerhet och

²⁹¹ Se avsnitt 5.2 och 5.3.

²⁹² Se avsnitt 5.4 och 5.5.

²⁹³ Se avsnitt 5.6 och 5.7.

²⁹⁴ Se avsnitt 5.8 och 5.9.

²⁹⁵ TL 2 kap.1-2 §§.

²⁹⁶ SOU 1993:62, s. 81.

²⁹⁷ SOU 1993:62, s. 81.

²⁹⁸ SOU 1993:62, s. 81.

det är av stor vikt att denna princip respekteras.²⁹⁹ Vidare blir förutsebarheten lidande, då den skattskyldige inte med säkerhet kan tolka lagregler och vara säker på att Skatteverket eller domstolen kommer att göra samma bedömning av den vaga lagregeln. Förutsebarhet är, liksom legalitetsprincipen, en viktig del av rättssäkerhet och den anses vara en av hörnstenarna i en rättsstat.³⁰⁰ Det kan även ifrågasättas om likabehandlingsprincipen uppfylls då olika handläggare på Skatteverket och domare i olika förvaltningsrätter riskerar att utföra en rättstillämpning som inte är likformig. Då principen om likabehandling är grundlagsfäst finns det ett krav på att myndigheterna uppfyller denna.³⁰¹ Eftersom beskattningen är en ingripande åtgärd som kan ha stor ekonomisk betydelse för den enskilde är det viktigt att Skatteverkets behandling i skatteärenden sker enligt i förväg bestämda regler och att dessa regler är rättssäkra.

Ett nära samband med precision i lagregler har en önskan om en enkelhet vad gäller lagregelns utformning.³⁰² Den bör utformas så enkelt som det är möjligt och det ska vara praktiskt enkelt att tillämpa den. Detta blir än viktigare ju fler skatten drabbar.³⁰³ Småföretagare utgör en stor del av företagen i Sverige och skatteregler som de handskas med årligen är ofta komplexa.³⁰⁴ Här kan därför proportionalitetsprincipen ifrågasättas. En handling kan endast rättfärdigas om skälen som finns för åtgärden överväger det intrång eller men som drabbar den skattskyldige.³⁰⁵ Det måste därför finnas en balans mellan skattebelastningen och fullgörandebördan.³⁰⁶ Även då det uttalats i förarbeten att det bör kunnat ställas högre krav på kunskap om skatteregler hos näringsidkare,³⁰⁷ så bör det för rättssäkerhetens skull finnas proportion mellan syftet med lagstiftningen och det som krävs för att uppnå den.

²⁹⁹ Se avsnitt 2.3.1.

³⁰⁰ Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, s. 58.

³⁰¹ RF 1 kap. 9 §.

³⁰² Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 4.

³⁰³ Lodin, S-O. *Några kvalitetskrav på god skattlagstiftning*, s. 481.

³⁰⁴ Se avsnitt 1.6.

³⁰⁵ Moell, C. *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*.

³⁰⁶ Lodin, S-O. *Några kvalitetskrav på god skattlagstiftning*, s. 481.

³⁰⁷ Prop 1993/94:151, s. 174.

Vid handläggningen av ärenden ansvarar Skatteverket för utredningen och har sedan även beslutanderätt i taxeringsärenden.³⁰⁸ Går ärendet vidare till domstol är det Skatteverket som är den enskildes motpart under processen.³⁰⁹ Detta gör att verket förväntas fungera som utredare, företrädare för statens intressen och objektiv beslutsfattare samtidigt.³¹⁰ Skatteverket beslutar om exempelvis revision, eftertaxering och anstånd med skatt samtidigt som det driver skatteprocesser. Detta är en sammanblandning som inte alla gånger kan anses vara problemfri och rimmar inte väl med en allsidig och objektiv belysning av ärendet.³¹¹ Objektivitet i handläggningen är viktigt och att det rättsliga förfarandet inte blir godtyckligt är en viktig del för att uppnå rättssäkerhet.³¹² Det kan ifrågasättas hur objektiv en bedömning blir när den som utför bedömningen företräder flera olika intressen som alla drar åt olika håll. Risken är att bedömningen i slutändan innebär att småföretagaren inte får ett rättssäkert beslut.

En annan del som hör till handläggningen i Skatteverket är avgörande av taxeringsärenden i skattenämnd.³¹³ Nämnden tillför en lekmanamedverkan i taxeringsarbetet och deras insyn och inflytande tros stärka tilltron till objektiviteten i myndighetsutövningen.³¹⁴ Skattelagstiftningen kan vara komplicerad även för den praktiserande juristen och det kan antas vara en svår uppgift för en lekman att hålla sig orienterad på området. Det riskerar därför istället att bli den del av skattenämnden som inte är lekmän, det vill säga Skatteverkets tjänstemän, som står för det avgörande beslutet. Då detta sker uppnås inte målet med stärkt inflytande och bättre balans mellan skattskyldiga och Skatteverket.³¹⁵ Rättssäkerheten och då främst objektiviteten hotas även här på samma sätt som i stycket ovan, då det är Skatteverket som ensamt agerar i flera olika roller. Skattenämnden inne-

³⁰⁸ TL 2 kap 1-2 §§.

³⁰⁹ FPL 7a §.

³¹⁰ Brandberg, U, Knutson, T. *Skatterätt: Oklara roller och brist på kunskap*.

³¹¹ Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

³¹² Se avsnitt 2.3.2.

³¹³ TL 2 kap 3-7 §§.

³¹⁴ Prop 1989/90:74, s. 279.

³¹⁵ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 22.

bär då bara en falsk förhoppning om ett objektivet beslut när det avgörande beslutet i själva verket fortfarande tas av en handläggare på Skatteverket.

5.3 Utökad kontroll i taxeringsärenden

Den mest ingripande kontrollformen är revision och det är således främst gällande denna som rättssäkerhetsaspekter gör sig gällande.³¹⁶ Ett revisionsbeslut innefattar i sig inte något tvång eftersom taxeringsrevision ska bedrivas i samverkan med den reviderade.³¹⁷ Revisioner som enbart sker med stöd av TL är därför frivilliga och först då åtgärder enligt TvL tas eller om vite aktualiseras kan denna regel om samverkan frångås.³¹⁸ Det beslut om revision som ges ut till den skattskyldige innehåller endast uppgift om revisionens ändamål och möjligheten att undanta handlingar från granskning. Någon uttrycklig upplysning om revisionens frivillighet anges med andra ord inte i det underlag som lämnas över till den som ska revideras.³¹⁹ Detta gör att ett beslut om revision i många fall kan uppfattas som en tvångsåtgärd trots att så inte är fallet. Den reviderade bör få mer information om sina rättigheter vid en revision och denne bör även få veta vad som är frivilligt och vad som är tvång.³²⁰ Undanlåtelse att ge information kan påverka rättssäkerheten då det rättsliga förfarandet inte går rätt till. Åtgärder får inte vidtas utan att det finns stöd för det.³²¹ Om den enskilde tror att revisionen enligt TL sker genom tvång så finns det egentligen inget stöd för det sätt Skatteverket bedriver utredningen på. Exempel på när detta kan bli aktuellt är vid s.k. överraskningsrevision. Vid granskning av t.ex. lager och kassa finns det möjlighet att underlåta underrättelse om revisionen fram till den verkställs.³²² I dessa fall kan det vara oklart för den reviderade om det handlar om samverkan eller är en tvångsåtgärd. Få reviderade inser nog i denna stund att de i enlighet med samverkansgrunden har rätt att be Skatteverket återkomma en annan dag

³¹⁶ Se avsnitt 3.3.4.

³¹⁷ TL 3 kap 10 §.

³¹⁸ Prop 1993/94:151, s. 166.

³¹⁹ TL 3 kap 9 § 1 st.

³²⁰ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 18.

³²¹ SOU 1993:62, s. 84.

³²² TL 3 kap. 9 § 4 st. och 3 kap. 11 § 2 st.

när det passar bättre.³²³ Så länge det inte finns misstanke om brott bör företagets integritet väga tyngre än kravet på effektiv kontroll.³²⁴ Varje befogenhet som avser ingrepp i den enskildas ekonomiska förhållanden ska meddelas genom lag.³²⁵ Så sker inte i de fall där småföretagaren missleds att tro att revisionen inte är frivillig. Det rättsliga förfarandet har då inte gått rätt till och rättssäkerheten hotas.

En revision kan även ske under löpande år för att kontrollera att det finns förutsättningar för att kunna fullgöra uppgiftsskyldighet. Kontrollen sker med andra ord i preventivt syfte.³²⁶ Detta är bland annat ett sätt för Skatteverket att hjälpa småföretagaren så att denne ska kunna ge de uppgifter som behövs i deklarationen.³²⁷ Om inte den skattskyldige samverkar kan det blir aktuellt med tvångsåtgärder eller vite.³²⁸ Det kan ifrågasättas om råd och hjälp från Skatteverket verkligen kräver tvångsåtgärder.³²⁹ Vidare måste det även här ske en avvägning mellan behovet av en effektiv skattekontroll och den enskildes rättsskydd.³³⁰ Skydd för småföretagarens integritet får anses överväga när det gäller löpande kontroller utan egentliga misstankar om felaktigheter, vilket inte är fallet i dagsläget. Ett annat exempel är vid tredjemansrevision. Skatteverket berättar i vissa fall vilken handling som ska granskas, men det kan även förekomma generella kontroller.³³¹ Vite eller tvångsåtgärder bli aktuella om företaget som granskningen sker hos inte samverkar.³³² Även här kan det ifrågasättas om motivet för revisionen väger tyngre än företagets integritet, speciellt i de fall det reviderade bolaget inte ens får veta vad granskningen avser.³³³

³²³ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 767.

³²⁴ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 18.

³²⁵ RF 8 kap. 3 §.

³²⁶ TL 3 kap 8 § 1 st.

³²⁷ Prop 1996/97:100, s. 480.

³²⁸ TL 3 kap 10 § 1 st.

³²⁹ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 765.

³³⁰ Prop 1993/94:151, s. 76ff.

³³¹ TL 3 kap 8 § 2 st., TL 3 kap 9 § 2 st. och prop. 1996/97:100, s. 474, del 1.

³³² TL 3 kap 10 § 1 st.

³³³ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 766f.

Enligt TL får en revision inte pågå under längre tid än vad som är nödvändigt.³³⁴ Detta följer av proportionalitetsprincipen.³³⁵ Någon exakt längd på hur länge en revision får pågå finns därför inte och det innebär att det är upp till Skatteverket som utför revisionen att avgöra när det anser att den är färdig. Klart är att detta riskerar att bli godtyckligt. När revisionen sedan är färdig ska den reviderade snarast få reda på resultatet av granskningen.³³⁶ Eftersom det inte finns något exakt tidsspänn som revisionen måste vara färdig inom kan det dröja lång tid innan den reviderade får reda på vad granskningen givit. För rättssäkerheten är det viktigt med en öppen redovisning som tydligt visar vad som ligger till grund för bedömningarna så att den skattskyldige har tid på sig att bemöta den.³³⁷ Då de flesta revisioner görs i samverkan med den reviderade borde Skatteverket under revisionens gång ge information om vad det kommit fram till, något som alltså inte sker idag. På detta sätt skulle den reviderade kunna hjälpa till med att reda ut eventuella missförstånd och få längre tid på sig att bemöta Skatteverkets ställningstaganden.³³⁸

5.4 Omprövning och överklagande

Om småföretagaren inte känner sig nöjd med taxeringsbeslutet väljer denna att begära omprövning eller att överklaga. I båda fallen är det Skatteverket som först ska göra en omprövning av beslutet om taxering.³³⁹ Det finns ingen tillgänglig statistik över i vilken utsträckning Skatteverket ändrar sitt beslut efter en begäran om omprövning eller överklagan. Det förefaller dock som troligt att det sällan sker någon ändring då Skatteverket har tagit ett beslut efter sina riktlinjer när taxeringsbeslutet tagits och därmed intagit sin position i processen redan genom det ursprungliga beslutet. I de flesta fall är det därför först i förvaltningsrätten som det finns chans till en objektiv omprövning.³⁴⁰ Skattever-

³³⁴ TL 3 kap 12a § 1 st.

³³⁵ Prop. 1993/94:151 s. 163 samt avsnitt 2.3.2.

³³⁶ TL 3 kap 12a § 3 st.

³³⁷ Se avsnitt 2.4.3.

³³⁸ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 18.

³³⁹ TL 4 kap. 7 § 1 st.

³⁴⁰ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 22.

ket ska ompröva det överklagande beslutet snarast.³⁴¹ Begreppet snarast ges ingen vidare definition i förarbetena men uttalat är att om ärendet inte är tillräckligt utrett får skyndsamheten vika för ett gott beslutsunderlag.³⁴² Utredningen får dock inte drivas så långt att rättssäkerheten hotas utifrån en tidsaspekt.³⁴³ Reglerna för hur länge Skatteverket kan utreda är alltså oklara och det riskerar att bli en lång och osäker väntan för den skattskyldige. Detta i kombination med att objektiviteten i omprövningen kan ifrågasättas ger ingen rättssäker omprövning.

För att kunna begära omprövning eller överklaga och sedan medverka i en eventuell process måste den skattskyldige ha parts- och processbehörighet.³⁴⁴ Som påvisats i stycket ovan finns det ingen konkret tidpunkt då en omprövning måste vara färdig och efter Skatteverket har gjort sin utredning tar det viss tid innan målet eventuellt når förvaltningsrätten.³⁴⁵ Då det kan vara svårt att få anstånd med skatt under utredningen blir småföretagaren ofta tvungen att betala skatt i enlighet med taxeringen i avvaktan på det avgörande beslutet.³⁴⁶ För det enskilda bolaget kan det röra sig om summor som det inte har medel att betala, vilket gör det möjligt att bolag går i konkurs innan överklagan hin- ner prövas.³⁴⁷ När ett bolag gått i konkurs och upplösts utan överskott saknar bolaget rättskapacitet och därmed även förmåga att uppträda som part i rättegång.³⁴⁸ Om bolaget vid denna tidpunkt var part i en rättegång ska talan mot bolaget alternativt bolagets talan avvisas.³⁴⁹ Vissa undantag från denna regel har dock gjorts. Detta är främst när *annan* fysisk eller juridisk persons rätt varit beroende av att en viss fråga har blivit prövad i domstol.³⁵⁰ Det handlar alltså inte om fall då småföretagaren som gått i konkurs velat ha

³⁴¹ TL 6 kap. 6 § 1 st.

³⁴² Prop 1989/90:74, s. 319 och 414.

³⁴³ Prop 1989/90:74, s. 283f.

³⁴⁴ Se avsnitt 3.3.5.

³⁴⁵ Se avsnitt 5.8.

³⁴⁶ Se avsnitt 5.5.

³⁴⁷ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 3.

³⁴⁸ RÅ 2000 ref. 41.

³⁴⁹ Se t.ex. RÅ 1992 not. 29 och RÅ 1984 1:87.

³⁵⁰ RÅ 2000 ref. 41.

upprättelse genom prövning. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det av stor betydelse att den skattskyldige kan få taxeringen prövad av rätten.³⁵¹ Det är inte rimligt ur en rättsäkerhetsaspekt att saker som småföretagaren själv inte kan påverka, såsom handläggningstider eller möjligheten till anstånd med betalningen av skatt, är det som avgör huruvida denne får en rättvis prövning eller inte. I fall som dessa då den möjligheten inte ges och då det inte går att få en objektiv omprövning av taxeringen kan rättssäkerheten ifrågasättas.

Ett bolag är dock, oavsett om det är upplöst, alltid berättigat till en överprövning av påförda skatte- och avgiftstillägg i domstol.³⁵² Detta eftersom Europakonventionen artikel 6.1 stadgar att envar vid anklagelse om brott är berättigad till en opartisk och offentlig rättegång.

5.5 Anstånd med betalning av skatt

Då skatt har påförts är huvudregeln att skatten ska betalas in oavsett om en begäran om omprövning eller överklagan har skett.³⁵³ Skatt som bestämts genom Skatteverkets omprövningsbeslut ger inte den skattskyldige mycket betalningsfrist då den ska betalas inom drygt en månad.³⁵⁴ En småföretagare i denna sits kan behöva hjälp för att kunna bemöta kraven från Skatteverket. Detta innebär att denne under loppet av en månad ska hinna anlita en expert inom området som ska hinna sätta sig in i ärendet för att sedan färdigställa ett överklagande som visar på att utgången i målet är tveksamt eller att det finns synnerliga skäl till anstånd med skatt.³⁵⁵ Den skattskyldige kan inte i detta fall anses ha möjlighet att tillvarata sin rätt.

Anstånd med betalning av skatt vid begäran om omprövning eller vid överklagan kan bara medges under två förutsättningar. Den ena är då det skulle medföra betydande skadeverkningar eller annars vara oskäligt för den skattskyldige att betala skatten.³⁵⁶ Denna

³⁵¹ SOU 1993:62, s. 108.

³⁵² RÅ 2002 ref. 76.

³⁵³ SBL 23 kap § 7.

³⁵⁴ SBL 16 kap 6 § 2 st.

³⁵⁵ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 24.

³⁵⁶ SBL 17 kap 2 § 1 st. 3 p.

grunden tillämpas sparsamt och det ska finnas synnerliga skäl.³⁵⁷ Den alternativa möjligheten är i fall då det är tveksamt att den skattskyldige kommer att bli skyldig att betala skatten.³⁵⁸ En ansökan om anstånd hanteras av Skatteverket och beslut om anstånd tas i regel av samma tjänsteman som handlagt beslut om omprövning eller eftertaxering.³⁵⁹ Denna tjänsteman som först påfört den högre skatten avgör då sedan om beslutet denne tagit kan anses vara tveksamt. I de flesta fall är det mest troliga att handläggaren varit säker på det beslut som tagits och inte anser att det finns något skäl till anstånd med skatt.³⁶⁰ Småföretagaren måste i dessa fall kunna presentera starkare skäl till varför denne anser att utgången är tveksam än vad denne hade behövt göra om en objektiv bedömning hade gjorts.³⁶¹ Bedömningarna riskerar med andra ord att bli godtyckliga och lämna en del övrigt att önska ur rättssäkerhetssynpunkt. Objektiviteten är viktig för att småföretagaren ska kunna få en rättvis bedömning. Vägran att ge den skattskyldige anstånd kan innebära att denne hinner försättas i konkurs innan målet har hunnit bli föremål för prövning, vilket gör att en opartisk prövning aldrig hinner äga rum.³⁶² För rättssäkerheten är det viktigt att småföretagaren får möjlighet till en domstolsprövning. I annat fall har inte det rättsliga förfarandet gått rätt till.³⁶³ Handlar det om skattetillägg medges dock anstånd med betalningen även om inte ovanstående förutsättningar är uppfyllda. Anståndet gäller dock endast skattetillägget och påverkar inte inbetalningen av den resterande skatten.³⁶⁴

5.6 Utredningsskyldighet och muntlig förhandling

I mål om skatt i domstol är det rätten som ska se till att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver.³⁶⁵ Förfarandet i förvaltningsdomstol i skattemål är skriftligt. Muntlig

³⁵⁷ 1996/97:100, s. 420ff.

³⁵⁸ SBL 17 kap 2 § 1 st. 2 p.

³⁵⁹ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 23.

³⁶⁰ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 768.

³⁶¹ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 23.

³⁶² Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, s. 768.

³⁶³ Se avsnitt 2.3.2.

³⁶⁴ SBL 17 kap 2a §.

³⁶⁵ FPL 8 § 1 st.

förhandling får dock ingå beträffande viss fråga om det kan anses vara till fördel för utredningen.³⁶⁶ Då grundtanken är att småföretagaren utifrån rättens utredningsskyldighet ska kunna klara sig själv i domstol, ställs det därmed stora krav på att denne kan uttrycka sig väl i skrift och på detta sätt få fram den bevisning som är av betydelse i målet. Om småföretagaren inte klarar det och vill ha en muntlig förhandling är den skattskyldige utelämnad till domstolens uppfattning. Förvaltnings- och kammarrätt ska i dessa fall ta hänsyn till den skattskyldiges önskemål om muntlig förhandling om muntlighet inte är obehövlig eller om särskilda skäl talar emot.³⁶⁷ Speciellt vad gäller komplicerade mål har det i praktiken visat sig vara av stor betydelse för avgörandet om den skattskyldige medgivits muntlig förhandling eller inte.³⁶⁸ Trots detta finns det en betydande mängd fall där rätten avslagit den skattskyldiges yrkande. Målen har sedan avgjorts till den skattskyldiges nackdel trots att den skattskyldige i flertalet av fallen velat få betydande omständigheter belysta under den muntliga förhandlingen denne yrkat på.³⁶⁹ Det kan inte anses rimligt att Skatteverket med spetskompetens ställs mot en enskild småföretagare som omöjligt kan ha kunskap i alla delar av skatterätten, när den enskilde inte kan få välja att uttrycka sig muntligt i de fall där denne känner att det är det bästa sättet att ta tillvara på sin rätt.

Vid handläggning av mål om särskild avgift såsom skattetillägg i förvaltnings- och kammarrätt ska muntlig förhandling dock alltid hållas om småföretagaren begär det.³⁷⁰ Även detta är en följd av Europakonventionen art. 6. Skattetillägg kan likställas med en anklagelse om brott och i dessa fall är det därför en ovillkorlig rätt.³⁷¹ Dock finns det även här brister och mål återförvisas till underrätterna för ny behandling eftersom domstolarna fällt avgöranden utan att ta hänsyn till att den skattskyldige har varit berättigad till muntlig förhandling.³⁷² I de fall där småföretagaren inte fått gehör för sitt yrkande,

³⁶⁶ FPL 9 § 1-2 st.

³⁶⁷ FPL 9 § 3 st. och prop. 1971:30, s. 535.

³⁶⁸ Brandberg, U. Johansson, P. Knutson, T. *Förvaltningsrätten i förvandling*.

³⁶⁹ Se t.ex. RÅ 1982 Ba 64, RÅ 1987 not. 246, RÅ 1987 not. 650 och RÅ 1993 not. 666.

³⁷⁰ TL 6 kap 24 §.

³⁷¹ RÅ 2009 not. 114.

³⁷² Se t.ex. RR mål nr. 8312-08 och RÅ 2009 not. 114.

vare sig det handlar om mål med särskild avgift eller inte, har denne inte fått en rättvis prövning om ingen överklagan till nästa instans skett. Behandlingen strider även mot likabehandlingsprincipen då det är troligt att lika fall inte bedöms lika beroende på att en ordentlig utredning inte sker. Att den skattskyldiges fall blir ordentligt utrett ska inte vara beroende av rättens välvilja att tillåta muntlig förhandling. Rättssäkerheten blir i dessa fall lidande och småföretagaren får inte sina rättigheter tillgodosedda.

5.7 Beviskrav

I svenska förvaltningsdomstolar råder fri bevisföring och bevisvärdering. All bevisning som kan bedömas som relevant får föras in i ett ärende och inga begränsningar av bevis vid sidan av lag är tillåtna.³⁷³ Som skattelagstiftningen är uppbyggd blir ofta den civilrättsliga karaktären avgörande för hur beskattningen ska ske.³⁷⁴ Trots det avviker förvaltnings- och kammarrätten stundtals från detta och gör fria bedömningar av vad de anser är rättshandlingarnas verkliga innebörd i fall där handlingar varit fördelaktiga i skattehänseende.³⁷⁵ Dessa instansers domar i skattemål har därför ibland en dålig bevisprövning då domar fälls trots att den framförda bevisningen inte räcker för att bevisa att avtalen är annat än korrekta.³⁷⁶ Bevisföringen och bevisprövningen kan då bli godtyckliga och detta åsidosätter beviskraven.³⁷⁷ Vid ordinarie taxering är beviskravet att det ska vara *sannolikt* att ett visst förhållande föreligger.³⁷⁸ Beviskravet vad gäller eftertaxering beskrivs som *styrkt/visat* eller *mycket sannolikt*.³⁷⁹ Skatteverket bör inte få möjlig-

³⁷³ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 19.

³⁷⁴ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten*, Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

³⁷⁵ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten*, Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

³⁷⁶ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten*, Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

³⁷⁷ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten*, Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

³⁷⁸ Prop 1996/97:100, s. 419 Del 1.

³⁷⁹ Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, s. 20 och Cassne, H. Diesen, C. Hammarström, F. Schauman, J. *Bevisfrågor i taxeringsprocessen*, s. 144-145.

het att endast genom misstänkliggörande resonemang kunna åsidosätta detta.³⁸⁰ När så sker beaktas inte legalitetsprincipen då skatt endast får tas ut om det följer av föreskrift i lag. Eftersom det inte finns bevis som uppfyller kraven finns det inte heller grund för att utkräva skatt. Någon möjlighet för småföretagaren att förutse konsekvensen av sitt handlande finns inte heller. Denne kan företa en handling och skatta i enlighet med den, vilket domstolen sedan på vaga bevis åsidosätter och påför en högre skatt som inte varit förutsebar.

I beslutet som domstolen tar ska skälen som bestämt utgången framgå.³⁸¹ I en studie som gjorts om F-skattsedelns rättsverkningar konstateras dock att många domar har ofullständiga domskäl och att domstolarna inte visar tillräcklig omsorg i själva arbetet med domskrivningen.³⁸² Denna studie har gjorts gällande F-skattsedlar men är troligtvis inte begränsad till skatteprocesser som berör endast denna fråga, utan liknande problem finns med stor sannolikhet i flertalet skatteprocesser oavsett ärendetyp.³⁸³ Om domskälen inte är tydliga finns det ingen möjlighet att se om den slutliga bedömningen är korrekt, eftersom resonemanget som lett fram till beslutet inte kan granskas. Det blir även svårigheter för den skattskyldige att utforma ett överklagande till domen då man inte vet på vilken grund domstolen dömt.³⁸⁴ En öppen redovisning där domstolen tydligt visar på vad som ligger till grund för bedömningen ökar rättssäkerheten.³⁸⁵ I tillägg till detta saknas förutsebarhet då det inte går att se vad för delar i processen som gjort att skatt tagits ut om motivering saknas i domskälen. Sammantaget innebär detta att rättssäkerheten för småföretagaren kan ifrågasättas.

³⁸⁰ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten*, Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

³⁸¹ FL 30 § 2 st.

³⁸² http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00022/F-skattsedelns_r_tts_22901a.pdf , sammanfattningen, s. 26f. Tillgänglig 20101106, kl 10.15.

³⁸³ <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.348400/expertpanelen-skattedomstolarnas-ansvar-for-rattssakraprocesser> , tillgänglig 20101107, kl. 12.10.

³⁸⁴ <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.348400/expertpanelen-skattedomstolarnas-ansvar-for-rattssakraprocesser> , tillgänglig 20101107, kl. 12.10.

³⁸⁵ Pahlsson, R. *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, s. 775.

5.8 Handläggningstid i förvaltningsdomstol

FPL ger ingen uttrycklig ledning gällande krav på tider för handläggning. Lagen stadgar endast att domstolen ska sörja för att ärendet blir så *utrett som dess beskaffenhet kräver*.³⁸⁶ Europakonventionens stadgande om att rättegång ska äga rum inom rimlig tid gäller inte på beskattningsområdet, så länge det inte handlar om tillfällen som kan likställas vid bestraffning i form av exempelvis skattetillägg.³⁸⁷ Det finns därför ingen bestämd tidslängd innan ett mål som inte innefattar avgifter eller skattetillägg ska vara färdigbehandlat i förvaltningsdomstol. Handläggning av mål kan i många fall ta väldigt lång tid, upp till flera år.³⁸⁸ Att handläggningstiderna är långa beror i huvudsak på långa liggstider då fallen väntar på att bli behandlade.³⁸⁹ Det är inte rimligt ur en effektivitets- och rättssäkerhetsaspekt.³⁹⁰

Vad gäller mål med skattetillägg har Sverige vid flertalet tillfällen fällts i Europadomstolen för att handläggningstiderna varit för långa.³⁹¹ Målen Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige³⁹² samt Janosevic mot Sverige³⁹³ är likartade och behandlar frågan om klagandena fått en rättvis rättegång i skatteprocessen. De blev påförda skattetillägg och begärde då omprövning av beslutet, vilket Skatteverket dröjde flera år med att ta ställning till. Klagomål på detta inkom till förvaltningsrätten som hänvisade vidare till Europadomstolen. När Europadomstolens dom föll hade processerna i de båda fallen pågått sex respektive sju år och var fortfarande inte avslutade. Enligt Europadomstolen är Europakonventionens art. 6.1 tillämplig i fall där det handlar om skattetillägg, eftersom

³⁸⁶ FPL 8 § 1 st.

³⁸⁷ Se avsnitt 4.2.3.

³⁸⁸ Justitieombudsmännens ämbetsberättelse 2008/09, s. 21ff.

³⁸⁹ Riksrevisionsverkets rapport ”Tiden i tvistiga skatteärenden” 2002:18.

³⁹⁰ Justitieombudsmännens ämbetsberättelse 2008/09, s. 21ff.

³⁹¹ Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige samt Janosevic mot Sverige, mål nr. 36985/97 och 34619/97.

³⁹² Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, mål nr. 36985/97.

³⁹³ Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målet Janosevic mot Sverige, mål nr. 34619/97.

det kan ses som en anklagelse för brott.³⁹⁴ Rättegångarna hade inte skett i skäligen tid vilket är ett brott mot art. 6.1. Klagandena tillerkändes skadestånd för hanteringen av deras fall.³⁹⁵ Det kan varken anses rimligt eller rättssäkert att behöva vänta i flera år på att målen ska utredas i domstol. Den skattskyldige har rätt till ett avgörande inom rimlig tid för att rättssäkerheten ska garanteras.³⁹⁶ I vissa fall kan bolagen hinna gå i konkurs, vilket även hände i de aktuella fallen, och sedan tvingas vänta i flera år på en eventuell upprättelse. Eftersom småföretaget då redan gått i konkurs är det inte ens säkert att det kan få en prövning,³⁹⁷ vilket alltså innebär att rätten till en objektiv prövning i domstol inte ges.

5.9 Stöd vid skatteprocess

Eftersom förvaltningsdomstolarna har ett utredningsansvar och ska ge anvisningar för att föra processen framåt är huvudregeln att den skattskyldige inte behöver ett juridiskt ombud. Om denne ändå väljer att anlita hjälp får småföretagaren därför i de flesta fall betala kostnaderna själv.³⁹⁸ Trots utredningsansvaret saknar många domstolar domare med särskild skattekompetens eftersom det i förvaltningsrätterna avgörs många olika måltyper, varav skattemålen endast är en liten del.³⁹⁹ Vid brist på kompetens blir det svårt för rätten att kunna föra målet framåt och hjälpa de tvistande parterna.⁴⁰⁰ Risken är då att domarna blir utelämnade till Skatteverkets kompetens eftersom den skattskyldige inte tilldelats ett ombud som kan ta vara på dennes rätt.⁴⁰¹ Utredningen i ett sådant fall blir inte objektiv, vilket domstolarnas bedömning ska vara.⁴⁰² Trots detta är det alltså

³⁹⁴ Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige samt Janosevic mot Sverige, mål nr. 36985/97 och 34619/97.

³⁹⁵ Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige samt Janosevic mot Sverige, mål nr. 36985/97 och 34619/97.

³⁹⁶ SOU 1993:62, s. 84.

³⁹⁷ Se kap 5.4.

³⁹⁸ Se avsnitt 4.3.

³⁹⁹ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 25.

⁴⁰⁰ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 25.

⁴⁰¹ Ramberg, A. *Skatten och medborgaren*.

⁴⁰² SOU 1993:62, s. 84.

svårt för småföretagaren att få hjälp med ombudskostnader. Vid en undersökning har en granskning av 137 stycken skattedomar från Kammarrätten i Stockholm gällande ersättning för kostnader i enlighet med ErsL gjorts. I endast 33 av 137 stycken domar har Kammarrätten beviljat hel eller delvis ersättning. Skatteverket tillstyrkte ersättning i endast ett av de 137 fallen och vitsordade delvis ersättning i 13 av de 137 fallen.⁴⁰³ Detta visar på att domstolarna, och framförallt Skatteverket, inte anser att de skattskyldiga är i behov av ombud. Domstolarna har tilldömt ersättning i fler fall än vad Skatteverket vitsordat men går ändå ofta på de ersättningsnivåer som Skatteverket anser vara rimliga. Detta innebär att även i de fall som ersättning faktiskt medges är denna många gånger lägre än summan småföretagaren behövt lägga ut för hjälpen.⁴⁰⁴ Detta i kombination med att den skattskyldige inte vet om ersättning medges förrän processen är avslutad gör att denne kanske inte vågar anlita ombud i rädsla för att få stå för kostnaden själv. Förutsebarheten som är så viktig för rättssäkerheten saknas med andra ord.

Vad gäller mål där skattetillägg är inblandat ställs hårdare krav på ombud. Skattetillägg kan likställas med ett straff och därmed påverkar Europakonventionens artiklar hur dessa mål får hanteras.⁴⁰⁵ Av art. 6.3 framgår att den som blivit anklagad för brott har rätt att försvara sig genom rättegångsbiträde, och om denne själv inte har medel att betala ska ombudet erhållas utan kostnad om *rättvisans intresse så fordrar*. En översyn av dessa regler har gjorts men uppfattningen är att ombud i skattetilläggsärenden inte ska behövas i större utsträckning än vad gäller i övriga mål för att skapa rättvisa. Förklaringen till detta är att domstolen har sin utredningsskyldighet.⁴⁰⁶ Som framgått i stycket ovan kan det diskuteras hur väl den utredningsskyldigheten fungerar och om småföretagarens intresse av en rättsäker process verkligen tas i beaktande.

Ett ombud i skatteprocessen riskerar med andra ord att bli en dyr historia, och även om småföretagaren går vinnande ur striden med Skatteverket så är det inte säkert att denne får ersättning för ombudskostnader. Följden av detta kan innebära att endast de skatt-

⁴⁰³ http://www.realtid.se/ArticlePages/200910/21/20091021152306_Realtid838/20091021152306_Realtid838.dbp.asp , tillgänglig 20101110, kl 14.30.

⁴⁰⁴ http://www.realtid.se/ArticlePages/200910/21/20091021152306_Realtid838/20091021152306_Realtid838.dbp.asp , tillgänglig 20101110, kl 14.30.

⁴⁰⁵ Se avsnitt 3.3.1.

⁴⁰⁶ Prop 2002/03:106, s. 90.

skyldiga som har råd processar. De som inte har medel att föra process avstår, även om de anser att Skatteverkets beslut är felaktigt och tror sig ha goda möjligheter att vinna en process. Detta innebär att rättssäkerheten kan ifrågasättas.⁴⁰⁷

5.10 Avslutande ord om rättssäkerhet i taxerings- och skatteprocess

Rättssäkerheten i taxerings- och skatteprocessen har nu analyserats med fokus på de delar som anses extra relevanta ur ett småföretagarperspektiv.⁴⁰⁸ Vad gäller Skatteverkets handläggning och dess tolkningsutrymme finns ett par delar som kan ifrågasättas ur en rättssäkerhetsaspekt.⁴⁰⁹ Det riskerar att strida mot legalitetsprincipen och minska förutsebarheten när lagstiftningen är så vagt formulerad att resultatet kan liknas vid en överlåtelse av beskattningskompetens från lagstiftaren till rättstillämparen.⁴¹⁰ Lagstiftningen som småföretagaren årligen ställs inför är ofta komplex och frågan är om det alla gånger finns en proportion mellan syftet med lagstiftningen och det som krävs för att uppnå den.⁴¹¹ Vidare agerar Skatteverket i många olika roller i taxerings- och skatteprocessen samtidigt, vilket gör att objektiviteten i handläggningen kan ifrågasättas.⁴¹² Denna objektivitetsaspekt blir även relevant vad gäller avgöranden i skattenämnd då det i slutändan riskerar att bli Skatteverkets handläggare, och inte de lekamannamedverkande, som i själva verket tar det slutgiltiga beslutet.⁴¹³ Även vid den utökade kontrollen i taxeringsärenden, främst vad gäller revision, gör sig rättssäkerhetsaspekter gällande.⁴¹⁴ En revision sker som huvudregel genom samverkan och inte tvång, något som småföretagaren kanske inte alla gånger är införstådd med. Om denne på felaktiga grunder tror att det

⁴⁰⁷ <http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.302140/expertpanelen-hotar-skatteprocessen-rattssakerheten>, tillgäng. 20100920, kl. 18.15. <http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/reportage/article138411.ece>, tillgänglig 20100920, kl. 18.15.

⁴⁰⁸ Se avsnitt 5.2 – 5.9.

⁴⁰⁹ Se avsnitt 5.2.

⁴¹⁰ Se avsnitt 5.2.

⁴¹¹ Se avsnitt 5.2.

⁴¹² Se avsnitt 5.2.

⁴¹³ Se avsnitt 5.2.

⁴¹⁴ Se avsnitt 5.3.

rör sig om en tvångsaktion har inte det rättsliga förfarandet gått rätt till.⁴¹⁵ En avvägning mellan effektiv skattekontroll och skyddet för företags integritet borde göras vid revision under löpande år samt tredjemansrevision, dock kan det ifrågasättas om detta alltid görs.⁴¹⁶ Ingen längsta tid för hur länge en revision får pågå finns, vilket gör att revisionen kan bli utdragen och bedömningen av vad som kräver granskning riskerar att bli godtycklig. Resultatet av granskningen ges inte förrän revisionen är färdig och då detta inte har någon tidsgräns, finns det risk att småföretagaren inte får ett resultat inom en rimlig tid.⁴¹⁷

Vid begäran om omprövning eller överklagande är det Skatteverket som ska ompröva sitt eget beslut, vilket kan resultera i brister i objektiviteten.⁴¹⁸ Omprövningen har inga tidsgränser och därmed finns det risk för att småföretagaren inte får ett beslut inom den rimliga tid som krävs för att det ska vara rättssäkert. Då beslutet kan dra ut på tiden och skatten ska betalas inom en månad finns det risk för att företaget hinner gå i konkurs innan det ens hunnit få en objektiv prövning i domstol.⁴¹⁹ Flera rättssäkerhetsaspekter gör sig gällande vad gäller anstånd med betalning av skatt.⁴²⁰ Inbetalning av skattebeloppet ska ske inom en månad från beslut och på denna tid ska småföretagaren hinna anlita hjälp och lämna in en överklagan. Det är kort om tid och frågan är om det är tillräckligt för att hinna ta tillvara på sin rätt.⁴²¹ Anståndet handläggs även här i regel av den handläggare på Skatteverket som tagit beslutet om påförandet av skatten, vilket gör att objektiviteten kan ifrågasättas.⁴²²

I en skatteprocess är huvudregeln att processen är skriftlig, men domstolen ska ta hänsyn till om småföretagaren vill ha muntlig förhandling. Dock finns det exempel på flertalet fall då så inte skett, vilket gör att rättssäkerheten hotas då en rättvis prövning inte

⁴¹⁵ Se avsnitt 5.3.

⁴¹⁶ Se avsnitt 5.3.

⁴¹⁷ Se avsnitt 5.3.

⁴¹⁸ Se avsnitt 5.4.

⁴¹⁹ Se avsnitt 5.4.

⁴²⁰ Se avsnitt 5.5.

⁴²¹ Se avsnitt 5.5.

⁴²² Se avsnitt 5.5.

sker.⁴²³ Vad gäller analysen av beviskrav ur en rättssäkerhetsaspekt framkommer det att domar i underrätter ibland har dålig bevisprövning, vilket kan strida mot legalitetsprincipen men även minska förutsebarheten för småföretagaren.⁴²⁴ Vidare är domskälen i skattemål stundtals ofullständiga, något som minskar rättssäkerheten eftersom det inte tydligt framgår vad som ligger till grund för bedömningarna.⁴²⁵ Handläggningstider i domstol har ingen bestämd tidsgräns, vilket gör att handläggningen kan ta flera år. En viktig rättssäkerhetsaspekt är att småföretagaren får en prövning inom rimlig tid, vilket med andra ord inte alltid kan garanteras.⁴²⁶ Slutligen har rättssäkerheten gällande stöd vid skatteprocess analyserats.⁴²⁷ Trots att det ofta saknas särskild skattekompentens i domstolar erbjuds småföretagaren ingen rättshjälp. Risken är att domarna blir utelämnade till Skatteverkets kompetens och bedömningen blir då inte objektiv.⁴²⁸ Den skattskyldige vet heller inte i förväg om denne är berättigad till rättshjälp, vilket innebär att förutsebarhet saknas.⁴²⁹

Som synes i denna analys är det många delar som hänger ihop och tillsammans skapar en rad omständigheter där rättssäkerheten brister. Exempel på möjlig situation för en småföretagare är att denne blir reviderad och Skatteverket upptaxerar bolaget. Det finns ingen tidsgräns på hur länge revisionen kan pågå och möjligheten att revisionen stör arbetet under denna tid är stor, speciellt om småföretagaren inte är införstådd med huvudtanken att revisionen ska ske i samförstånd. Om bolaget sedan väljer att överklaga eller begära omprövning av taxeringsbeslutet är det Skatteverket som även tar beslut i denna fråga. Någon tidsgräns när beslutet ska ha tagits finns inte. Eftersom skatten ska vara inbetalad inom en månad måste en ansökan om anstånd lämnas in snarast. Ännu en gång är det Skatteverket som tar beslut. Medges inte anstånd och medel inte finns till att betala skatten går bolaget i konkurs och upplöses. Ett sådant bolag har inte rätt till dom-

⁴²³ Se avsnitt 5.6.

⁴²⁴ Se avsnitt 5.7.

⁴²⁵ Se avsnitt 5.7.

⁴²⁶ Se avsnitt 5.8.

⁴²⁷ Se avsnitt 5.9.

⁴²⁸ Se avsnitt 5.9.

⁴²⁹ Se avsnitt 5.9.

stolsprövning. För den småföretagare som inte går i konkurs och därför får möjlighet till domstolsprövning är det en fördel att ha expertkunskaper i skatterätt och kunna uttrycka sig väl i skrift. Möjligheten att få hjälp med fulla ombudskostnader är nämligen ytterst begränsad och domstolarna ger inte alltid möjlighet till muntlig förhandling. Handläggningstiden i domstol har ingen tidsgräns och risken är att en flera år lång väntan börjar. När domen sedan faller finns det risk för att domskälet är ofullständigt och därför inte ger mycket ledning för småföretagarens eventuella överklagande.

När det handlar om skattetillägg, vilket faller in under Europakonventionen art. 6 eftersom det kan likställas med anklagelse om brott, tillgodoses rättssäkerhetsaspekten dock på ett mer tillfredsställande sätt.⁴³⁰ I ärenden där skattetillägg är aktuellt ska småföretagaren alltid vara berättigad till överprövning i domstol även om bolaget är upplöst, och vidare ska muntlig förhandling alltid hållas om denne begär det.⁴³¹ Handläggningstiderna måste vara inom rimliga gränser för att skadestånd inte ska utgå.⁴³² Dock har en översyn att reglerna gjorts gällande stöd vid skatteprocess, vilken resulterade i att småföretagaren inte får en utökad rätt till ombudskostnader i fall där denne har påförts skattetillägg. Problemet med rättssäkerheten i detta fall vad gäller att få sin sak objektivt prövad kvarstår.⁴³³

⁴³⁰ Se avsnitt 5.4, 5.6 och 5.8.

⁴³¹ Se avsnitt 5.4 och 5.6.

⁴³² Se avsnitt 5.8.

⁴³³ Se avsnitt 5.9.

6 De lege ferenda och slutsats

6.1 Inledning

Detta kapitel innehåller en uppföljning av de delar i föregående kap. 5 där författaren anser att rättssäkerheten kan ifrågasättas. Uppsatsen har som delsyfte att utvärdera de lege ferenda och en diskussion förs därför kring alternativa lösningar i taxerings- och skatteprocessen som erbjuder en ökad rättssäkerhet för småföretagaren i förhållande till det regelverk som finns i dagsläget. Kapitlet avslutas med en slutsats där den slutliga bedömningen av rättssäkerheten i taxerings- och skatteprocessen ur ett småföretagarperspektiv presenteras.

6.2 De lege ferenda

Som konstaterats i kap. 5 finns det många delar av taxerings- och skatteprocessen där rättssäkerheten kan ifrågasättas. Vad gäller Skatteverkets handläggning och dess tolkningsutrymme är vag lagstiftning i form av exempelvis generalklausuler ett problem.⁴³⁴ Ett sätt att minska detta problem är genom att i så stor utsträckning som möjligt specificera lagstiftningen och tydligt redovisa i förarbeten vad som är syftet med lagregeln och hur denna ska tolkas.⁴³⁵ På detta sätt minskas tolkningsutrymmet för rättstillämparen och den så viktiga legalitetsprincipen respekteras och förutsebarheten ökar. En mer precis lagstiftning löser troligtvis även stora delar av problemet med komplexa lagregler för småföretagare, då det ofta är lättare att tolka och förutse en lagregel som är mer specifik. Skatteverket agerar i flera olika roller samtidigt och så sker även i skattenämnd, trots att denna ska stärka tilltron till objektiviteten.⁴³⁶ Så länge inte skattenämnden tillför objektivitet och insyn är den endast resurskrävande och tillför således ingenting. Givet är att detta är en komplicerad fråga då det handlar om stora kostnader men möjligen vore det bättre att lägga dessa resurser på handläggning i olika avdelningar som är oberoende av varandra. Åtminstone borde det inte vara samma handläggare som exempelvis upptaxerar, hanterar omprövning samt anstånd med skatt. Klart är att en förändring måste ske för att godtycklig handläggning inte ska fortgå.

⁴³⁴ Se avsnitt 5.2.

⁴³⁵ Se avsnitt 2.4.1.

⁴³⁶ Se avsnitt 5.2.

En revision ska som huvudregel bedrivas i samförstånd, något som möjligen inte alla gånger framgår för den reviderade.⁴³⁷ Det är givetvis inte rimligt att småföretagaren tror sig vara tvingad till något som den egentligen inte är. För rättssäkerhetens skull bör det lagstadgas om att denne ska få mer information om sina rättigheter och var gränsen för frivillighet och tvång går.⁴³⁸ Vid revision under löpande år och tredjemansrevision kan det ifrågasättas om företagets integritet vägts mot behovet av kontrollen.⁴³⁹ Vid löpande revision vore det bättre med en utbyggd serviceverksamhet istället för att påtvinga småföretagaren hjälp genom revision.⁴⁴⁰ Tredjemansrevision fyller en funktion och ibland kan det vara så att behovet av att utföra kontrollen väger tyngre än företagets integritet. Det viktiga är dock att en avvägning faktiskt görs och att företaget som blir reviderat får reda på sina rättigheter. Vidare finns det vid revision ingen bestämd tidsgräns på hur länge den får pågå.⁴⁴¹ En yttersta tidsgräns borde finnas i TL.⁴⁴² På detta sätt försvinner bedömningen om en rimlig tidslängd då denna bedömningen riskerar att bli godtycklig. Liknande problem finns vad gäller inom vilken tid Skatteverket ska ha omprövat beslutet efter det att småföretagaren begärt omprövning eller överklagat.⁴⁴³ Även i detta fall bör det därför införas en längst lagstadgad tidgräns för hur länge denna omprövning får pågå. Då det i nuläget inte finns någon sådan gräns händer det att bolag hinner gå i konkurs och upplösas innan prövning i domstol hunnit ske.⁴⁴⁴ Ett möjligt sätt att lösa detta är att, likt fallen med skattetillägg, ge bolagen rätt till domstolsprövning trots konkursen. Detta är troligtvis dock inte det mest optimala, då skadan redan är skedd eftersom bolaget inte längre existerar. Småföretagaren har då redan förlorat bolaget och sin inkomstkälla. Ett bättre alternativ vore att göra reglerna för anstånd med skatt mer generösa. Idag ska skatten betalas inom en månad och det är svårt att få anstånd med betal-

⁴³⁷ Se avsnitt 5.3.

⁴³⁸ Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 18.

⁴³⁹ Se avsnitt 5.3.

⁴⁴⁰ Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning*, s. 767.

⁴⁴¹ Se avsnitt 5.3.

⁴⁴² Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, s. 18.

⁴⁴³ Se avsnitt 5.4.

⁴⁴⁴ Se avsnitt 5.4.

ningen.⁴⁴⁵ Så länge det inte står helt utom rimligt tvivel att skatten ska betalas bör reglerna medge anstånd så att småföretagaren får möjlighet att få sin sak prövad i domstol. Om detta inte anses genomförbart bör åtminstone fristen för inbetalning förlängas så att företagaren har en rimlig chans att få fram de medel som ska betalas in.

Domstolarna har en utredningsskyldighet och huvudregeln är att förfarandet sker skriftligen.⁴⁴⁶ För att kunna garantera att målen blir så utredda som dess beskaffenhet kräver borde det i större utsträckning finnas specialistkunskap inom skatteområdet i domstolarna. Om det är för resurskrävande att ha i alla förvaltningsdomstolar är en möjlighet att samla alla skattemål i några enstaka domstolar i landet. Vad gäller muntlighet istället för skriftligt förfarande är de nuvarande reglerna troligtvis tillräckliga så länge domstolarna följer dessa och inte nekar muntliga inslag när småföretagaren har rätt till det. Något som också hör till domstolsprocessen är bevisprövning och domskäl, vilka har kritiserats.⁴⁴⁷ Beviskraven måste respekteras och de bör inte få åsidosättas endast genom misstänkliggörande resonemang.⁴⁴⁸ Domskälen ska enligt lag skrivas ut vilket inte föranleder någon ändring i lag utan snarare i domstolarna hantering.⁴⁴⁹ Handläggningstiderna i domstol har i dagsläget ingen tidsgräns om inte skattetillägg påförts.⁴⁵⁰ Även de fall som inte innefattar skattetillägg borde ha en lagstadgad längsta tid för behandling. Givetvis måste hänsyn tas till målets komplexitet men långa liggtider, där målet endast ligger och väntar på behandling, är inte rimligt ur en rättssäkerhetsaspekt. Slutligen föreligger det problem vad gäller stöd vid skatteprocess.⁴⁵¹ Avhjälps problemet som nämnts ovan med ökad specialistkompetens är det möjligt att ombud inte behövs i samma utsträckning som i dagsläget. Viktigt är dock att den som ansöker om ersättning får reda på om denne beviljas detta innan processen börjar, samt att ersättning beviljas

⁴⁴⁵ Se avsnitt 5.5.

⁴⁴⁶ Se avsnitt 5.6.

⁴⁴⁷ Se avsnitt 5.7.

⁴⁴⁸ Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten*, Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*.

⁴⁴⁹ Se avsnitt 5.7.

⁴⁵⁰ Se avsnitt 5.8.

⁴⁵¹ Se avsnitt 5.9.

med den faktiska kostnaden och inte en summa som är betydligt under vad småföretagaren behövt lägga ut för den hjälp denne behövt.

Om småföretagaren har påförts skattetillägg tillgodoses rättssäkerheten på ett mer tillfredsställande sätt vad gäller rätt till överprövning trots att bolaget upplösts, rätt till muntlig förhandling och tidsbegränsade handläggningstider.⁴⁵² Någon utökad hjälp med ombudskostnader medges dock inte.⁴⁵³ Likt problemet med anstånd i fall utan skattetillägg så är det möjligt att detta inte är nödvändigt om ökad specialistkunskap finns i domstolar. I nuläget kan detta ifrågasättas och rättssäkerhetsaspekterna är inte tillgodosedda.

6.3 Slutsats

Uppsatsen huvudsyfte är att, utifrån en småföretagares synvinkel, analysera taxering- och skatteprocessen ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Denna analys ger för handen att det i både taxerings- och skatteprocessen finns delar som brister sett ur en rättssäkerhetsaspekt. Vissa brister beror på avsaknad av lagreglering i de specifika delarna, medan andra brister beror på felaktig tillämpning eller tolkning av lagregler. Uppsatsen har även som delsyfte att utvärdera de lege ferenda i de delar som inte uppfyller god rättssäkerhet. Författaren finner att det i flertalet av de delar där rättssäkerheten brister finns goda möjligheter att avhjälpa problemet och göra taxerings- och skatteprocessen för småföretagare mer rättssäker.

⁴⁵² Se avsnitt 5.10.

⁴⁵³ Se avsnitt 5.10.

Referenslista

Offentligt tryck

Författningar

Förvaltningslag (1986:223)

Förvaltningsprocesslag (1971:291)

Regeringsformen (1974:152)

Rättegångsbalken (1942:740)

Rättshjälpslagen (1996:1619)

Skattebetalningslag (1997:483)

Taxeringslag (1990:324)

Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet.

Europakonventionen

Den Europeiska Konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (från 1950) och dess tilläggsprotokoll.

Propositioner

Prop. 2002/03:106, Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 1996/97:100, Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1993/94:151, Rättssäkerhet vid beskattningen.

Prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag.

Prop. 1988/89:126 om ändring i lagen (1987:12) om hushållning med naturresurser, m.m.

Prop. 1985/86:80 om ny förvaltningslag.

Prop. 1971:30 med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.

Prop. 1967:130 med förslag till förordning om ändring i uppbördförordning, m.m.

Prop. 1955:160 med förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen den 28 september 1928 (nr 379), m.m.

Statens offentliga utredningar

SOU 1993:62, Rättssäkerhet vid beskattningen.

Riksrevisionsverkets rapport

Rapport 2002:18, Tiden i tvistiga skatteärenden.

Justitieombudsmannens ämbetsberättelse

JO:s ämbetsberättelse 2008/09, JO1.

Rättsfall

Europadomstolen

Europadomstolens domar den 23 juli 2002: Västberga Taxi Aktieföretag and Vulic v. Sweden, Application no. 36985/97 och Janosevic v. Sweden, Application no. 34619/97.

Regeringsrätten

RR mål nr. 8312-08

RÅ 2009 not. 114.

RÅ 2002 ref. 76.

RÅ 2000 ref. 41.

RÅ 2000 ref. 66 I och II.

RÅ 1993 not. 666.

RÅ 1992 not. 29.

RÅ 1987 not. 246.

RÅ 1987 not. 650.

RÅ 1984 1:87.

RÅ 1982 Ba 64.

Litteratur

Agge, I. Thornstedt, H. *Straffrättens allmänna del*, Juristförlaget, Stockholm, 1981.

Alhager, M. *Dispens från inkomstskatt*, Iustus Förlag, Uppsala, 1999.

Almgren, K. Leidhammar, B. *Skatteprocessen*, Norstedts Juridik AB, Stockholm, 2004.

Cassne, H. Diesen, C. Hammarström, F. Schauman, J. *Bevisfrågor i taxeringsprocessen*, Norstedts Juridik, Stockholm, 1999.

Forssén, B. *Taxeringsprocess – en läro- och handbok*, Studentlitteratur, Lund, 2006.

Gustafsson, H. *Rättens polyvalens*, Sociologiska institutet, Lunds universitet, Lund, 2002.

Hultqvist, A. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Norstedts juridik AB, Stockholm, 1995.

Bilagor

- Kellgren, J. *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Iustus Förlag, Uppsala, 1997.
- Lehrberg, B. *Praktisk juridisk metod*, Institutet för bank- och affärsjuridik (IBA), Uppsala, 2006.
- Leidhammar, B. *Bevisprövning i taxeringsmål*, Norstedts Juridik, Stockholm, 1995.
- Ljungman, S. *Om skattefordran och skatterestitution*, Almquist och Wiksell, Uppsala, 1947.
- Moell, C. *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*, skrifter utgivna vid juridiska fakulteten i Lund, Nr 147, Juristförlaget, 2003.
- Peczenik, A. *Vad är rätt?*, Fritzes Förlag AB, Göteborg, 1995.
- Sandgren, C. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*, Norstedts Juridik AB, Vällingby, 2007.
- Tikka, K. *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen*, Liber Förlag, Stockholm, 1983.

Skatteverkets material

Skatteverkets handledning för skattebetalning 2010, SKV 404, utgåva 6.

Skatteverkets handledning för skatterevision 2006, SKV 622, utgåva 2.

Artiklar

Brandberg, U. Johansson, P. Knutson, T. *Förvaltningsrätten i förvandling*, Advokaten, Nr 8 2009 Årgång 75.

Brandberg, U. Knutson, T. *Skatterätt: Oklara roller och brist på kunskap*, Advokaten Nr 6 2006 Årgång 72.

Företagarförbundet, *Sveriges småföretag – värt att veta om Sveriges småföretag 2009*, 2009.

Företagarförbundet och Skattebetalarnas Förening, *I Skatteverkets kvarnar*, 18 feb 2009.

Hultqvist, A. *Vad är rättssäker beskattning?*, SvSkt 1998, s. 763-768.

Lodin, S-O. *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007, s. 477-490.

Påhlsson, R. *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*, SvSkt 1998, s. 769-776.

Ramberg, A. *Skatten och medborgarna*. Advokaten Nr. 4 2006 Årgång 72.

Ramberg, J. Nerep, E. Hultqvist, A. *Skatteverket och domstolar får inte bortse från civilrätten*. Dagens industri: 2010-01-12.

Internetkällor

<http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.348400/expertpanelen-skattedomstolarnas-ansvar-for-rattssakra-processer> , tillgänglig 2010-11-07, kl. 12.10.

<http://cfoworld.idg.se/2.13965/1.302140/expertpanelen-hotar-skatteprocessen-rattssakerheten>, tillgänglig 2010-09-20, kl. 18.15.

<http://www.ff.se/om-oss/>, tillgänglig 2010-09-16 kl. 14.15.

<http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/opinion/article151995.ece?sf=HY>
tillgänglig 2010-09-16, kl. 15.10.

<http://www.infotorgjuridik.se/premium/mittijuridiken/reportage/article138411.ece>, tillgänglig 2010-09-20, kl. 18.15.

http://www.realtid.se/ArticlePages/200910/21/20091021152306_Realtid838/20091021152306_Realtid838.dbp.asp, tillgänglig 2010-11-10, kl 14.30.

http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00022/F-skattsedelns_r_tts_22901a.pdf, tillgänglig 2010-11-06, kl. 10.15.

Övrigt

Rosander, U. *Generalklausul mot skatteflykt*, JIBS Dissertation Series No. 040, Jönköping, 2007.