

Målnummer:	5863-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-06-04		
Rubrik:	Skatteverket har i visst fall inte ägt förena ett föreläggande att komma in med kontoutdrag avseende bankkonto i utlandet med vite.		
Lagrum:	3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1996 ref. 97• RÅ 2000 ref 66 I• Europadomstolens dom i målet Funke mot Frankrike, dom den 25 februari 1993• Europadomstolens dom i målet Saunders mot Storbritannien, dom den 17 december 1996• Europadomstolens dom i målet J.B. mot Schweiz, dom den 3 maj 2001		

REFERAT

Skatteverket förelade den 19 november 2004 P.L. med stöd av 3 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324), TL, att vid vite av 100 000 kr inom 10 dagar från mottagandet av föreläggandet till Skatteverket inkomma med kontoutdrag avseende bankkonto i utlandet under viss angiven tidsperiod. P.L. delgavs föreläggandet den 23 november 2004. Han inkom inte med de begärda handlingarna.

Skatteverket ansökte om att länsrätten med stöd av 7 kap. 2 § TL skulle döma ut det förelagda vitet och anförde bl.a. följande. Skatteverket har via s.k. tredjemansrevision inhämtat uppgifter om att P.L. har använt ett kontokort i Sverige för betalningar och uttag. P.L. är ensam aktieägare till det aktuella bolaget. P.L. uppgav inledningsvis att han inte visste något om ett utlandskonto. Han har sedermera bekräftat att han innehar ett konto i en utländsk bank. Pengarna på kontot härrör enligt P.L. från en casinovinst på 15 000 Euro från nyåret 2001/2002. I svar till verket den 8 november uppger P.L. att han endast sparat det senaste kontoutdraget och att tidigare erhållna kontoutdrag har kastats i takt med att han erhållit nya kontoutdrag. Enligt nämnda kontoutdrag uppgick behållningen på kontot till 3 258 Euro. Några obligatoriska kontrolluppgifter enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter erhålls inte för detta slags tillgångar. Enligt de uppgifter Skatteverket har tillgång till överstiger de uttag och betalningar som har gjorts med kontokortet under en viss tidsperiod väsentligt summan av den påstådda casinovinsten om 15 000 Euro. Skatteverket har inga möjligheter att via handräckning med stöd av skatteavtal med annan stat inhämta begärda uppgifter eftersom kontot är knutet till en bank belägen i ett s.k. skatteparadis. Det är således P.L. och inte Skatteverket som gentemot banken disponerar över rätten att begära ut handlingarna/uppgifterna ifråga. P.L. har i sina svar inte angett att han skulle ha försökt att få fram kontoutdragen eller att det inte skulle gå att få del av desamma via banken. P.L. har varit skyldig att spara underlag för fullgörande av sin deklarationsskyldighet och för kontroll av densamma (se 19 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt 12 kap. 1 § förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter). För det fall P.L. inte har bevarat efterfrågat underlag får det därför ankomma på honom att införskaffa detsamma. Skatteverket har behov av de efterfrågade uppgifterna. Det förhållandet att Skatteverket har tillgång till vissa uppgifter om gjorda uttag på

ett kontokort knutet till ett konto i en utländsk bank innebär inte i sig att Skatteverket har tillräcklig information för att kunna lägga den till grund för ett beskattningsbeslut. Med verkan från den 1 juli 2003 utvidgades reglerna i 3 kap. 6 och 12 §§ TL så att de inte bara omfattar den som begått en gärning som är straffbelagd utan också den som begått en gärning som kan leda till skattetillägg. Rätten att inte behöva belasta sig själv bör enligt förarbetena till lagstiftningen (prop. 2002/03:106 s. 180) inträda först när den enskilde i någon mening kan anses anklagad för ett brott. Härmed avses inte bara när en formell anklagelse har riktats mot den enskilde utan även när en myndighet har vidtagit någon åtgärd som lett till att personens situation väsentligen har påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom. I Europadomstolens avgöranden den 23 juli 2002 (VT AB och V mot Sverige) fastslogs, såvitt avser skattetillägg, att rätten att inte behöva belasta sig själv definitivt inträtt då den skattskyldige erhållit ett övervägande om skattetillägg respektive då den skattskyldige erhållit en revisionspromemoria med förslag om att ta ut skattetillägg. Enligt regeringens mening (a. prop. s. 181) är det emellertid "lämpligt att låta skyddet för den enskilde med avseende på skattetilläggsprocessen inträda redan när skattemyndigheten finner anledning att anta att den skattskyldige lämnat en uppgift eller annars förfarit på ett sätt som kan leda till skattetillägg". När denna tidpunkt i praktiken kan tänkas inträda berörs inte i nämnda proposition. Enligt Skatteverkets mening bör den nya lagstiftningen ges den innebörden att ett förbud mot att vitesförelägga den enskilde inträder först då en konkret misstanke föreligger om att den enskilde, om han efterföljer föreläggandet i en viss fråga, skulle tvingas avslöja att han begått en gärning som kan leda till skattetillägg. Misstanken behöver dock inte vara särskilt välgrundad för att förbudet mot att förelägga vid vite skall inträda. I lagtexten används uttrycket "finns det anledning att anta", ett uttryckssätt som förvisso kännetecknar en låg bevisgrad (jfr prop. 2002/03:106 s. 232 och prop. 1997/98:10 s. 63 och 64). Enbart allmänna antaganden om att enskilda i en viss situation ofta kan tänkas avslöja en gärning, som kan föranleda skattetillägg, bör emellertid inte hindra att vederbörande föreläggs vid vite. Den omständigheten att det föreligger hinder mot att i en viss fråga förelägga den enskilde vid vite hindrar inte att vederbörande i andra frågor föreläggs vid vite. Syftet med föreläggandet är i detta fall att få klarhet i hur bakomliggande transaktioner påverkar taxeringarna. Det faktum att Skatteverket har tillgång till uppgifter om förekomsten av ett till utländsk bank knutet kontokort innebär inte i sig att detta utan vidare kan kopplas till skattepliktiga transaktioner. Det finns inga konkreta uppgifter som utgör anledning att anta att en sådan gärning har begåtts som är straffbelagd eller kan leda till att skattetillägg kommer att tas ut.

P.L. bestred Skatteverkets ansökan och yrkade ersättning för sina kostnader i målet. Han anförde bl.a. följande. Han har redan ingivit de kontoutdrag som han innehar. Av Skatteverkets ansökan framgår att Skatteverket tydligt har tillgång till uppgifter som visar att de uttag och betalningar som gjorts med kontokortet under en viss tidsperiod väsentligt överstiger summan av den påstådda kasinovinsten om 15 000 Euro. Det kan därför ifrågasättas om Skatteverket verkligen har behov av de uppgifter som vitesföreläggandet avser, vilket är en förutsättning för föreläggandet enligt 3 kap. 5 § TL. Enligt 3 kap. 6 § TL får ett föreläggande inte förenas med vite om det finns anledning anta att den skattskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Med ledning av de uppgifter som Skatteverket lämnar i ansökan finns det anledning anta att han begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. - Det går inte att införskaffa de av Skatteverket begärda handlingarna på så kort tid som tio dagar från delgivningen av vitesföreläggandet. Härtill kommer att 3 kap. 5 § TL endast ger Skatteverket rätt att vitesförelägga skattskyldig att visa upp eller överlämna kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga. Det förutsätts att det är fråga om en handling som den skattskyldige innehar och inte en handling som han måste införskaffa hos annan. Bevisgraden "om det finns anledning anta" är den lägsta bevisgraden.

Motsvarande bevisgrad finns i 23 kap. 1 och 3 §§ rättegångsbalken när det gäller förutsättningarna för inledande av förundersökning om brott. Som framgår av kommentar till RB 23 kap. 1 § föreligger "anledning anta" på mycket svaga misstankar så snart misstankar avser något som objektivt sett kan vara ett brott. Enligt Justitieombudsmannens bedömning krävs det inte att någon gärningsman utpekas och detaljerna i gärningen behöver inte heller vara kända vilket framgår av prop. 1994/95:23 s. 76. Genom de av Skatteverket redovisade uppgifterna i ansökan framgår att det finns anledning anta att han gjort sig skyldig till någon typ av skattebrott eller i vart fall förfarande som medför skattetillägg.

Länsrätten i Jönköpings län (2005-03-23, ordförande Stelzer) yttrade: Tillämpliga bestämmelser framgår av Skatteverkets ansökan och yttrande. - Utdömande av vite - Av förarbetena till 3 kap. 6 § TL (se prop. 2002/03:106 s. 181 och 232) framgår att när det finns anledning att anta att den skattskyldige lämnat en uppgift eller annars förfarit på ett sätt som kan leda till skattetillägg får den uppgiftsskyldige inte föreläggas vid vite att medverka i utredningen av en fråga som har samband med den gärning som brottsmisstanken avser. Det finns däremot inte något principiellt hinder mot att vitesförelägga den skattskyldige att lämna uppgifter om andra frågor än den frågan för vilken den oriktiga uppgiften har betydelse. Länsrätten finner mot bakgrund av vad som framkommit i målet om bl.a. uteblivna uppgifter om kontot i deklarationen och upplysningar om uttag på kontot som överstiger den behållning P.L. angett, att det finns anledning att anta att han förfarit på ett sådant sätt som kan leda till skattetillägg. Uppgifterna får bedömas som konkreta även om detaljerna är okända. Den uppgift som Skatteverket begär av P.L. har samband med bedömningen av frågan om oriktig uppgift. Mot bakgrund av det anförda anser länsrätten att P.L:s rätt att inte behöva belasta sig själv har inträtt och att grund därmed saknas att döma ut det förelagda vitet. Skatteverkets ansökan skall därför inte bifallas. - Länsrätten avslår P.L:s yrkande om ersättning för kostnader i målet.

Skatteverket överklagade och yrkade att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, skulle besluta döma ut vitet enligt verkets ansökan.

P.L. bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2005-10-10, Alkman, Lihuvudh, referent, Flyme Ahlstrand) yttrade: Kammarrätten beslutar följande. - Kammarrätten ansluter sig till länsrättens bedömning att det inträtt en rätt för P.L. att inte behöva belasta sig själv. Skatteverket har därmed, på grund av bestämmelsen i 3 kap. 6 § andra stycket TL, inte ägt förena aktuellt föreläggande med vite. Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att Skatteverkets förevarande ansökan inte kan bifallas. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra kammarrättens dom och döma ut ett vite om 100 000 kr till följd av att P.L. inte efterkommit Skatteverkets vitesföreläggande. Verket anförde bl.a. följande. Skatteverket har förelagt P.L. att inkomma med uppgifter avseende hans utländska bankkonto i syfte att kontrollera att uppgifter i hans självdeklaration har varit riktiga. Ett sådant föreläggande har stöd i bestämmelserna i 3 kap. 5 § TL och får förenas med vite enligt 3 kap. 6 § första stycket samma lag. Frågan gäller om undantagsregeln i form av vitesförbudet i andra stycket är tillämplig. Någon närmare ledning var gränsen går för tillämpning av denna undantagsregel kan inte hämtas av förarbetsuttalandena i prop. 2002/03:106 s. 181, eftersom någon exemplifiering inte har gjorts av situationer vid vilken tidpunkt i en utredning som bestämmelsen kan tänkas bli aktuell. Enligt 17 § skattebrottslagen (1971:69), SkbrL, skall förvaltningsmyndigheter som handlägger frågor om skatter och avgifter göra anmälan till åklagaren så snart det finns anledning att anta att brott enligt denna lag har begåtts. En motsvarande bestämmelse finns intagen i 22 § taxeringsförordningen (1990:1236), TF, med avseende på

Skatteverkets anmälningsskyldighet till åklagaren. Genom lagstiftning år 1997 infördes en uttrycklig begränsning av rätten att använda vitesinstitutet i det fall det finns anledning att anta att den skattskyldige har begått brott. Förbudet infördes för att det svenska regelsystemet skulle vara förenligt med de krav som Europakonventionen uppställer (se prop. 1997/98:10 s. 59 ff.). Förbudet inträder vid samma tidpunkt som en brottsanmälan enligt 17 § SkbrL och 22 § TF bör göras till åklagare. Uttrycks sättet "det finns anledning att anta" innebär att det måste finnas någon faktisk omständighet som tyder på att brott har begåtts (prop. s. 75). I samband med översyn av skattetilläggsreglerna år 2003 utvidgades tillämpningsområdet för vitesförbudet till att också omfatta det fall då den skattskyldige har begått en handling som kan leda till skattetillägg. Kammarrättens och länsrättens tolkning av nivån "anledning anta" innebär att nivån för när det finns anledning anta enligt 3 kap. 6 § TL skulle vara väsentligt lägre än den motsvarande nivån enligt 17 § SkbrL, vilket inte kan ha varit lagstiftarens mening. En åtalsanmälan skall enligt Skatteverkets uppfattning ske först vid en konkret misstanke om att en brottslig gärning har begåtts och samma syn bör gälla även vid tillämpningen av 3 kap. 6 § andra stycket för bedömningen av om det kan antas att skattetillägg skall tas ut och när vitesförbudet därmed träder in. Det bör i det enskilda fallet krävas att ett visst mått av konkreta uppgifter föreligger som talar för att skattetillägg skall komma att tas ut för att vitesförbudet skall aktualiseras. Enbart förekomsten av ett kontokort knutet till en utländsk bank utgör inte i sig typiskt sett någon sådan situation att en åtalsanmälan skulle kunna komma i fråga eller att skattetillägg skulle kunna antas komma att tas ut. - P.L. har inte närmare angett på vilket sätt han skulle komma att avslöja att han begått en gärning som skulle leda till att skattetillägg tas ut. Han hänvisar i stället endast till de uppgifter som Skatteverket redan har tillgång till om att uttagen på hans kontokort överstiger storleken på casinovinsten. Att det föreligger en differens mellan storleken av P.L:s uttag på kontokortet under en viss period och den påstådda casinovinsten utgör inte i sig tillräcklig grund för någon åtalsanmälan och därmed inte heller skäl för antagande att skattetillägg skall tas ut. Under nu angivna förhållanden bör vitesförbudet inte aktualiseras. Bedömningen måste göras på objektiva grunder och med utgångspunkt i de faktiskt kända omständigheterna. Skulle ett blankt påstående från den skattskyldiges sida om att han riskerar att påföras skattetillägg godtas vore lagstiftningen med vitesinstitutet som påtryckningsmedel helt verkningslös. - Skatteverket delar inte underinstansernas bedömning att det skulle föreligga "uppgifter som får bedömas som konkreta även om detaljerna är okända". Skatteverket kan inte se vari dessa uppgifter skulle bestå. Det förhåller sig i stället så att det i detta fall råder en total avsaknad av information om vilka inkomster eller tillgångar som avses bortsett från den påstådda skattefria casinovinsten. Likaså finns ingen närmare information om huruvida dessa inkomster/tillgångar skulle ha varit av skattepliktig karaktär eller inte. Det kan således mycket väl ha rört sig om ett räntelöst konto och att medel inte heller har funnits vid ett årsskifte som skulle ha medfört förmögenhetsskatt. Likaså är okänt om medlen till någon del har haft sin uppkomst i skattepliktiga inkomster. Beaktas bör därvid även att den skattskyldige enligt dåvarande bestämmelser i 5 kap. 6 § andra stycket TL fick befrias helt från skattetillägg när det belopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Från och med 2004 års taxering är det enligt 5 kap. 8 § 5 TL över huvud taget inte möjligt att ta ut skattetillägg om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Det går därför inte ens med lågt ställda beviskrav att på så lösa grunder komma fram till att den gärning som har begåtts kunnat leda till skattetillägg i detta fall.

P.L. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Vite får inte föreläggas om adressaten kan antas sakna faktisk eller rättslig möjlighet att följa föreläggandet. Han har tidigare redovisat att han inte innehar de av Skatteverket efterfrågade kontoutdragen med uppgift om samtliga transaktioner under tidsperioden den 1 januari 1999 - den 31 december 2003. - Av Skatteverkets överklagande framgår att han skulle ha gjort betalningar och uttag i Sverige på aktuellt kontokort under perioden augusti 2002 - juli 2003 till ett belopp om 343 000 kr. Beloppet överstiger den av honom angivna

casinovinsten 15 000 Euro med cirka 200 000 kr. Vidare har Skatteverket redovisat att han i avlämnade inkomstdeklarationer för taxeringsåren 2000 - 2004 inte redovisat några inkomster eller tillgångar i utländsk bank. Eftersom beviskravet "anledning anta" är identiskt med det som gäller i 23 kap. 1 § RB är det inte tillåtet att förena föreläggandet mot honom med vite. 17 § SkbrL innehåller också beviskravet "anledning anta" och det är uppenbart att "anledning anta" i det lagrummet har exakt samma innebörd som i 3 kap. 6 § TL.

Regeringsrätten (2007-06-04, Billum, Almgren, Kindlund, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 3 kap. 5 § TL får Skatteverket förelägga den som är eller kan antas vara skattskyldig att lämna uppgift, visa upp handling eller lämna över en kopia av handling som behövs för kontroll av att uppgifterna i hans självdeklaration är riktiga eller annars för hans taxering.

Ett föreläggande enligt 3 kap. 5 § TL får enligt 3 kap. 6 § TL förenas med vite, om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Av andra stycket framgår att första stycket inte gäller om det finns anledning att anta att den skattskyldige eller, om denne är en juridisk person, ställföreträdaren för den skattskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen.

Europakonventionen är, med de tillägg till konventionen som gjorts genom dess tilläggsprotokoll, svensk lag (SFS 1994:1219). Enligt artikel 6.1 i Europakonventionen gäller bl.a. att var och en som anklagas för brott är berättigad till en opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol. I rätten till en sådan rättegång har enligt Europadomstolens praxis ansetts ingå en rätt för en misstänkt person att förhålla sig passiv under förfaranden som avser prövning av anklagelser för brott. Rätten att vara passiv innebär bl.a. att en person som vägrat lämna en handling med för honom själv besvärande innehåll inte får straffas eller bli föremål för tvångsåtgärder i syfte att han skall förmås att aktivt medverka till att handlingen lämnas (RÅ 1996 ref. 97, jfr Europadomstolens domar i målen Funke mot Frankrike, Saunders mot Storbritannien samt J. B. mot Schweiz). Skattetillägg faller in under artikel 6 i Europakonventionen (RÅ 2000 ref. 66 I).

Mot bakgrund av det nu anförda utvidgades år 2003 det förbud mot vitesföreläggande som dittills gällt endast det fall att det fanns anledning att misstänka någon för brott till att omfatta även det fall att det finns anledning att anta att någon kan komma att påföras skattetillägg. I förarbetena till den nya bestämmelsen i 3 kap. 6 § andra stycket TL (prop. 2002/03:106 s. 180 f. och 232) anfördes bl.a. följande. Regeringen gör, till skillnad från kommittén, bedömningen att även om försiktighet måste iakttas vid tolkningen av Europadomstolens praxis så kan av dess hittillsvarande praxis ingen annan slutsats dras än att rätten att inte behöva belasta sig själv inträder först när den enskilde i någon mening kan anses anklagad för ett brott. Av Europadomstolens praxis följer att härmed avses inte endast när en formell anklagelse har riktats mot den enskilde utan även när en myndighet har vidtagit någon åtgärd som lett till att personens situation väsentligen har påverkats av att det föreligger en misstanke mot honom. Av två domar mot Sverige år 2002 kan ledning hämtas för när denna tidpunkt inträffar beträffande skattetillägg. Europadomstolen gjorde i det ena fallet bedömningen att den skattskyldige skulle anses anklagad i Europakonventionens mening när han erhållit skattemyndighetens övervägande om att ta ut skattetillägget och i det andra fallet att den skattskyldige skulle anses anklagad när han erhållit skattemyndighetens revisionspromemoria med förslag om att ta ut skattetillägg. Det kan därmed inte bli aktuellt att ålägga den skattskyldige att lämna uppgifter som kan verka belastande för den enskilde efter dessa tidpunkter. Regeringen anser emellertid att det är lämpligt att låta skyddet för den enskilde med avseende på skattetilläggsprocessen inträda redan när

skattemyndigheten finner anledning att anta att den skattskyldige lämnat en uppgift eller annars förfarit på ett sätt som kan leda till skattetillägg. Härigenom kommer tidpunkten alltjämt att vara densamma som den som gäller för när brottanmälan bör göras till åklagaren enligt 17 § SkbrL.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Ett föreläggande enligt TL att inkomma med uppgifter får således inte förenas med vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige har begått en gärning som kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Frågan i målet är om det i förevarande fall har funnits en sådan anledning att anta att den skattskyldige har begått en gärning som kan leda till skattetillägg.

Regeringsrätten erinrar först om att uttryckssättet "finns anledning att anta" i 3 kap. 6 § andra stycket TL, vilket överensstämmer med uttryckssättet i 23 kap. 1 § RB, inte tar sikte på exakt samma omständigheter när det gäller skattetillägg som när det gäller ett misstänkt brott. Detta sammanhänger med att det för ansvar enligt SkbrL förutsätts att uppsåt eller grov oaktsamhet kan styrkas. Så är inte fallet beträffande påförande av skattetillägg, där det kan vara tillräckligt att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift eller utelämnat en uppgift som han varit skyldig att lämna. Det betyder att det kan finnas anledning att anta att skattetillägg kan komma att påföras även i ett fall där det inte finns anledning att anta att den skattskyldige begått en gärning som är straffbelagd i SkbrL.

I Skatteverkets ansökan om utdömmande av vite anfördes bl.a. att P.L. i sina avlämnade inkomstdeklarationer inte hade redovisat vare sig inkomster eller tillgångar på konto i utlandet. Syftet med vitesföreläggandet var att få klarhet i hur bakomliggande transaktioner påverkade hans taxeringar för de berörda åren. Enligt de uppgifter Skatteverket hade tillgång till översteg de uttag och betalningar som gjorts med kontokortet under en viss tidsperiod väsentligt summan av den uppgivna casinovinsten.

Enligt Regeringsrättens mening måste vitesföreläggandet uppfattas så att Skatteverket vid den aktuella tidpunkten ansett sig ha anledning att anta att P.L. i sin självdeklaration utelämnat uppgifter som skulle ha påverkat hans taxeringar. Det fanns i sådant fall också skäl att anta att utelämnandet av uppgifter skulle medföra uttag av skattetillägg.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten, i likhet med kammarrätten, att bestämmelsen i 3 kap. 6 § andra stycket TL hindrar att ett föreläggande förenas med vite i en situation som den aktuella. Den omständigheten att det är oklart om P.L:s förfarande faktiskt varit sådant att det skulle kunna leda till skattetillägg föranleder ingen annan bedömning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2007-05-02, föredragande Kållberg, målnummer 5863-05

Sökord: Taxeringsprocess; Vite

Litteratur: Prop. 1997/98:10 s. 59-64; prop. 2002/03:106 s. 180-181
