

Årsrapport 2017

Allmänna ombudet hos
Skatteverket

1 Inledning

I förra årets rapport redovisade jag min syn på Allmänna ombudet hos Skatteverkets (AO) roll och lämnade förslag på åtgärder som jag bedömde vara nödvändiga för att ombudet ska kunna verka i enlighet med sitt uppdrag. Jag efterlyste en lagreglering av uppdraget och pekade på regelförändring som är viktiga för att öka möjligheterna till en effektiv prejudikatbildning. Jag efterlyste ett mer strukturerat förhållningssätt och tydligare arbete när det gäller de möjligheter som finns att genom förbättrad prejudikatbildning öka rättssäkerhet, likabehandling och den rättsliga effektiviteten. Jag föreslog också att AO skulle tillföras riktade resurser.

Inga av de problem som låg bakom de förslag jag lämnade i förra årets rapport är lösta. Överklagandefunktionen fungerar fortfarande i praktiken bara såvitt avser reservationsvisa överklaganden. Antalet ansökningar om förhandsbesked är klart lägre än 2016 och ligger långt under det som borde vara målet. De rättsliga frågor som ansökningarna avser är inte heller de som det utifrån ett samhällsperspektiv skulle vara allra mest angeläget att få prövade.

Jag redovisar nedan årets verksamhet och beskriver i anslutning till detta närmare de problem som finns. I ett kort avslutande avsnitt redovisar jag samlat vilka åtgärder som måste genomföras om man vill ha en ombuds-funktion som fyller en mer betydelsefull funktion.

2 AO:s arbete 2017

AO:s överklaganden

Det finns liksom tidigare anledning att skilja mellan de AO:s överklagande som avser s.k. reservationsvisa överklaganden och övriga AO-processer.

De reservationsvisa överklagandena görs för att säkerställa en materiellt riktig beskattning när det finns en beskattningsgrund som är alternativ till den som Skatteverket beslutat om. Det gäller således mycket speciella situationer. Som framgår av förra årets rapport har AO:s verksamhet hittills dominerats av reservationsvisa överklagande. Under 2017 har det gjorts reservationsvisa överklaganden i fem (5) fall. Därutöver har ett stort antal sådana processer som inletts under tidigare år fullföljts till Högsta förvaltningsdomstolen. De processerna gäller beskattning av s.k. carried interest.

De bakomliggande orsakerna till att AO har en rätt att överklaga Skatteverkets beslut är inte hänförliga till reservationsvisa överklaganden. Huvudsyftet med överklaganderätten är i stället att *stärka rättssäkerheten, åstadkomma likabehandling* eller att få fram *vägledande avgöranden*. Ytterst är det ett instrument för kontroll av lagenligheten i Skatteverkets beslut. Under 2017 har det endast gjorts ett (1) överklagande som kan hänföras till de nu redovisade skälen.

Sifforna är anmärkningsvärda och kräver naturligtvis en förklaring. Som jag förstår det är och har varit Skatteverkets syn att det är myndighetens rättsavdelning som ska initiera överklagandeärenden hos AO. AO ska inte själv söka efter ärenden att överklaga. Ett nära samarbete med rättsavdelningen kan vara en naturlig tanke med hänsyn till att överklaganderätten övertagits från Riksskatteverket och att ansvaret för den övriga del av den rättsliga styrning som Riksskatteverket hade nu finns hos Skatteverkets rättsavdelning.

Det finns emellertid några invändningar mot ett sådant synsätt. Som jag redovisade i förra årets rapport är det för det första svårt att förena en sådan syn med AO:s självständiga ställning. De överklagandefall som rättsavdelningen initierar hos AO är vidare så få att det i sig visar att det tänkta arbetssättet i vart fall under de dryga 13 år som AO funnits inte alls fungerat.

Den samlade bilden är att överklagandefunktionen i praktiken inte har kunnat fungera på ett sätt som det var tänkt. Min uppfattning är att det inte beror på att det saknas ett behov. Det finns i stället några andra skäl till detta.

För det första har AO inte tillförts några egna resurser. I stället finns en rätt att använda tjänstemän vid Skatteverket vid behov. Detta har fungerat hjälpligt när det gäller reservationsvisa överklaganden, även om det återkommande funnits kritik från skattebetalare för bristande självständighet hos den som företräder AO.¹ Såvitt avser andra överklaganden har det inte satts av resurser för detta. Under de år jag varit AO har jag själv fört talan i det fåtal ärenden det gällt.

För det andra har AO som det är i dag ingen möjlighet till insyn i de ärenden som överklaganderätten avser. Tidigare har Skatteverket ansett att AO när det gäller sekretess utgör en s.k. självständig verksamhetsgren i förhållande till verksamheten i övrigt. Hur det egentligen förhåller sig med Skatteverkets syn på detta för närvarande är för mig oklart. Den praktiska konsekvensen är hur som helst att jag ännu inte kunnat få tillgång till handlingar i de ärenden som jag har rätt att överklaga. Eftersom endast ett fåtal ärenden överlämnats på eget initiativ från myndigheten har det inte blivit fler överklaganden.

För det tredje är regler och rutiner i övrigt när det gäller AO:s överklaganderätt otillräckliga. Ett exempel kan illustrera. För att AO i praktiken ska kunna föra en process måste ärenden utredas, vilket innefattar kommuniceringsåtgärder med skattebetalaren, och det måste fattas ett motiverat omprövningsbeslut. Många av de fall där ett överklagande av AO skulle kunna bli aktuellt gäller fall där Skatteverket inte prövat den aktuella frågan annat än i ett grundläggande beslut. I praktiken finns då begränsade eller inga möjligheter för AO att överklaga. För att AO:s överklaganderätt ska få en verklig betydelse måste det till

¹ I en nyligen presenterad utredning avseende bl.a. det allmänna ombudet för socialförsäkringen (Vissa processuella frågor på socialförsäkringsområdet, SOU 2018:5) anges för övrigt att det ombudets rätt att anlita tjänstemän vid Försäkringskassan utifrån ett självständighetsperspektiv är "principiellt betänklig" (s. 135). Jag instämmer i det.

regler eller rutiner som säkerställer att överklaganderätten inte blir illusorisk. Som jag ser det måste AO ges befogenhet att begära att Skatteverket ska utreda och i omprövningsbeslut pröva frågor som AO vill driva.

AO:s ansökningar om förhandsbesked

Jag redovisade i förra årets rapport utförligt varför prejudikatet som rättskälla fyller en mycket viktig funktion på skatteområdet. Den skatterättsliga rättstillämpningen karaktäriseras inte sällan av att komplicerade rättsfrågor aktualiseras i många tvister under en kort tid. En långsam rättsbildning underminerar möjligheterna att behandla skattebetalare lika och ger sämre förutsättningar för materiellt riktiga avgöranden. I förlängningen hotas förtroendet för systemet.

Förhandsbeskedet har haft och måste även i framtiden ha en nyckelroll när det gäller prejudikatbildningen på skatteområdet. Det alternativ som finns i form processer i förvaltningsdomstolarna är svårbemästrade, kostnadsineffektiva, långsamma och osäkra.

Tyvärr verkar utvecklingen gå åt fel håll när det gäller möjligheterna att genom förhandsbesked få fram snabba och tydliga vägledande avgöranden. Det gäller som jag bedömer det alldeles särskilt när det är frågan om mycket komplicerade och ofta systemviktiga frågor.

Allt oftare kan de förutsättningar som lämnas av en skattebetalare som söker förhandsbesked inte accepteras och ansökan avvisas. Det vore därför av stor betydelse om ansökningarna från det allmänna i större utsträckning kunde fylla behovet av snabba och tydliga prejudikat. AO:s ansökningar bygger ju på genomförda utredningar och borde därför vara mindre känsliga i detta avseende.

Dessvärre visar utvecklingen 2017 när det gäller AO:s ansökningar om förhandsbesked inte på någon positiv trend. Det har 2017 gjorts sex (6)

ansökningar om förhandsbesked, vilket är en kraftig minskning i förhållande till föregående år. 2016 gjorde AO nio (9) ansökningar. Det var då i och för sig en ökning i förhållande till tidigare år, men låg långt under det mål om 15–20 ansökningar som bör gälla för verksamheten.

Det är inte bara det låga antalet ansökningar som är bekymmersamt. Syftet med att staten har en möjlighet att söka förhandsbesked i skattefrågor – något som är helt unikt för skatteområdet – är att de ur ett allmänt perspektiv mest betydelsefulla prejudikatfrågorna snabbt ska kunna lyftas till högsta instans. De frågor som hittills behandlats i AO:s ansökningar är viktiga, men de tillhör inte de ur ett allmänt perspektiv viktigaste frågorna. Även i detta avseende måste förutsättningarna och resultaten förbättras.

Jag har för min del mycket svårt att tro att det inte finns en vilja att utnyttja de helt unika möjligheter som förhandsbeskedsinstitutet ger. Genom förhandsbesked förbättras förutsättningarna för materiell rättvisa och likabehandling samtidigt som beskattningsverksamheten rationaliseras. Men faktum är att statens arbete med ansökningar om förhandsbesked inte lyckats nå acceptabla resultat någon gång sedan möjligheten infördes 1997.

Två frågor bör ställas. Vilka konsekvenser får det? Och hur ska man göra för att vända utvecklingen, så att arbetet blir framgångsrikt?

Först till konsekvenserna.

Under 2016 och 2017 har jag i nära samarbete med rättsavdelningen och de tjänstemän vid Skatteverket som arbetar med beskattning av sjömän drivit ett projekt som syftar till att fram vägledande avgörande avseende flera tidigare obesvarade rättsfrågor som gäller beskattningen av internationellt verksamma svenska sjömän. De ärendena visar vilken betydelse förhandsbesked kan få. I ett antal ansökningar om förhandsbesked behandlades rättsfrågor som återkommande var föremål för tvister i förvaltningsdomstolar. I skrivande stund har samtliga frågor

utom en prövats av Högsta förvaltningsdomstolen och tydliga och klagörande besked har kommit. Avgörandena ger bättre förutsättningar för likabehandling och rättssäkerhet, men har också sparat stora resurser för skattebetalare och det allmänna. Som en följd av att rättsläget blivit tydligt behöver sammantaget många hundra ärenden per år inte prövas i domstol.

I andra fall är de potentiella effektivitetsvinsterna ännu större. Det är inte så ovanligt att en och samma tidigare oprövad rättsfråga är central i insatser inom Skatteverket. Med den utveckling som skett mot svårare och mer komplicerade skattetvister bedömer jag att ett tidigt prejudikat i vissa fall skulle kunna leda till mycket stora inbesparingar av resurser för Skatteverket. Till detta kommer naturligtvis motsvarande lägre kostnader för skattebetalarna och domstolarna och – allra viktigast – att förutsättningarna för en högkvalitativ rättstillämpning blir avsevärt bättre.

Konsekvenserna visar sig också i de fall då det inte varit möjligt att få till en förhandsbeskedsprövning. I förvaltningsdomstolarna processas nu mål som avser regler om begränsning av rätt till avdrag för ränta. Det är frågan om många och stora mål och kostnaderna för parterna och för domstolsväsendet är omfattande. Även om det finns skillnader från fall till fall går det inte att komma ifrån att några vägledande avgöranden på området hade kunnat vara av stor betydelse. Jag har under 2017 lagt ner en hel del arbete på att försöka få fram förhandsbeskedsansökningar avseende en delfråga som gäller tillämpningen av ränteavdragsbegränsningsreglerna. Det gäller frågan om det i lagens mening finns intressegemenskap mellan långivare och låntagare i en fondstruktur. I sådana ärenden gäller tvisten typiskt sett både utrednings- och rättsfrågor, även om de senare enligt min mening dominerar. En förutsättning för ansökan ska kunna göras är då att det i rimlig grad finns en samsyn mellan parterna i skattetvisten avseende utredningsfrågorna. Så har det tyvärr inte varit här. Konsekvensen av att det inte gått att avgöra frågan förhandsbeskedsvägen är att det nu årligen kommer att prövas ett betydande antal likartade, mycket omfattande och komplicerade ärenden i förvaltningsdomstolarna. En sådan prövning

kommer att fortgå och dra stora resurser för samtliga inblandade till dess att reglerna ändras eller frågan prövas av högsta instans i en vanlig process.

Svaret på den första frågan är alltså att konsekvenserna av att man inte i större utsträckning lyckas med arbetet med ansökningar om förhandsbesked är att det blir sämre rättssäkerhet, mindre likabehandling och att effektiviteten i det rättsliga arbetet blir mycket lägre än vad den behövde vara.

Hur ska man då arbeta för att lyckas?

Jag har i årsrapporten för 2016 rapport pekat på en del regelförändringar som är viktiga för att stärka prejudikatbildningen. Den bedömningen som gjordes då står fast. Det kanske ur ett samhällsperspektiv viktigaste förslaget gäller möjligheten att "hissa" vissa skattefrågor. I övrigt hänvisar jag här till vad jag framfört tidigare.

De viktigaste orsakerna till att arbetet med statens ansökningar om förhandsbesked inte hittills inte kunna svara upp mot de mål som bör sättas handlar emellertid om arbetet inom Skatteverket.

En viktig fråga gäller prioritering. Eftersom AO inte har några egna resurser och därför är hänvisad till framför allt insatser från rättsavdelningen blir möjligheterna att bedriva arbetet i praktiken helt beroende av myndighetens intresse av att ta engagera sig i arbetet och tillskjuta resurser. Min bedömning är att arbetet med statens egna ansökningar allmänt prioriteras lågt, även om det finns stora skillnader mellan olika beskattningsområden. Jag tycker hittills att man inom myndigheten viktat fel när det gäller vad som ska satsas på denna verksamhet i förhållande till vad som satsas på andra närliggande åtgärder. Väljer man ut rätt frågor är verksamheten självfinansierande och kan ganska snabbt bidra till att resurser frigörs på andra områden.

När det gäller prejudikatarbetet är det vidare viktigt att förstå att det inte bara handlar om Skatteverkets egna resurser. I Högsta förvaltningsdomstolen konkurrerar olika rättsområden och frågor av olika karaktär om utrymme. Skatteverket arbetar med prejudikatprocesser som motpart eller klagande i vanliga processer, som motpart till enskilda sökande i förhandsbeskedsärende eller – i form av AO – som sökande i förhandsbeskedsärende. Dessa insatser måste vägas mot varandra om myndighetens samlade bedömning av vilka frågor som är de viktigaste ska få genomslag. Om arbetet inte samordnas och prioriteras begränsar myndigheten i praktiken sina egna möjligheter att påverka vad som faktiskt kommer upp till prövning. Det är naturligtvis inte bra.

Jag har i förra årets rapport angett att jag anser att det behövs en gemensam planläggning av allt det allmännas prejudikatarbete. I en prejudikatplan bör de viktigaste rättsligt oklara frågorna förtecknas och den förteckningen ska samtidigt utgöra en instruktion avseende vilka frågor som faktiskt ska drivas och vilka som inte ska prioriteras.

Ett framgångsrikt arbete med förhandsbesked förutsätter samarbete mellan linjeverksamheterna, rättsavdelningen och AO. Det gäller att identifiera de viktigaste rättsligt oklara frågorna och att hitta tvistiga ärenden som innehåller dessa rättsfrågor. Arbetet måste styras från utredning och framåt med inriktning att det är en prejudikatfråga som ska prövas. Det måste gå fort och de ärenden som valts ut som "pilotfall" måste alltså ges förtur genom hela systemet.

Det finns här flera goda exempel och lärdomar att hämta från arbetet med de ansökningar som faktisk gjorts. Min erfarenhet är att de viktigaste framgångsfaktorerna är följande. Det måste finnas en drivande person som kan styra under utredningstiden och hålla ihop samarbetet mellan linjeverksamheten, rättsavdelningen och AO under hela processen. Denna måste ges tid och resurser att arbeta med detta. Det måste finnas ett kreativt och öppet förhållningssätt till de frågor som ska prövas. Samarbetet med skattebetalaren och dennes företrädare måste vara gott;

man kan ha olika åsikter i sak, men måste ha en gemensam uppfattning om att det viktigt att den aktuella rättsfrågan ska prövas förutsättningslöst.

3 Framtiden

Jag har ovan redovisat verksamheten under 2017. Det har gjorts några få ansökningar om förhandsbesked. AO har utnyttjat sin möjlighet att överklaga i mycket liten utsträckning.

Jag har redovisat vad som enligt min mening ligger bakom att verksamheten inte alls svarar upp mot vad som kan och bör krävas.

Såvitt avser överklagandena hindras verksamheten av resursbrist och en kombination av att AO inte har egen tillgång till handlingar i de ärenden som eventuellt ska överklagas samtidigt som myndigheten i övrigt i princip inte anmäler några andra beslut till AO för eventuellt överklagande än sådana i vilka Skatteverket ser ett behov av reservationsvisa överklaganden.

När det gäller förhandsbeskeden handlar det om prioriteringar och arbetssätt.

Vilka åtgärder behövs då för att AO-funktionen ska kunna fungera?

Till att börja är det viktigt att det i lagstiftning klargörs vad som är syftet med funktionen. Det är viktigt för att få acceptans för verksamheten inom myndigheten. Jag hänvisar i denna del till vad jag skrev i min föregående årsrapport. Den utredning som tittat på AO-funktionen inom socialförsäkringen (se not 1) har också föreslagit en lagreglering av uppdraget som ligger nära min uppfattning om vad som bör gälla.

När det gäller överklagandefunktionen bör man titta på hur ombudet på socialförsäkringsområdet arbetar och vilka befogenheter och resurser som

det ombudet har. En fortlöpande kontakt med verksamheten hos myndigheten utgör grund för en bevakningslista som uppdateras. När beslut fattas i ärenden som avser frågor som finns på bevakningslistan anmäls detta till AO. AO har egen personal som har tillgång till handlingarna i ärendena och granskar de ärenden som anmäls för att bedöma om de ska överklagas. Detta ger tillgång till resurser och information som är nödvändiga och ger ett oberoende som är viktigt när det gäller överklagandefunktionen.

Det kräver följande åtgärder. AO måste tillföras personella resurser och få tillgång till handlingar i ärenden. Det behöver finnas en fortlöpande och bred kontakt mellan verksamheten i övrigt och AO för att ge underlag för en lista med frågor av intresse och det behövs interna rutiner för att säkerställa att de ärenden som svarar mot bevakningslistan anmäls till AO.

Det finns därutöver ett behov av en översyn av de processuella bestämmelserna avseende AO:s överklaganderätt motsvarande den som gjorts på socialförsäkringsområdet.

När det gäller AO:s ansökningar om förhandsbesked har jag ovan redovisat vilka förändringar som behövs när det gäller prioriteringar, resurstilldelning och arbetsformer. Även här finns det emellertid också ett stort behov av en översyn av de förutsättningar som lagstiftningen ger.

Uddevalla den 21 februari 2018



Anders Bengtsson

Allmänt ombud hos Skatteverket

