

Årsrapport 2016

Allmänna ombudet hos
Skatteverket

Sammanfattning

Målet för AO:s verksamhet är att öka likabehandling och rättssäkerhet.

Ombudets verksamhet har under 2016 inriktats på att öka antalet ansökningar om förhandsbesked. Under året har nio ansökningar gjorts och det är en kraftig ökning i förhållande till tidigare år. Det är fortfarande ett alldeles för få och även om de ansökningar som gjorts gäller viktiga frågor behandlar de inte de skattefrågor som det ur ett allmänt perspektiv är mest angeläget att få prövade i vägledande domstolsavgöranden.

För att kunna komma vidare med att utveckla det allmännas arbete med förhandsbeskedsansökningar krävs både ett ändrat arbetssätt avseende prejudikatfrågor inom Skatteverket och förändringar i reglerna för AO:s ansökningar om förhandsbesked. Jag bedömer också att det är nödvändigt att ombudsfunktionen tillförs riktade resurser.

AO har under året inlett mycket få nya processer genom överklagande. Två processer till skattskyldigs fördel förs i Högsta förvaltningsdomstolen och i övrigt dominerar verksamheten i denna del av de sedan tidigare startade processerna om beskattning av s.k. carried interest. I framtiden bör AO använda sina befogenheter att överklaga mer offensivt. Befogenheterna bör användas för att öka rättssäkerheten eller enhetligheten i rättstillämpningen eller för att säkerställa likabehandling. Även detta förutsätter att AO-funktionen tillförs resurser. Det krävs vidare att rutiner för Skatteverkets beslutsfattande och utredningar utvecklas med avseende på detta och att vissa regler ändras. En avgörande fråga gäller vilka handlingar i Skatteverkets ärende som AO ska ha tillgång till.

De mest angelägna åtgärderna för att öka rättssäkerhet, enhetlig rättstillämpning och likabehandling är förbättrade förutsättningar för prejudikatbildning och ett mer aktivt arbete inom Skatteverket med bevisfrågor.

Jag föreslår avseende prejudikatbildningen att det allmännas arbete med att driva fram vägledande avgöranden prioriteras upp och i större

utsträckning styrs utifrån en plan. Högst prioritet bör ges till frågor som aktualiseras i många mål. Vissa regler som avser möjligheterna att söka förhandsbesked bör ändras och att det bör införas ett s.k. hissingsinstitut inom skatteförfarandet. En ökad satsning på förhandsbeskedsinstitutet och möjligheter till hissning skulle enligt min bedömning sammantaget väsentligt kunna öka enhetligheten i rättstillämpningen samtidigt som det skulle leda till minskade kostnader för de skattskyldiga, Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Jag föreslår vidare att Skatteverkets metod och utvecklingsarbete när det gäller bevis- och utredningsfrågor intensifieras. Bevisfrågorna är systemviktiga vid beskattningen och frågorna komplexitet har ökat under de senaste decennierna. Detta kräver särskilda insatser.

Jag föreslår slutligen att AO-funktionen ges bättre förutsättningar. Det bör tydliggöras att uppdraget är att öka enhetlighet i rättstillämpningen och att arbeta för stärkt rättssäkerhet i beskattningsförfarandet. AO-funktionen bör som ett komplement till ombudets lagstadgade rätt att nyttja Skatteverkets resurser tillföras riktade medel. Inledningsvis bör AO ges resurser motsvarande 3–5 heltidstjänster. Till funktionen bör därutöver knytas ett råd.

1. Inledning

1.1 Årsrapport för Allmänna ombudet hos Skatteverket

Allmänna ombudet hos Skatteverket (AO) är en funktion som funnits sedan 2004. AO har tidigare inte redovisat sitt arbete. Verksamheten behandlas inte i Skatteverkets årsredovisning och någon särskild redovisning har inte lämnats.

I denna rapport redovisar jag verksamheten för 2016.

Jag redovisar i rapporten vilka frågor jag anser vara de viktigaste när det gäller rättssäkerhet för och likabehandling av skattebetalare samt när det gäller förutsättningarna för prejudikatbildning och vilka åtgärder som bör vidtas på dessa områden.

Eftersom detta är den första rapporten redovisas därutöver hur jag ser på AO:s roll och vilka förändringar som bör genomföras för att öka AO:s möjligheter att uppfylla det som bör vara målet med verksamheten. Det gäller ändringar i lagstiftning och Skatteverkets rutiner och det gäller också resurstilldelning till ombudsfunktionen.

1.2 Varför finns det ett allmänt ombud?

I vissa andra länder finns en ombudsmannafunktion. Uppdragen och befogenheterna skiljer sig åt, men gemensamt är att ombudsmannens uppgift är att stärka skattebetalarnas rättigheter. I USA företräder ombudsmannen skattebetalare i stor omfattning och redovisar varje år i en rapport till parlamentet sin bedömning av skattebetalarnas allvarligaste problem. I Australien har ombudsmannen på skatteområdet en funktion som motsvarar Justitieombudsmannens. Ombudsmannafunktioner finns vidare bl.a. i Danmark och i Sydafrika.

Att det finns ett allmänt ombud i Sverige har samband med enhetsmyndighetsreformen på skatteområdet. Före 2004 hade Riksskatteverket (RSV) befogenhet att överklaga beslut som fattades i de regionala skattemyndigheterna. Överklaganderätten var nära förbunden med det uppdrag som RSV hade att svara för rättslig styrning och att utöva tillsyn över de självständiga myndigheterna. Överklaganderätten var alltså ett instrument för att fullgöra väsentliga funktioner hos centralmyndigheten på området. Syftet med RSV arbete i detta avseende var bl.a. att åstadkomma likabehandling och rättssäkerhet.

Funktionen AO tillkom i samband med det reformarbete som ledde fram till enhetsmyndigheten Skatteverket. Skälet var huvudsakligen att det ansågs att någon även fortsättningsvis från en allmän utgångspunkt måste kunna överklaga de beslut som fattades. Det ansågs inte nödvändigt att inrätta en särskild myndighet för detta, utan AO blev en självständig funktion inom den nya myndigheten.

I samband med enhetsmyndighetsreformen överfördes 2004 också rätten att ansöka om förhandsbesked till AO.

Lagbestämmelser, förarbeten och andra källor ger utöver det nu redovisade sparsamt med vägledning när det gäller AO-funktionen. Både när funktionen tillskapades och senare har det varit oklart vad AO:s uppdrag närmare är och hur funktionens befogenheter är tänkta att användas. Ser man till de befogenheter som AO fått enligt lag är enligt min mening att klart att syftet med att det finns ett allmänt ombud är att förbättra möjligheterna för att få fram *vägledande avgöranden* (rättsutveckling) och att öka förutsättningarna för *likabehandling* (enhetlig rättstillämpning) och *rättssäkerhet* vid beskattningen.

AO utses av regeringen och är anställd i Skatteverket. AO ersättare utses av Skatteverket i samråd med AO. AO har inte några egna personella resurser till sitt förfogande, men i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) anges att AO har rätt att använda tjänstemän vid Skatteverket för arbete med överklagande och ansökningar om förhandsbesked. I praktiken utförs arbetet med reservationsvisa överklagande av tjänstemän vid Skatteverket. De resurser som tillförs AO-funktionen för andra processer är mycket blygsamma.

AO:s självständighet visar sig således genom att AO utses av regeringen, har en autonom och lagreglerad beslutanderätt som inte är inordnad i myndighetens regler för vem som beslutar i olika ärenden och dessutom har rätt att få resurser från Skatteverket för sin verksamhet.

2 Arbetet 2016

2.1 Allmänt om AO:s överklaganderätt

AO kan överklaga alla Skatteverkets beslut i frågor som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna.

AO kan överklaga till enskilds fördel eller nackdel.

AO kan överklaga Skatteverkets beslut och övertar då det allmännas partsroll från Skatteverket. AO kan inte generellt träda in i processen i en senare domstolsinstans. En öppen fråga är om AO med stöd av 67 kap. 30 § Skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL kan överklaga en domstols dom till enskildas fördel även om AO dessförinnan inte varit part i målet.¹

Det finns inte någon officiell statistik som visar hur många ärenden AO drivit genom åren och vad som varit skälet för överklagandet. I **Tabell 1** redovisas de uppgifter som finns. De visar att antalet ärenden varierar mellan några tiotal och knappt tvåhundra. Hittills har AO:s överklagande i helt dominerande utsträckning gällt s.k. reservationsvisa överklaganden. Syftet med ett sådant överklagande är att processuella regler inte ska leda till ett materiellt felaktigt resultat i ett skatteärende i sådana fall där det finns alternativa beskattningsgrunder som kan bli aktuella. I praktiken är det alltså frågan om att överklagandet från AO kompletterar Skatteverkets beslut och blir en del i det allmännas samlade processföring. Inte sällan gäller dessa ärenden mycket stora belopp.

AO har således utnyttjat sin rätt att överklaga förhållandevis sparsamt under tiden från 2004 och framåt, även om antalet ärenden varierar från år till år. Räknar man bort de reservationsvisa överklagandena handlar det om få fall. Det finns sannolikt flera förklaringar till detta. Det är naturligt att arbetet inom en enhetsmyndighet präglas av större enhetlighet.

¹ Jag har under 2016 överklagat mål till Högsta förvaltningsdomstolen i syfte att få denna fråga besvarad.

Skatteverket har också satsat stora resurser på rättslig styrning. Några ändringar i processreglerna har minskat behoven av överklagande från AO. Skattenämnderna har avskaffats och möjligheterna till s.k. följdändring har ökat i och med införandet av SFL.

De viktigaste skälen till att AO överklagat få ärenden är emellertid sannolikt just att AO:s uppdrag varit otydligt och att det saknats utvecklade rutiner för hur AO-processer ska initieras, beredas och drivas. Jag bedömer också att det förhållandet att AO inte har några egna resurser till sitt förfogande starkt påverkat vilka och hur många processer som drivits.

AO överklaganden har hittills i de allra flesta fall initierats av Skatteverket och det är kanske då naturligt att ärenden kommit att avse reservationsvisa överklaganden. Få ärenden har initierats av skattskyldiga. Förutsättningarna för AO att själv hitta och driva ärenden har begränsats av bristande resurser och tolkning av regler som t.ex. avser sekretess.²

2.2 Arbetet med överklaganden under 2016

2.2.1 Principer för när överklaganderätten ska utnyttjas

Överklagandemöjligheten har som framgått utnyttjats i begränsad utsträckning, även om det i dessa fall varit frågan om stora belopp. Jag har på Skatteverkets hemsida angett principer för när jag anser att AO:s överklagandemöjligheter kan eller bör utnyttjas.

När AO överklagar till enskilds nackdel är det för att *åstadkomma likabehandling* eller för att få fram *vägledande avgöranden*. Ytterst är det också ett instrument för kontroll av lagenligheten i Skatteverkets beslut.

² Det har varit Skatteverkets uppfattning att AO av sekretesskäl inte har rätt att ta del av uppgifter i skattevecksärenden om inte Skatteverket särskilt prövat och i enlighet med de sekretessregler som gäller lämnat ut handlingarna till AO.

Likabehandlingsfallen kan ha sin grund i att olika beslutsfattare inom Skatteverket tolkar lagen olika och det är nödvändigt att AO agerar för att driva fram enhetlighet i rättstillämpningen. Överklagandemöjligheten kan utnyttjas när det är frågan om principiellt viktiga frågor eller stora belopp.

Likabehandlingsfallen kan också gälla s.k. reservationsvisa överklaganden. AO yrkar i dessa ärenden beskattning på en annan grund än den som Skatteverket fattat beslut om och syftet är att de processuella regler som gäller vad som kan prövas i en rättegång inte ska hindra en materiellt riktig beskattning. Utgångspunkten är att reservationsvisa överklaganden bara ska användas när det är nödvändigt och reglerna som gäller Skatteverkets möjligheter att justera talan och att fatta s.k. följdändringsbeslut ska därför analyseras noga innan ett reservationsvist överklagande görs.

När AO överklagar till enskilds fördel är det för att få fram vägledande avgöranden eller för att värna intresset av rättssäkerhet i beskattningen. AOs överklaganderätt kan och bör användas för att rätta till misstag som är *förtroendeskadliga* för systemet och som av någon anledning sannolikt inte kan åtgärdas genom att skattebetalaren själv överklagar (eller genom att Skatteverket överklagar till enskilds fördel).

Skatteverket har i en myndighetsintern instruktion från 2011³ redovisat sin syn på hur samarbetet mellan AO och Skatteverket ska gå till. I instruktionen anges bl.a. att avsikten inte är att AO själv ska ta initiativ till att överklaga Skatteverkets beslut, utan att sådana initiativ ska komma från Skatteverket. Jag har för min del mycket svårt att förstå hur sådan syn kan vara förenlig med den självständiga rollen och delar således inte den uppfattningen. En annan och för mig helt naturlig sak är att AO i sin verksamhet regelmässigt samråder med rättsavdelningen eftersom det finns så starka samband mellan den rättsliga kvalitetssäkringen av myndighetens arbete och AO:s överklaganderätt.

³ Riktlinje för samarbetet inom Skatteverket samt mellan Skatteverket och allmänna ombudet avseende överklaganden och processföring (dnr 131 470853-10/111)

Jag har ovan redovisat att behovet av överklaganden från AO i vissa avseenden minskat.

Min uppfattning är dock att andra omständigheter tydligt talar i motsatt riktning. Rättstillämpningsfrågorna är mer komplicerade än någonsin och systemet är i mycket hög grad beroende av att det har skattebetalarnas förtroende. Därför är det viktigt att det även fortsättningsvis finns en möjlighet att få principiella skattefrågor prövade av en domstol även med utgångspunkt i ett allmänintresse. Starka skäl talar för att det ska finnas en yttersta möjlighet att i särskilda fall få prövat om de ställningstaganden som Skatteverket gjort håller vid en domstolsprövning, även om den skattskyldige det gäller är nöjd eller av särskild anledning inte har förmåga att själv ta sin rätt tillvara.

En för framtiden mycket viktig fråga gäller AO:s möjligheter att ta del av handlingarna i Skatteverkets ärenden. Som framgått finns det frågetecken när det gäller tillämpningen av regler som avser allmänna handlingar och sekretess. Dessa frågor måste lösas om AO-funktionen i praktiken ska kunna arbeta med överklaganden på ett rationellt sätt.

2.2.2 Överklagandena under 2016

AO har under 2016 gjort 85 överklagande. Den större delen av dessa avser överklagande till kammarrätten av domar i de mål avseende beskattningen av s.k. carried interest som inletts i förvaltningsrätten under tidigare år.

Några överklagande som gjorts skiljer sig från de processer som drivits tidigare. AO har under 2016 efter samråd med rättsavdelningen överklagat två kammarrättsdomar avseende företrädaransvar till Högsta förvaltningsdomstolen. Processerna förs till enskilda fördel. Enligt min bedömning innehåller dessa ärenden prejudikatfrågor. Den viktigaste är under vilka förutsättningar en bolagsföreträdare varit grovt oaktsam när en skatteskuld inte betalats på förfallodagen. Det är angeläget att praxis

utvecklas när det gäller vad som utgör grov oaktsamhet. Rätts-tillämpningen i det aktuella ärendet ger också uttryck för en extensiv syn på vad som utgör grov oaktsamhet och med hänsyn till de stora konsekvenser ett företrädaransvar ger för den enskilde är det angeläget att det provas om det verkligen är så reglerna ska förstås.

2.3 Arbetet med förhandsbesked

2.3.1 AO och förhandsbeskeden fram till 2016

Det allmänna har sedan 1997 haft möjlighet att söka förhandsbesked. Syftet är att öka förutsättningarna för att få fram vägledande avgöranden.

Det finns stora skillnader när det gäller ansökningar om förhandsbesked av AO gentemot vad som gäller för enskild part. För AO gäller att det måste finnas en aktuell tvist mellan Skatteverket och en skattskyldig, vilket innebär att det ska ha fattats ett beslut som denne inte är nöjd med, beslutet får inte ha överklagats till förvaltningsrätten, det ska rymma en prejudikatfråga och AO måste ansöka innan tiden för Skatteverkets ordinarie tid för omprövning gått ut. I praktiken måste också den enskilda part det gäller ställa sig positiv till att frågan provas som en ansökan om förhandsbesked. Den skattskyldige kan få ersättning för sina ombudskostnader hos Skatterättsnämnden.

2004 övertog AO rätten att söka förhandsbesked för statens räkning. Såväl före som efter detta har antalet ansökningar om förhandsbesked från det allmänna varit förhållandevis få.

När det allmänna 1997 gavs möjlighet att ansöka om förhandsbesked bedömdes att det skulle göras 10–20 ansökningar per år. Siffrorna (**Tabell 2**) visar att det blivit betydligt färre än så.

Det finns sannolikt många förklaringar till detta. Förhandsbeskedsutredningen pekade i sitt betänkande (SOU 2014:62) på några. En dom

från Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2009 ref 92) innebär att det inte är möjligt för AO att ansöka om förhandsbesked efter att Skatteverkets beslut överklagats till förvaltningsrätten. AO:s ansökningstid kan i vissa fall i praktiken bli mycket kort eftersom ganska många beslut fattas sent i den ordinarie beskattningsperioden

Jag delar den uppfattning som redovisats i Förhandsbeskedsutredningen och som innebär att det finns processuella förutsättningar som i vissa fall hindrar ansökningar om förhandsbesked från AO. Jag återkommer nedan till vilka förändringar jag vill se i anslutning till de förslag som utredningen lämnade.

När det särskilt gäller s.k. massärenden kan det i det korta perspektivet också finnas en slags motsättning mellan krav på likabehandling och verksamhet som avser att driva "pilotärenden" för att klarlägga innehållet i gällande rätt. Det kan vidare vara svårt att bli överens med en skattskyldig om att den fråga som är tvistig bäst lämpar sig för prövning i en ansökan om förhandsbesked.

Svårigheter finns således och det behövs ändrade regler i vissa avseenden.

Huvudförklaringen till att AO:s möjligheter att söka förhandsbesked underutnyttjats torde emellertid vara att den del av arbetet med att utveckla rätten som avser förhandsbeskedsansökningar har getts en lägre prioritet inom Skatteverket än annat rättsutvecklingsarbete. Det är olyckligt med hänsyn till prejudikatets särställning som rättskälla på skatteområdet och de unika förutsättningar som förhandsbeskedsinstitutet faktiskt ger.

Kanske har också det förhållandet att AO har en självständig roll gjort att ansvarsfördelningen blivit otydlig.

Som jag utvecklar nedan bör målet vara att det allmänna samlat och strukturerat arbetar med att få fram vägledande avgöranden på de områden där det allmänna intresset av sådana är allra störst. Min bedömning är att detta är ett viktigt förbättringsområde och AO:s arbete

med förhandsbesked bara kan bli verkligt framgångsrikt om det drivs inom ramen för ett sådant organiserat och väl genomarbetat arbete med att utveckla gällande rätt. Jag återkommer till hur jag anser att ett sådant arbete måste bedrivas.

2.3.2 Arbetet under 2016

Under 2016 har AO ansökt om förhandsbesked i nio fall. Ansökningarna fördelar på rättsområden och frågor i enlighet med vad som framgår av **Tabell 3**.

Antalet ansökningar under 2016 är således betydligt fler än de varit tidigare. En viktig förklaring till detta är det samarbete som bedrivits med den grupp inom Skatteverket som är specialiserad på beskattning av internationellt verksamma sjömän, Rättsavdelningens specialister på internationell personbeskattning, rederier, ombud och intresseorganisationer för sjöfarten. Inom ramen för detta projekt har de viktigaste frågorna som gäller beskattning för sjömän kunnat identifieras och ansökningar gjorts. Det är tydligt att det finns ett stort allmänt intresse av att kunna avgöra dessa tvister inom ramen för förhandsbeskedsinstitutet. Alternativet hade varit att frågorna skulle ha prövats i vart fall i många hundra domstolsprocesser och därmed tagit domstolarnas resurser i anspråk på bekostnad av andra processer.

3 Iakttagelser av betydelse för rättssäkerhet och likabehandling

3.1 Inledning

I detta avsnitt diskuterar jag några frågor som jag anser vara av särskild betydelse för de intressen som AO ska främja. Jag redovisar också vilka åtgärder som jag tycker bör genomföras eller i vart fall närmare utvärderas.

I flera länder, t.ex. U.S.A och Danmark, har ombudsmannafunktionen till uttrycklig uppgift att årligen redovisa hur det står till med bl.a. likabehandling och rättssäkerhet och vad som bör göras för att förbättra situationen för skattebetalarna.⁴ Att en ombudsman samlat och strukturerat redovisar brister och möjliga åtgärder anses vara ett viktigt instrument för att öka rättssäkerhet och likabehandling. Min bedömning är utifrån att diskussionerna om dessa frågor ständigt återkommer att det finns ett motsvarande behov i Sverige.

Med de resurser som stått till mitt förfogande under 2016 är det naturligt att redovisningen i denna del inte närmare kan underbyggas med undersökningar och statistiskt material. Till grund för mina bedömningar ligger dels de erfarenheter jag haft under tiden från juli 2015, då jag tillträdde som AO, dels erfarenheterna av skattefrågor och skatteprocesser under en förhållandevis lång tid som domare i kammarrätt. Jag har under denna tid också noga följt debatten om rättssäkerhet och likabehandling på skatteområdet och tagit intryck av det som framförts i denna.

Min sammantagna bedömning är att likabehandling och rättssäkerhet skulle kunna öka till följd av insatser som avser:

1. Förbättrade förutsättningar för prejudikatbildning på skatteområdet, och
2. insatser när det gäller hanteringen av bevis- och utredningsfrågor.

3.2 Prejudikatbildningens betydelse på skatteområdet

3.2.1 Prejudikat – ett viktigt men underutnyttjat instrument

Målet för AO:s verksamhet är att öka likabehandling och rättssäkerhet. Därför bör insatser som ger ökad förutsebarhet i rättstillämpningen vara prioriterade. Ökad förutsebarhet ger både skattebetalare och Skatteverket

⁴ Även AO hos Försäkringskassan ska enligt ett uttryckligt uppdrag från regeringen redovisa sina iakttagelser under året.

bättre möjligheter att göra rätt från början. Tvister som inte är nödvändiga undviks och de som är nödvändiga kan avgöras effektivt och med en materiellt riktig utgång.

Prejudikatbildning är rätt använt ett mycket effektivt instrument för att öka förutsebarheten. Vägledande avgörande följs i mycket stor utsträckning.

Det finns exempel på vissa områden där behovet av vägledande avgöranden får anses rimligt väl tillgodosedda. Det gäller exempelvis reglerna i 57 kap. IL avseende beskattning av delägare i fåmansföretag. På sådana områden är det framför allt förhandsbeskedsinstitutet och de skattskyldigas egna insatser som varit av betydelse. Min sammantagna bedömning är emellertid att det finns mycket mer att göra när det gäller att få fram vägledande avgöranden i tid på andra områden. Övergripande är situationen inte tillfredsställande. De brister som jag ser är följande:

- a) De ur ett allmänt perspektiv viktigaste frågorna kommer inte i tillräcklig utsträckning upp till prövning i prejudikatinstansen.
- b) Det tar alldeles för lång tid att få fram vägledande avgöranden framför allt i frågor som ger upphov till många tvister.
- c) Prövningen i prejudikatsdomstolen blir för ofta snävt begränsad till omständigheterna i det enskilda ärendet och avgörandet får inte den vägledande effekt som det borde få.

En utvecklad prejudikatbildning är enligt min bedömning den åtgärd som kan ha enskilt störst betydelse för att förbättra förutsebarheten vid tillämpning av skattelag. Möjligheterna att i stället allmänt arbeta med lagstiftning för att underlätta rättstillämpningen förutsätter att förenkling sätts före andra intressen vid lagstiftning. Utvecklingen går inte i den riktningen. Den rättsliga styrningen från Skatteverket är vidare redan mycket omfattande och ett ställningstagande är också en parts uppfattning och inte en rättskälla i traditionell mening. Ställningstaganden kan helt enkelt inte jämföras med ett prejudikat när det gäller att förebygga och lösa tvister.

Jag diskuterar här vilka åtgärder som jag anser nödvändiga för förbättra förutsättningarna för prejudikatbildningen, med inriktning på att lösa de problem jag ser. Jag bedömer att en fungerande prejudikatbildning på skatteområdet kräver vissa lagändringar, men också ett mer strukturerat och systematiserat arbete inom Skatteverket. Förslagen gäller framför allt mitt eget och Skatteverkets arbetssätt och förändringar i lagstiftningen. Innan jag redovisar mina förslag finns det dock anledning att säga något om prejudikatets särskilda betydelse på skatteområdet.

3.2.2 Prejudikat på skatteområdet

Det finns vissa särdrag hos skatterätten och några utvecklingstendenser i samhället som är centrala för att närmare förstå hur betydelsefull en väl fungerande prejudikatbildning är på skatteområdet.

Skatterätten skiljer sig från andra rättsområde inom förvaltningsrätten bl.a. genom att det på skatteområdet är vanligare att samma rättsliga frågeställning aktualiseras återkommande.

Skattskyldiga ska planera sin verksamhet och bedöma skatteutfall av olika handlingsalternativ. Förutsebarhet är då en nyckelfråga.

Finns det olika uppfattning om vad som gäller är det vanligt att det uppstår tvister i många omfattande och svåra ärenden samtidigt.

Komplicerade processer kommer att gälla ett stort antal skattebetalare. Rättsfrågorna kommer att prövas av många handläggare på Skatteverket och domare och föredragande i förvaltningsdomstolarna. Allt detta innebär att det finns en betydande risk att rättstillämpningen inte kommer att leda till likabehandling och rättssäkerhet eller i vart fall att kostnaden för skattebetalaren och för samhället för att upprätthålla dessa värden blir hög.

Det har naturligtvis länge funnits allmänna problem med förutsebarhet på skatteområdet, komplicerade skattetvister och svårigheter med att i tid få

fram vägledande avgöranden. Problemen är alltså inte nya. Situationen idag skiljer sig emellertid tydligt från vad som gällde för exempelvis 25 år sedan. Komplexiteten i rättstillämpningen har ökat markant samtidigt som kraven på att felaktiga beslut snabbt ska rättas till är högre. Skatteverkets arbete bedrivs i särskilda insatser som aktualiserar samma rättsfrågor i många ärenden. Förvaltningsdomstolarna däremot arbetar numera över ett mycket vidsträckt område och kan ha svårt att svara upp mot den grad av specialisering som finns hos myndigheten och partsombud.⁵

Redan 1997 konstaterades att det behövdes åtgärder för att förbättra förutsättningarna för få fram vägledande avgöranden. Då infördes bl.a. möjligheten för det allmänna att ansöka om förhandsbesked. Under det senaste decenniet har det enligt min mening visat sig att det fortfarande kan vara mycket svårt att i tid få fram prejudikat när svåra rättsliga frågor aktualiseras i "massärenden". Jag tycker att det finns gott om exempel på vad som måste betecknas som misslyckanden. Jag tänker bl.a. på frågor som gäller kapitalförsäkringar, s.k. Peru- respektive Cypernupplägg ("Pandoras ask") och tryckerimoms. Det finns sinsemellan stora skillnader, men gemensamt är att det handlat om flera hundra komplicerade processer, olika utgång i mycket likartade fall eller att stora resurser för att i slutändan åstadkomma en rimlig likabehandling av dem som varit parter i samma eller motsvarande transaktioner. Gemensamt är också att ett brett anlagt vägledande avgörande i ett tidigt skede hade kunnat göra stor skillnad.

Såvitt avser motsvarande problem i pågående processer kan det hänvisas till mål som gäller beskattning av s.k. carried interest och mål som avser rätt till avdrag för ränta för bolag.

Ett problem är alltså att det inte kommer några vägledande avgöranden i frågor som aktualiseras i många ärenden eller att dessa kommer för sent för att göra någon verklig nytta. Det finns också andra problem. I vissa fall

⁵ Statistik från Domstolsverket visar att skattemålen numera utgör endast 20 procent av det totala antalet mål i förvaltningsrätterna och skattemålens andel minskar kraftigt.

blir de vägledande avgörandena snävt inriktade på omständigheterna i det enskilda fallet och prejudikatverkan därför liten (se t.ex. HFD 2011 ref. 80 angående beskattning av brottslig verksamhet, HFD 2014 ref. 62 avseende klimatkompensation och RÅ 2009 ref. 86 angående värdepappersbegreppet).

Slutligen är det inte ovanligt att viktiga rättsliga principer som bör klarläggas allt för sällan kommer under HFD:s prövning på grund av att de regelmässigt prövas inom ramen för mycket omfattande processer där utgången i det enskilda fallet i hög grad är beroende av utredningsfrågor.

3.2.3 Ett strukturerat prejudikatarbete

Vad krävs då utöver ändrade regler för att arbetet med att få fram vägledande avgöranden ska bli framgångsrikt? Det korta svaret är: prioritering, samarbete, metodutveckling och rätt allokering av resurser.

Det skatterättsliga området är mycket omfattande och det finns behov av klarlägganden på alla delområden. Efterfrågan på skatteprejudikat är alltså stor. Man måste därför prioritera.

HFD:s ansvarsområde är betydligt större än skatteområdet.⁶ Min bedömning är att man i vart fall inte kan räkna med att HFD i framtiden kommer att meddela mer än ett drygt tjugotal vägledande avgöranden varje år på skatteområdet.⁷ Det samlade utrymmet för prövning i HFD på talan av Skatteverket/AO lär då uppgå till högst 10–15 mål om året. Att utrymmet för prövning i högsta instans är begränsat måste vara en utgångspunkt för arbetet.

Ett effektivt och samlat allmänt rättsutvecklingsarbete måste som jag ser det bedrivas enligt en fastlagd plan. Prioriterade områden och frågor

⁶ Även i detta avseende har förutsättningarna som framgått förändrats under de senaste decennierna

⁷ Utrymmet för prövning av skattefrågor i Högsta förvaltningsdomstolen tas vidare i anspråk för annat än prejudikatbildning. Det beror bl.a. på att såväl en skattskyldig som Skatteverket har möjlighet att utan krav på prövningstillstånd överklaga ett meddelat förhandsbesked till HFD.

inventeras, analyseras och tas upp i planen i nära samarbete med företrädare och beslutsfattare i verksamheten. Helst ska arbetet bedrivas i projektform, så att frågor inom samma problemområde drivs samlat. En process i högsta instans ska alltså vara ett resultat av ett systematiskt och målinriktat arbete, gärna med ärenden som identifierats redan på utredningsstadiet. Det ska bara undantagsvis vara en konsekvens av att en tidigare oprövad fråga visar sig i ett pågående mål och aldrig en effekt av att det finns ett missnöje med utgången i en dom från kammarrätten eller ett besked från Skatterättsnämnden.

Vilka utgångspunkter bör då gälla för det allmännas prioriteringar på detta område? Det handlar som jag ser det om identifiera ett allmänintresse.

Frågor som gäller många skattskyldiga bör prioriteras framför sådana som inte gör det. Gäller det stora värden är detta naturligtvis mycket betydelsefullt. Systemviktiga frågor bör prioriteras framför andra, osv. Ett viktigt kriterium bör också vara att frågan till sin karaktär är sådan att den kan anses kräva ett ställningstagande av landets högsta rättsliga instans på området. Att den utifrån sitt allmänintresse har "verkshöjd" som prejudikat.

Ett prejudikatärende drivs av andra skäl än vanliga processer. Det helt överordnade målet är att få fram ett rättsligt avgörande som kan ge vägledning i andra fall. Det kan naturligtvis vara viktigt vad som visar sig vara gällande rätt. Hur det går i det enskilda fallet är däremot ointressant. Detta påverkar hur processen ska föras. Även här finns det som jag ser behov av utvecklingsarbete.

Jag föreslår att det inom Skatteverket inleds ett arbete med särskild inriktning mot att utveckla kompetens och rutiner för processföring särskilt i prejudikatmål. Några frågor som då bör uppmärksammas är de följande.

Arbetsformerna är viktiga. Prejudikatarbete som bedrivs på det sätt jag föreslår förutsätter nära samverkan mellan utredare och beslutsfattare i

linjearbete, rättslig kompetens på sakområdet i fråga, processkompetens med särskild inriktning på prejudikatprocesser och i många fall AO. Det arbete som under det senaste året bedrivits för att klarlägga en del frågor som avser beskattning av sjömän kan bli ett bra exempel på vilka effekter ett sådant samarbete kan få. Jag bedömer att det inom Skatteverket behöver byggas upp mer fasta strukturer för samarbete i syfte att få fram vägledande avgöranden.

Breda och tydliga prejudikat ska eftersträvas. Skatteverket har enligt min erfarenhet normalt stora kunskaper och mycket information om hur hela det problemområde som en prejudikatfråga gäller ser ut. Den samlade rättsliga analys som ligger bakom att det aktuella ärendet drivs som en prejudikatprocess ska enligt min mening öppet presenteras i målet, så att prejudikatinstansen får ett tillräckligt underlag för att bygga sitt avgörande på.

Den analys som gjorts av *varför* det är viktigt att en viss fråga kräver ett vägledande avgörande bör alltid presenteras för domstolen.

Många frågor behöver ett svar men kommer med de prioriteringar som måste göras inte att kunna drivas till HFD. Det är viktigt att alternativa sätt att söka auktoritativa svar på oklara rättsliga frågor utvecklas. Jag vill peka på möjligheten att i praktiken låta Skatterättsnämndens beslut få en vägledande betydelse, t.ex. genom att Skatteverket tydligt och öppet redovisar att nämndens bedömning accepteras som vägledande även om det inte överklagats.

3.2.4 Ändrade regler

Ett förändrat arbetssätt är alltså nödvändigt. Det är inte tillräckligt. En del regler behöver också ändras.

Förslag som avser förhandsbesked

Till att börja med vill jag peka på några av de förslag som Förhandsbeskedsutredningen lämnade (SOU 2014:62). Det gäller tiden för AO:s ansökningar, möjligheterna att ansöka om förhandsbesked även efter att ett beslut överklagats till förvaltningsrätten och det gäller vilka skatter som en AO-ansökan kan avse. Samtliga dessa åtgärder skulle förbättra möjligheterna för förhandsbesked och bör genomföras.

Jag tycker därutöver också att det är angeläget att lagen ändras i några centrala delar.

AO har enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor befogenhet att ansöka om förhandsbesked om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Lagens rekvisit förefaller vara väl utformade. I några avseenden skulle jag mot bakgrund av det som varit gärna se förtydliganden.

HFD har i ett avgörande (HFD 2015 ref. 78) funnit att det för en prövning av en ansökan om förhandsbesked av prejudikatskäl inte är tillräckligt att det gäller en tidigare oprövad rättsfråga. Därutöver krävs det att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. Detta skapar en osäkerhet och kan som jag ser det bli ett hinder för ett strukturerat och långsiktigt prejudikatarbete. Jag menar att lagen måste förtydligas, så att det närmare framgår vad som ska gälla. Det är naturligtvis rimligt att inte alla tidigare oprövade rättsfrågor ska kunna tas upp i en ansökan om förhandsbesked, utan att frågan därutöver bör ha ett klart allmänintresse. Att det allmänintresset bör vara kopplat till behovet av ett snabbt avgörande har jag för min del svårt att se skälen för.

Det finns ett särskilt värde i att förhandbeskedsinstitutet kan användas för att klarlägga hur regler av skatteflyktskaraktär ska tillämpas. Det gäller skatteflyktslagen, men även andra regler i inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Tidigare har förhandbeskedsinstitutet varit viktigt för att

klarlägga var gränserna går. Under senare år har ansökningar som gäller sådana frågor i flera fall avvisats. Det finns naturligtvis goda skäl för att ansökningar inte bör prövas på sakomständigheter som är så osäkra att beskedet inte får något egentligt värde. Det finns å andra sidan ofta ett påtagligt allmänintresse av att det från en principiell utgångspunkt ges vägledning även i mål där rättsfrågan är inflätad i och beroende av mycket komplicerade sakförhållanden. Det gäller naturligtvis särskilt om dessa sakförhållanden är likartade i stort antal ärenden som annars måste processas genom alla domstolsinstanser utan stöd av vägledande avgöranden.

Jag tycker för min del att det bör öppnas för en möjlighet att pröva sådana principfrågor i något större utsträckning än vad som visat sig vara möjligt med dagens regler. Det kan då pekats på att AO:s ansökningar om förhandsbesked gäller frågor som ska vara prövade och utredda hos Skatteverket. De omständigheter som redovisas i ansökan om förhandsbesked och de som gäller vid prövningen av skattetvisten bör alltså vara desamma.

Jag föreslår att reglerna för AO:s ansökningar ändras, så att det klarläggs att det finns en större tolerans för utredningsfrågor såvitt avser ansökningar från AO. Det gäller fall då alternativet till en förhandsbeskedsprövning är en stor mängd tvister med utdraget förlopp. Det ska alltså finnas ett mycket påtagligt allmänintresse av den snabbare prövning som förhandsbeskedsinstitutet kan ge. Som förutsättning bör gälla att parterna i skattetvisten har en samsyn i frågan om hur utredningsfrågorna ska hanteras eller vilka kontroller som i efterhand ska göras.

Det bör också förtydligas att AO kan ansöka om förhandsbesked trots att någon ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen inte gjorts. Det finns exempel (RÅ 2009 ref. 31) på att skatteflyktslagens tillämplighet kunnat prövas i det fall Skatteverket fattat beslut om beskattning med stöd av reglerna i IL. Lagen bör emellertid som förhandsbeskedsutredningen

föreslog ändras så att AO kan ansöka om förhandsbesked även när skatteärendet inleds med en ansökan om tillämpning av skatteflyktslagen.

Ett "hissningsinstitut" på skatteområdet

Förhandsbeskedsutredningen föreslog också att AO skulle kunna ansöka om förhandsbesked utan att det fattats något beskattningsbeslut eller liknande. Det skulle vara tillräckligt att Skatteverket tagit ställning i en fråga. Utredningen menade att en förfrågan eller ett yrkande från en skattskyldig i sig kunde innefatta ett tillräckligt ställningstagande i en rättslig fråga.

I dag ansöker AO om förhandsbesked efter att beslut fattats och den skattskyldige begärt omprövning. Jag är i och för sig inte helt avvisande till tanken att en ansökan om förhandsbesked i vissa fall ska kunna göras tidigare i beskattningsförfarandet. Det är dock av principiella skäl viktigt att anknytningen till en konkret tvist eller ärende behålls. Annars framstår det mer som ren normgivning än som rättstillämpning och jag tror för min del inte att det är en framkomlig väg.

När det gäller de massärenden som ofta uppkommer som ett resultat av särskilda granskningsinsatser är det förhållandet att ingen skattskyldig vill medverka ett viktigt skäl till att det inte blir aktuellt med förhandsbesked. Det är svårt att se att dessa hinder ska kunna elimineras genom ändringar i reglerna för förhandsbesked.

Min bedömning är därför att ett s.k. hissingsförfarande i vissa fall skulle kunna komplettera förhandsbeskedsinstitutet på ett mycket värdefullt sätt.

Hissning innebär att ett mål eller en fråga i ett mål lyfts från en underinstans direkt till prejudikatinstansen. Inom civilprocessrätten finns möjlighet till hissning av en prejudikatfråga (42 kap. 17 a § och 56 kap. 13 § rättegångsbalken).

Frågan har utretts och idén har då avfärdats (senast SOU 2014:76). Som jag förstår det var skälen såvitt avser skatteområdet bl.a. att skattemålen var tillgodosedda i prejudikathänseende (bl.a. genom AO:s möjligheter att ansöka om förhandsbesked) och att hissning strider mot instansordningsprincipen. Det fanns också en del frågetecken som gällde om det skulle fungera i praktiken. Det konstaterades att det civilrättsliga systemet utnyttjats sparsamt.

Som jag redovisat delar jag inte uppfattningen att prejudikatbildningen på skatteområdet fungerar väl, utan ser stora brister. Jag tycker att ett hissningsinstitut som särskilt anpassats för skatteområdet har stora förutsättningar att åtgärda de brister som finns. Det gäller just sådana serier av beslut och mål som jag berört ovan. Jag inser också att det finns praktiska svårigheterna om ansvaret ska vila på många domstolar med olika förutsättningar. Detta bör emellertid påverka utformningen av systemet och inte leda till att förslaget avfärdas.

För att öka förutsättningarna för att det ska fungera tycker jag att AO ska få en central roll vid hissning. En sådan uppgift är naturlig eftersom AO redan arbetar med prejudikatbildning och AO:s ansökningar om förhandsbesked i mycket liknar ett hissningsinstitut.

Mitt förslag är följande: Det ska införas regler i SFL som innebär att AO kan intervensera i ett ärende om omprövning hos Skatteverket eller mål i domstol. AO ska då genom en ansökan till HFD lyfta en prejudikatfråga som finns i ärendet eller målet, utan att det i sin helhet underställs prejudikatdomstolens prövning. I ansökan ska AO – på motsvarande sätt som i en ansökan om förhandsbesked – utveckla prejudikatfrågan och redovisa sin inställning. Det är AO som bestämmer om en sådan prejudikatprövningsansökan ska göras och detta förutsätter alltså varken den enskilde partens eller Skatteverkets godkännande. Ligger ärendet hos domstol behöver domstolen inte ta ställning i hissningsfrågan. AO ansöker och HFD bestämmer om prövningstillstånd ska meddelas i den hissade frågan.

Jag bedömer att ett sådant institut skulle kunna bli ett effektivt och framgångsrikt verktyg för att förbättra prejudikatbildningen. Det har fördelen att det kan användas även om en skattebetare inte vill att en tvist avgörs genom ett förhandsbesked i stället för genom en domstolsprocess. Det ger också betydligt bättre förutsättningar att få prövat viktiga rättsfrågor som finns i ärenden med omfattande utredningsfrågor, eftersom prejudikatinstansen bara behöver ta ställning till den rättsfråga som AO aktualiserar genom sin ansökan.

Jag tycker inte att det finns några vägande principiella skäl för att en enskild skattebetalare ska kunna hindra en snabb prövning av en prejudikatfråga. Hissningen kommer att gälla rättsfrågor och processen kommer – till skillnad mot en förhandsbeskedsprocess – hela tiden att föras inom domstolssystemet.

Ett sådant institut skulle kunna tillämpas även i frågor som inte kan prövas i en ansökan om förhandsbesked, t.ex. processfrågor.

Även om det kan förutsättas att det kommer att handla om ett fåtal, kanske högst tre ärenden per år, skulle hissninginstitutet ändå kunna få avsevärda positiva effekter eftersom det i praktiken skulle ge möjlighet till en mycket effektiv pilotmålshantering. Något det alltid finns ett stort behov av på skatteområdet, men som det egentligen aldrig funnits tillräckligt goda förutsättningar för.

Övriga frågor

Det har nyligen tillsatts en utredning som ska titta på de processregler som gäller för Allmänna ombudet hos Försäkringskassan (Dir. 2016:104).

Utifrån tidigare utredningsinsatser kan man tänka sig att det kommer att övervägas om AO på detta område ska få föra fastställsetalan och träda in i processen i ett senare skede än hos Försäkringskassan. Kanske

kommer det också att övervägas om Försäkringskassan ska kunna fortsätta vara part efter att AO överklagat ett beslut.

I samtliga dessa fall gäller det i så fall att förstärka förutsättningarna för att mål som innehåller en prejudikatfråga ska kunna komma under prejudikatinstansens prövning. I dag är det svårt, nästan omöjligt, att med framgång inleda en process i förvaltningsrätt i syfte att få fram ett prejudikat och inom rimlig tid lotsa det fram till ett avgörande i HFD.

Som jag redovisat ovan finns det ett behov av förändrade processregler även när det gäller skatteområdet. Den enskilt viktigaste frågan för min del gäller mina möjligheter att träda in och överklaga ett beslut till en enskild skattskyldigs fördel i ett senare skede än hos Skatteverket. Som jag behandlat ovan driver jag för närvarande några mål i HFD för att klarlägga hur det förhåller sig med den saken. När det gäller att driva fram vägledande avgöranden kan jag emellertid för min del inte se annat än att det är svårt att genom sedvanliga processer genom samtliga instanser arbeta effektivt med att få fram vägledande avgöranden. Det kommer att ta lång tid och chansen att till slut få fram ett tydligt och principiellt avgörande är betydligt lägre än om arbetet koncentreras till förhandsbesked alternativt i framtiden till processer.

3.3 Bevis och utredningsfrågor är centrala

Hur skatteverket och domstolarna hanterar bevis- och utredningsfrågor är centralt för att skatteförfarandet ska vara rättssäkert. Nästan varje mer kvalificerad skattetvist aktualiserar bevisfrågor. Min bedömning är att utredningsfrågor i vid mening är det enskilt viktigaste området i detta avseende.

Bevis- och utredningsfrågor kan vara svåra att hantera vid beskattningen. Det är i sig inget nytt. Det beror bl.a. på att systemet kräver masshantering av uppgifter och mängder av beslut. De materiella reglernas karaktär

bidrar i vissa fall också till att det kan vara svårt att värdera betydelsen av utredningen.

Under de senaste decennierna har förutsättningarna ändrats och bedömningarna blivit svårare. En större andel av de utredningar som läggs till grund för skattetvister avser mycket komplicerade affärsförhållanden och transaktioner eller systematisk och grov ekonomisk brottslighet. Det har tillkommit lagstiftning av betydelse, t.ex. om kassaregister och kontrollbesök. Men de grundläggande reglerna om skatteutredningar och principerna för prövning av utredningsfrågor har i materiellt avseende varit väsentligen desamma sedan lång tid.

Under det senaste årtiondet har det också återkommande framförts kritik som gäller behandlingen av bevisfrågor i skatteförfarandet. Från skattebetalare och organisationer har det hävdats att det finns brister och behov av förbättringar. Kritiken har bl.a. gällt att kraven på Skatteverkets bevisning sätts för lågt och att besluten eller domarna är otydliga när det gäller att redovisa vilka sakomständigheter som lagts till grund för bedömningen och vilket värde dessa tillmätts vid prövningen.

Det har gjorts vissa insatser för att försöka klarlägga hur det förhåller sig. Jag kan emellertid för min del inte se att det finns någon samsyn eller att debatten klingat av. Flera viktiga frågor är i grunden fortfarande obesvarade: Finns det problem? Vilka är de i så fall? Vad kan göras för att det ska bli bättre?

Jag tycker mot bakgrund av detta att det finns goda skäl att i olika avseenden vidta åtgärder. Naturligtvis borde förhållandena kartläggas, men kanske det viktigaste nu inte är att satsa resurser på att reda ut hur det har varit eller hur det är i den praktiska tillämpningen, utan i stället agera med inriktning på hur man vill att det ska vara. Min egen uppfattning är att det inte finns en enhetlig nivå. Ett problem är också att det finns alldeles för få vägledande avgöranden från högsta instans som avser principiella bevisfrågor.

Vissa länder har infört bevisregler i lagstiftningen i större omfattning än vad som finns i Sverige. Det är möjligt att det så småningom vore på sin plats med en översyn med en sådan inriktning även i Sverige. För min del tror jag emellertid att en första åtgärd bör vara att särskilda resurser satsas av Skatteverket på utvecklings- och metodarbete på området. Jag vill här peka på några punkter som jag tror att det vore värdefullt att man i det sammanhanget tittade på.

Kvaliteten i ett skattebeslut är beroende av hur bra den grundläggande och inledande analysen är. Rättsfrågor måste skiljas från utredningsfrågor och den som beslutar måste när det är utredningsfrågor som ska prövas göra klart för sig vem som har bevisbördan, hur högt beviskravet är och – i de fall bördan ligger på myndigheten – vilka bevis som finns. Om man inte redan tidigt i ett utredningsskede har identifierat bevisfrågorna och placerat bevisbördan på rätt part är risken uppenbar att utredningen inte får rätt inriktning. Förfarandet blir inte rättssäkert. Det enligt min erfarenhet inte helt ovanligt att skattebeslut är otydliga, oklara eller har fel utgångspunkter i dessa avseenden. Här behövs metodutveckling och kompetenshöjande insatser. För min del tror jag också att förbättrat beslutsstöd och i detta avseende mer utvecklade beslutsmallar skulle kunna leda till att bevisfrågors betydelse uppmärksammas mer.

De regler och principer som allmänt gäller för fördelning av bevisbörda är mycket enkla. Skatteverket ska bevisa att någon haft en inkomst som inte redovisas och den skattskyldige ska bevisa att han eller hon har rätt till avdrag. Därutöver finns emellertid ett stort antal andra regler, principer, presumtioner eller "tumregler" som påverkar prövningen av bevisfrågorna. En viktig del i ett utvecklingsarbete bör vara att med ledning i domstolsavgörande och andra rättskällor samla, analysera, beskriva och informera om vad som i särskilda situationer gäller i fråga om fördelning av bevisbörda. Det finns ett stort antal framför allt underrättsavgörande, som kan tjäna som underlag för diskussion. Syftet bör vara att kartlägga och dokumentera de principer som kan och bör tillämpas inom skatterätten och att sprida kunskap om dessa inom Skatteverket. Skatteverket har

tidigare gjort stora insatser på detta område, men jag bedömer att just dessa frågor under de senaste decennierna inte fått den uppmärksamhet som de förtjänar.

Flera bevismedel som regelbundet används i skatteprocesser är rätt använda viktiga och relevanta, men kan vara bedrägliga om de används fel. Det gäller t.ex. bruttovinstkalkyler, andra kalkyler, kundräkningar och kontantberäkningar. Dessa bevismedels betydelse och tillämpning är återkommande frågor i domstolar. Inte sällan finns det tveksamheter av olika slag. Kan inbetalningar tidigt på året antas motsvara inkomster detta år? Hur många kundräkningar har gjorts och hur har de dokumenterats? Varför är det aktuella företags situation jämförbar med de som bruttovinststatistiken avser? Som jag ser vore det av stort värde om det genom interna instruktioner eller annan rättslig vägledning utvecklades tydliga principer för den närmare användningen av sådana bevismedel.

Träffsäkerheten i ett domstolsavgörande är i hög grad beroende av den utredning som presenteras för domstolen. Hur den presenteras kan vara av avgörande betydelse. Inte bara för utgången, utan även för om det faktiskt blir en domstolstvist. Enligt min mening är frågor som avser dokumentation och presentation av utredning och bevis inom förvaltningsrätten generellt inte tillräckligt belysta. Det gäller även inom skatterätten. Det finns därför all anledning att inom ramen för ett utvecklingsarbete titta närmare på sådana frågor: På vilket sätt ska bevis presenteras för att säkerställa en rättssäker process? Hur ska uppgifter som inhämtas dokumenteras och kvalitetssäkras? Vad gäller för uppgifter som inte stöder den egna uppfattningen?

Sammanfattningsvis föreslår jag alltså att det genomförs en särskild satsning på bevisfrågor inom Skatteverket. Skälet är i korthet att dessa frågor är viktigare än många andra när det gäller rättssäkerhet och enhetlig rättstillämpning, att de berör i princip alla beslutsfattare inom myndigheten och att frågornas komplexitet ställer stora krav.

4 Utvecklingen av AO-funktionen

Uppgifterna om AO-överklaganden och ansökningar om förhandsbesked visar att funktionen inte fått den betydelse den borde kunna ha. Som framgått ser jag flera skäl till att det blivit så. Huvudorsakerna är ett otydligt uppdrag för AO, oklara samarbetsformer och ansvarsfördelning mellan AO och Skatteverket i övrigt, regler som inte är optimalt utformade och att AO-funktionen i praktiken inte haft några egna resurser till sitt förfogande.

Framtiden ställer större krav på förvaltningsrättstillämpningen för att likabehandling och rättssäkerhet ska kunna upprätthållas. Kombinationen av ett komplicerat rättsområde, långa besvärskedjor och större konkurrens mellan målgrupper inom förvaltningsrättsförfarandet innebär som jag ser det risker och att skatteförfarandet måste utvecklas för att kunna svara upp mot de krav som bör ställas.

En del i en sådan utveckling kan och bör vara en satsning på AO-funktionen. I andra länder t.ex. Danmark, U.S.A och Australien är det tydligt att en ombudsmannafunktion fått stor betydelse. Behoven är inte desamma i alla länder eftersom förutsättningarna kan vara olika. För Sveriges del tycker jag att en ombudsmannafunktion bör ha ungefär de befogenheter som AO-funktionen redan har. AO ska genom ansökningar om förhandsbesked och överklagande driva fram vägledande avgöranden och i övrigt agera i syfte att säkra likabehandling och rättssäkerhet genom att använda befogenheten att överklaga.

Även i Sverige pågår ett aktivt arbete med att utveckla AO-funktionen på socialförsäkringsområdet. AO hos Försäkringskassan har tillförts egna resurser och det har tillsatts en utredning i syfte att förbättra de processuella förutsättningarna för AO.

Det som på Skatteområdet främst bör ändras är att uppdraget bör förtydligas och att funktionen också i praktiken bör ges möjligheter att utföra sitt arbete. Jag tänker mig att en utbyggd AO-funktion årsvis

kommer att titta på frågor som är systemviktiga för rättssäkerhet, t.ex. hur anstånds- eller företrädaransvarsreglerna fungerar i praktiken. AO kan sedan använda sina befogenheter för att pröva, utveckla och styra rättsutvecklingen genom domstolsprocesser.

Som ett komplement bör AO varje år redovisa sitt arbete i en årsrapport. I denna ska ombudet redovisa sitt arbete och sina iakttagelser av betydelse för rättssäkerhet och likabehandling i skatteförfarandet.

Mitt förslag är att reglerna om AO i Skatteverkets instruktion ändras. Det bör anges att det allmänna ombudet ska verka för rättssäkerhet och likabehandling i skatteförfarandet och ska arbeta för att rättsläget klarläggs genom vägledande domstolsavgöranden.

Därutöver föreslår jag att AO tillförs riktade resurser som inledningsvis motsvarar ytterligare 3–5 årsarbetskrafter och att det på annat sätt säkerställs att AO har möjlighet att få det stöd som följer med en ökad verksamhet. Det gäller t.ex. statistisk analys och underlag till årsrapporten och stöd med informationsinsatser. Möjligheten att använda tjänstemän vid Skatteverket i samband med processer och förhandsbesked bör finnas kvar och formerna för hur detta i praktiken ska fungera bör utvecklas.

Jag föreslår vidare att det inrättas ett råd knutet till ombudsfunktionen. Det är angeläget att arbetet bedrivs så att skapar förtroende och att det finns en öppen dialog även med dem som arbetar för rättssäkerhet och likabehandling utanför Skatteverket. Till rådet bör knytas personer med lång erfarenhet och särskilda kunskaper på området, som kan bistå AO med råd när framför allt när det gäller inriktningen på arbetet.

Uddevalla den 28 februari 2017

Anders Bengtsson

Allmänt ombud hos Skatteverket

Tabell 1: AO överklagande år 2004–2014⁸

År	Antal
2004	29
2005	12
2006	33
2007	160 ⁹
2008	16
2009	186 ¹⁰
2010	55
2011	34
2012	108
2013	44
2014	83
2015	31
2016	85

Uppgifterna avser såväl överklagande till förvaltningsrätt som till kammarrätt.

⁸ Uppgifterna är i vart fall för vissa år osäkra.

⁹ Varav 125 avsåg flera skattskyldiga som var anställda hos samma företag och flera år men samma sak.

¹⁰ Fullföljd till kammarrätten beträffande flertalet av de 125 från år 2007

Tabell 2: AO:s ansökningar om förhandsbesked år 2004–2016

År	Antal ansökningar
2004	4
2005	3
2006	5
2007	4
2008	1
2009	2
2010	0
2011	0
2012	1
2013	1
2014	1
2015	0
2016	9

Tabell 3: Frågor i AO:s ansökningar om förhandsbesked 2016

Fråga	Rättsområde
Är sjömans inkomst från tjänstgöring på s.k. supply-fartyg skattepliktig i Sverige?	Internationell personbeskattning
Oceanfartsregeln. Sjöinkomst.	Internationell personbeskattning
Oceanfartsregeln. Sjöinkomst.	Internationell personbeskattning
Oceanfartsregeln. Sjöinkomst.	Internationell personbeskattning
Internationell trafik. Sjöinkomst.	Internationell personbeskattning
Faller utfästelse om pension som är helt avgiftsbestämd in under tryggandelagen, så att löneskatt ska utgå vid redovisning?	Pensioner
Ska utgift för s.k. transaktionsförsäkring som avser förvärv av näringsbetingade andelar dras av?	Företagsbeskattning (allmänt)
Är ersättning för klimatkompensation en inkomst som ska tas upp i näringsverksamhet eller en gåva?	Företagsbeskattning (ideella föreningar och stiftelser)
Är ersättning för klimatkompensation mervärdesskattepliktig eller en gåva?	Mervärdesskatt

