

MATS HÖGLUND

## Ska Skatteverket vara opartiskt i skatteärenden?

*Kravet på domstolars och myndigheters opartiskhet enligt 1 kap. 9 § RF är svårtolkat och förarbetena lämnar liten vägledning. Begreppet har inte heller diskuterats särskilt ingående i doktrinen. Vilka krav kan man ställa på Skatteverket beträffande opartiskhet enligt regeringsformen och hur uppfyller Skatteverket bäst dessa krav?*

### 1 Inledning<sup>1</sup>

Det framgår av 1 kap. 1 § Regeringsformen (1974:152), RF, att den offentliga makten ska utövas under lagarna. Därmed slås principen om myndigheters normmässighet fast, vilket innebär att Skatteverkets verksamhet kräver författningsstöd. Skatteverkets verksamhet regleras dessutom av allmänna lagar som t.ex. förvaltningslagen (1986:223), FL, och speciallagar såsom skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Objektivitetsprincipen framgår av 1 kap. 9 § RF<sup>2</sup>:

”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saktighet och opartiskhet.”

En part får enligt objektivitetsprincipen inte särbehandlas p.g.a. sina personliga förhållanden såvida det inte finns lagstöd för det. I objektivitetsprincipen ingår begreppen saktighet och opartiskhet.<sup>3</sup>

I denna artikel ska jag beskriva Skatteverkets organisation och ärendehantering samt diskutera vad begreppen objektivitet, opartiskhet och illojal maktanvändning innebär för Skatteverkets hantering och ställningstagande i ärenden om skatter. Artikeln avslutas med sammanfattning och avslutande synpunkter samt hur Skatteverket bör agera i skatteärenden.

<sup>1</sup> Professor Robert Pålsson har haft vänligheten att läsa artikeln och lämnat synpunkter för vilka jag är mycket tacksam.

<sup>2</sup> Bestämmelser för domstolar och förvaltning var tidigare samlade i det elfte kapitlet i regeringsformen. Rättskipningen behandlas numera i elfte kapitlet och förvaltningen i det tolfte kapitlet i regeringsformen. Anledningen till att rättskipningen och förvaltningen delats upp i två olika kapitel är europarättens påverkan som enligt förarbetena medfört en ny och förstärkt roll för de svenska domstolarna. Se prop. 2009/10:80 En reformerad grundlag.

<sup>3</sup> Förhållandet mellan likabehandling, saktighet och objektivitet har i den skatterättsliga doktrinen kommenterats av Robert Pålsson i Riksskatteverkets rekommendationer, 1995 s. 135 ff och Likhet inför skattelag, 2007 s. 39 ff.

## 2 Skatteverkets organisation och ärendehantering

Skatteverket är en central förvaltningsmyndighet för bl.a. skatter, socialavgifter och folkbokföring, 1 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket, SKVFIInstr. Dessutom kan Skatteverket medverka i brottsutredningar enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. Skatteverket ska också meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden och genom sådana allmänna råd som avses i 1 § författningssamlingsförordningen (1976:725), FsamlF, och genom uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. Skatteverket ska även i övrigt enligt de riktlinjer som statsmakterna angett meddela de föreskrifter och andra beslut som behövs för att uppnå samordning, rationalisering och enhetlighet vid arbetet inom verket.

Skatteverket är indelat i regioner och i varje region skall det finnas minst ett skattekontor, 8 § SKVFIInstr. Varje skattekontor skall ha en skattenämnd. Skatteverkets huvudkontor har det sammanhållande ansvaret för ledning och styrning av verksamheten samt för verksamhetsstöd. Skatteverket ansvarar för taxeringsarbetet i landet och på lokal nivå handläggs skatteärenden av olika skattekontor.

I förvaltningslagen finns det regler avseende förvaltningsmyndigheters och domstolars handläggning av förvaltningsärenden. Av 3 § FL framgår att om annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från förvaltningslagen, så gäller den bestämmelsen i stället. Detta innebär att förvaltningslagen är subsidiär i förhållande till taxeringslagen. Enligt den s.k. lex specialis-regeln har speciallagar företräde framför bestämmelser i allmän lag. I praktiken har skatteförfarandelagen större betydelse för Skatteverket än förvaltningslagen eftersom den förstnämnda innehåller en rad särbestämmelser för verket.

Skatteverkets utredningar ska klarlägga förhållanden som är av betydelse för beskattningen. Objektivitetsprincipen syftar till att garantera en korrekt och rättvis taxering. Det framgår av 7 § FL att ärenden som handläggs av myndigheter ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att (rätts-)säkerheten eftersätts och av 40 kap. 1 § SFL framgår att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda (officialprincipen). Skyndsamsprinciplen ger uttryck för att ärendet ska hanteras snabbt. Utredningen ska inte orsaka den enskilde någon omotiverad kostnad eller olägenhet och en tjänstemans handläggning kan alltid bli föremål för en granskning av justitieombudsmannen, JO.

## 3 Lagtolkning

En lagtolkning kan givetvis leda till flera likvärdiga alternativa lösningar. Tolkningen får dock inte vara alltför vidsträckt utan måste vara rimlig, vilket innebär att lagen inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde. De flesta kan nog enas om vad som utgör ordalydelsens kärnområde eller annorlunda uttryckt

dess säkra betydelseområde. Vad som däremot kan bli föremål för diskussion är vad som kan anses vara innanför eller utanför ordalydelsens osäkra betydelseområde. Skatteverkets tolkning bör ligga innanför betydelseområdet.<sup>4</sup> Hultqvist framhåller att föreskriftskravet innebär att en bestämmelse inte får tillämpas utanför sitt betydelseområde, d.v.s. utanför mängden rimliga tolkningar.<sup>5</sup> Men även om tolkningen håller sig inom betydelseområdet så kan flera alternativa tolkningar vara möjliga.

Modern lagstiftningsteknik innebär många gånger att lagtext är generellt utformad för att fånga upp många olika företeelser och det kan vara svårt att på förhand utforma lagtext så att den omfattar alla tänkta situationer. Domstolspraxis är ett viktigt ”kitt” för att överbrygga luckor och oklarheter i lagstiftningen. Generellt utformad lagtext ställer därför stora krav på uttolkaren. Eftersom all text är föremål för tolkning är rättstillämpning inte någon mekanisk företeelse utan kan leda till olika slutsatser även om man håller sig till ordens kärnområde.<sup>6</sup> Vid tolkning av lagtext kommer värderingar till uttryck mer eller mindre medvetet. Skattelagstiftningen innehåller dessutom många värderande uttryck, t.ex. skälig, lämpligen, väsentlig o.s.v. Inte minst skönstaxeringar, där inkomsten måste uppskattas eftersom underlaget för att beräkna den är bristfällig eller helt saknas, kräver värderingar från Skatteverkets sida.

Skatteverket hanterar varje år en stor mängd skatteärenden, vilket innebär en massiv rättstillämpning. Skatteverket ska tolka tillämpliga rättsregler på verkliga fall. Många gånger ger lagstiftningen inte tillräcklig ledning utan Skatteverket måste söka ledning i förarbeten och rättspraxis.

Den svenska rättsordningen gör ingen principiell skillnad mellan utövningen av befogenheter enligt preciserade rekvisit och utövningen av befogenheter enligt skönsmässiga rekvisit. Men eftersom förvaltningsdomstolarna kan pröva varje förvaltningsbeslut ur alla synvinklar är en distinktion mellan fritt och lagreglerat skön av mindre vikt.<sup>7</sup>

Rättsvetenskapen bör inte enbart fokusera på den explicita användningen av rättskällor i justifieringsprocessen, utan även försöka identifiera värdestrukturer som inte kan hänföras till just dessa källor.<sup>8</sup> Det är därför viktigt att undersöka den outtalade processen vid beslutsfattande även om det kan vara svårt att dokumentera de underliggande orsakerna.<sup>9</sup>

Kraven på Skatteverkets ärendehantering är högt ställda och en rad olika offentligrättsliga principer måste iakttas trots verkets begränsade resurser. Objektivitetsprincipen med dess krav på opartiskhet, saklighet, att lika fall ska behandlas lika så att rättstillämpningen blir enhetlig samt att ärendena

<sup>4</sup> Se Pahlsson, Robert, Inledning till skatterätten, tredje upplagan, 2003 s. 69 f.

<sup>5</sup> Se Hultqvist, Anders, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen s. 332.

<sup>6</sup> Se Ahlander, Björn, Om rätt och rättstillämpning, 1952 s. 10–14 angående historiska exempel där man försökt utforma heltäckande lagar.

<sup>7</sup> Se Wennergren, Bertil i FT 1984 s. 380 ff.

<sup>8</sup> Se Pahlsson, Robert i SN 1998 s. 547.

<sup>9</sup> Jfr Hermerén, Göran, Värdering och objektivitet, 1972 s. 138 ff.

ska avgöras inom rimlig tid, är viktiga krav som måste infrias. Även proportionalitetsprincipen som innebär att myndigheter inte ska använda mer våld än vad nöden kräver vid sin ärendehantering är en viktig princip.<sup>10</sup> Skatteverkets uppgifter är både svåra, viktiga och resurskrävande och omfattar många människor. Det är inte rättssäkert om Skattverket uteslutande av tidsskäl skulle underlåta att utreda skatteärenden. Om den skattskyldige själv försvårar utredningen, t.ex. genom att inte besvara Skatteverkets förfrågningar, så är det givetvis en annan sak. Det finns självklart en yttersta gräns för vad Skatteverket kan göra i sina ansträngningar för att få den skattskyldige att medverka i skatteutredningar. Men Skatteverket får inte begränsa utredningsarbetet uteslutande p.g.a. resursbrist. En sådan hantering är i slutändan inte heller förvaltningsekonomiskt effektiv då utredningsarbetet riskerar att lastas över på förvaltningsdomstolarna om den skattskyldige överklagar beslutet.

För att befärja en rättssäker kultur måste Skatteverket öppet redovisa alla de fakta som ligger till grund för besluten och hur man har tolkat dessa. På så sätt kan beslutets trovärdighet och legitimitet granskas på ett kontrollerbart sätt. En välformulerad lagtext räcker inte för att tillförsäkra medborgarna rättssäkerhet utan lagen måste dessutom användas på ett rättssäkert sätt. Detta kräver en öppen redovisning av de värderingar som kommer till uttryck när verkliga fall skall avgöras av rätten.<sup>11</sup>

I ett beslut bör olika alternativa lösningar presenteras och skäl anges till varför Skatteverket valt en viss lösning. Enligt min mening vinner sådan argumentation i styrka jämfört med att helt kortfattat ange en enda lösning. Genom att diskutera flera alternativa lösningar och motivera varför man valt en särskild lösning ger Skatteverket prov på flexibilitet i sitt tänkande, vilket förstärker intrycket om en objektiv och allsidig hantering.

#### 4 Allmänna krav på Skatteverkets objektivitet

Objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF har ibland kritiserats för att vara ett allmänt hållet principstadgande med föga ledning i konkreta situationer.<sup>12</sup> Det ligger förvisso en del i denna kritik och principen har behandlats sparsamt i doktrinen.<sup>13</sup> Jag anser dock att objektivitetsprincipen är en viktig ledstjärna för både domstolar och förvaltning och att den fyller en viktig praktisk funktion även om det konkreta innehållet kan vara svårt att exakt definiera.

Kravet på objektivitet innebär bl.a. att tjänstemän inom Skatteverket ska vara objektiva och inte låta personliga värderingar styra ärendehantering. Kravet på objektivitet kan delas in i en subjektiv sida (subjektsida) som ställer krav på att tjänstemannen inte ska låta sina personliga åsikter styra ärende-

<sup>10</sup> Se Proportionalitetsprincipen i skatterätten, 2003 av Christina Moëll.

<sup>11</sup> Jfr Pahlsson, Robert i SvSkT 1998 s. 775.

<sup>12</sup> Se AD 1985 nr 129.

<sup>13</sup> Ett viktigt undantag är uppsatsen Objektivitetsprincipen av Thomas Bull, red. Lena Marcusson, s. 71–105 i Offentlighetsprinciper, 2005.

hanteringen, t.ex. att behandla människor olika med hänsyn till kön, religion, hudfärg etc. Dessutom har objektivitetsprincipen en objektiv sida (objektsida) som innebär att tjänstemannen inte ska låta materialurvalet vara baserat på subjektiva övertaganden och argument.<sup>14</sup> Ofullständigt material och motiveringar i förvaltningsbeslut kan leda till felaktiga slutsatser. Skatteverket ska undvika att använda värdeladdade ord som kan sätta känslorna i svallning och därmed leda till tvivelaktiga beslut.<sup>15</sup> En skatteplanering som kan bedömas som legitim även om Skatteverket vill underkänna transaktionen bör t.ex. inte rubriceras som "avancerad" eller "oetisk skatteplanering"<sup>16</sup> eller fall där bokföringen har mindre formella brister bör inte heller beskrivas som att "bokföringen är behäftad med allvarliga brister". Negativa personliga omdömen om den skattskyldige i syfte att urholka dennes trovärdighet ska undvikas helt. Det är helt förkastligt att utgå från att alla skattskyldiga i en viss bransch fuskar och att det bara är nivån på fusk som varierar, även om det på objektiva grunder kan innebära att vissa branscher granskas hårdare än andra.

Av tidigare erfarenhet som tjänsteman inom skatteförvaltningen vet jag att det kan vara mycket frustrerande att handlägga ärenden där de skattskyldiga ständigt ändrar sina svar när de inser vilka skattekonsekvenser deras svar kan få. I sådana lägen är det viktigt att skattetjänstemannen inte låter de personliga känslorna ta över. Det bör också betonas att motsägelser och inkonsekvenser i den skattskyldiges uppgifter inte per automatik behöver innebära att uppgifterna är felaktiga eller att denne medvetet ljuger utan att det kan bero på nervositet eller okunnighet. Den skattskyldiges uppgifter måste hanteras varsamt och med ett hälsosamt mått av kritiskt granskande.

Det kan tyckas vara självklart med ett formellt krav på objektivitet, men frågan är om det inte utgör ett ouppnåeligt ideal. Ett övergivande av kravet på fullständig objektivitet innebär inte att personliga värderingar får fritt spelrum. I stället kan man ställa krav på relativ objektivitet som innebär att vissa bedömningar är ofullständiga i olika avseenden, men att ofullständigheten inte baseras på personliga värderingar. Den skattskyldiges tystnad kan t.ex. tolkas till den skattskyldiges nackdel. Den relativa objektiviteten kan anses som godtagbar

<sup>14</sup> Se JO 2002/03 s. 110. Bull väljer dock att dela in opartiskheten i en yttre (objektiv) och en inre (subjektiv) sida. Se Bull, Thomas, *Objektivitetsprincipen i antologin Offentligrättsliga principer*, 2005 red. Lena Marcusson, s. 78.

<sup>15</sup> Ett känt sådant exempel är "Affären Bergman" där uttryckssättet i en promemoria enligt JO förde tanken till rent straffrättsliga bedömningar eller insinuanta påståenden. Se JO 1978/79 s. 242–311. Ett mindre känt exempel är JO 1989/90 s. 187–203 där JO förde fram svidande kritik mot skattetjänstemännens sätt att agera. Lösa påståenden och allmänt hållna beskyllningar ansågs inte tillbörliga i en revisionspromemoria. Det var enligt JO inte heller särskilt svårt av den ansvarige chefen att finna att denna kritik var dåligt underbyggd.

<sup>16</sup> Ingemar Hansson, generaldirektör på Skatteverket, har i en debattartikel i *Dagens Industri* den 18 maj 2011 kritiserat avancerad eller oetisk skatteplanering. Generaldirektören ger dock inte i debattartikeln några exempel på vad han anser vara etisk skatteplanering. Det bör ännu en gång betonas att det är stora skillnader på skatteplanering, skatteflykt och skattefusk, även om begreppen kan vara svåra att definiera. Ett betydligt mer värdeneutralt ord är skattefel som ett sammanfattande begrepp för både avsiktliga och oavsiktliga fel. Se *Skattestatistisk årsbok* 2010 s. 12.

om man kan ange tydliga kriterier för hur olika undersökningar och prövningar ska begränsas. Det krävs goda instrument för att kontrollera den relativa objektiviteten även om det kan vara svårt att exakt beskriva kraven på den.<sup>17</sup>

Det är möjligen önskvärt men knappast realistiskt att tro att tjänstemän inom Skatteverket helt förutsättningslöst hanterar en skatterättslig fråga. Och på sitt sätt är det ju arbetsekonomiskt att inte vara helt oförberedd eller okunig varje gång man ställs inför ett avgörande samtidigt som det befrämjar en likformig behandling. Skattetjänstemannen behöver då s.a.s. inte uppfinna hjulet varje gång vid lagtolknings- och bedömningsfrågor utan kan utnyttja tidigare erfarenheter, vilket är arbetsekonomiskt men kanske inte alltid rättvist mot den skattskyldige eftersom mindre hänsyn tas till de individuella förutsättningarna.

Ibland kan det diskuteras om lösningen på ett juridiskt problem är resultatet av användandet av en juridisk metod eller om lösningen används i efterhand för att rättfärdiga en lösning på ett juridiskt problem (på engelska kallas det process of discovery and process of justification eller på tyska Vorverständnis und Methodenwahl). En svensk översättning skulle kunna vara *intuitivt upptäckande* alternativt *justifiering* eller *rättfärdigande*.<sup>18</sup> Annorlunda uttryckt, vad är hönan och vad är ägget när det gäller att knäcka skatterättsliga (juridiska) problem? Det är givetvis viktigt att de värderingar och normer som ligger till grund för beslutet öppet kommer till uttryck i beslutsmotiveringen och inte döljs i någon slags fasadlegitimation. På så sätt är det lättare att värdera bärigheten i Skatteverkets argument.

## 5 Kravet på opartiskhet enligt regeringsformen

Av ordalydelsen i 1 kap. 9 § RF framgår att objektivitetsprincipen inrymmer ett krav på bl.a. saklighet och opartiskhet. Myndighetsutövningens normmässighet framgick tidigare av 1 kap. 8 § RF. Ordalydelsen i nämnda bestämmelse var:

”Domstolar och förvaltningsmyndigheter skall i sin verksamhet iakttaga saklighet och opartiskhet. De får ej utan rättsligt stöd särbehandla någon på grund av hans personliga förhållanden, såsom tro, åskådning, ras, hudfärg, ursprung, kön, ålder, nationalitet, språk, samhällsställning eller förmögenhet.”

Den andra meningen i ovanstående lagrum (särbehandlingsförbudet) tolkades som ett förtydligande av första meningens krav på saklighet och opartiskhet. Men eftersom denna mening kunde missuppfattas som att lagstiftaren hade skapat rättsligt stöd för negativ särbehandling på sådana grunder som ras och hudfärg och då den saknade självständig betydelse, föreslog 1973 års fri- och

<sup>17</sup> Jfr Heuman, Lars i JT 2004/05 s. 43.

<sup>18</sup> Se Robert Pählssons artikel i SN 1998 s. 541–549 med hänvisningar till bl.a. utländsk doktrin. Enligt Stefan Lindskog verkar rättsfallet NJA 1987 s. 259 vara ett exempel där Högsta domstolen bestämt sig för slutet först och utformat motiveringen i efterhand. Se Stefan Lindskog, Preskription, tredje upplagan 2011 s. 125.

rättighetsutredning att den andra meningen i 1 kap. 8 § RF skulle utgå.<sup>19</sup> Riksdagen gick på utredningens linje och beslöt att ta bort den andra meningen. Samtidigt flyttades lagrummet från 1 kap. 8 § RF till 1 kap. 9 § RF. Av specialmotiveringen i prop. 1975/76:209 framgår att lagändringen inte var ämnad att ändra rättsläget.<sup>20</sup> Kravet på likabehandling infördes under riksdagsbehandlingen men ansågs inte tillföra något ytterligare i sak.<sup>21</sup>

En tolkning av förarbetena innebär bl.a. att begreppen saklighet och opartiskhet i 1 kap. 9 § RF innefattar ett krav på att myndigheterna inte tar ovidkommande hänsyn till någons ras eller hudfärg.<sup>22</sup> Skillnaden mellan saklighet och opartiskhet har inte närmare utvecklats i förarbetena eller doktrinen.<sup>23</sup> Av Nationalencyklopedins ordbok framgår att ordet *opartisk* innebär att man inte gynnar eller missgynnar någon part och att ordet *saklig* betyder att man är inriktad på fakta och inte på värderingar, känslor eller oviktiga detaljer.

Enligt min mening knyter frågan om opartiskhet an till jävsreglerna medan saklighet knyter an till officialprincipen som innebär att Skatteverket ansvarar för att utredningen blir så fullständig som möjlig. Även om utredningen är grundlig och korrekt så måste den motiveras och kravet på beslutsmotivering kan närmast ses som ett utflöde av officialprincipen. Enligt 20 § FL måste en beslutsmotivering innehålla de skäl som varit av betydelse för utgången av målet. Beslutsmotiveringen är ett viktigt instrument för rättssäkerheten eftersom den enskilde ges möjlighet att kontrollera beslutets bäringhet samt att det grundar sig på objektiva skäl och inte på värderingar. Dessutom kan onödiga skatteprocesser undvikas genom klara och tydliga beslutsmotiveringar, vilket sin tur är samhällseffektivt. Beslutsmotiveringens utförlighet kan dock variera och som tumregel kan man säga att positiva förvaltningsbeslut i allmänhet kräver mindre motiveringar än negativa. Kravet på saklighet innebär också att relevansprincipen uppfylls, vilket innebär att inte några onödiga eller nedsättande uppgifter tillförs ärendet. Relevanta uppgifter ska presenteras i utredningen oavsett om det är till den enskildes för- eller nackdel.<sup>24</sup>

Reglerna om jäv finns bl.a. i 7 och 8 §§ FL och syftar till att undvika otillbörlig partiskhet. Kraven på jäv ska bl.a. upprätthålla myndigheternas auktoritet.<sup>25</sup> Kravet på opartiskhet skulle då främst syfta till att inte gynna eller missgynna en enskild jämfört med andra enskilda i de fall då tjänstemannen har något slags egenintresse.

<sup>19</sup> Se prop. 1975/76:209 s. 102 f och SOU 1975:75 s. 118 f.

<sup>20</sup> Se prop. 1975/76:209 s. 138.

<sup>21</sup> Se KU 1975/76:5 s. 21.

<sup>22</sup> Förvaltningslagsutredningen synes komma till samma slutsats. Se SOU 2010:29 s. 149 ff.

<sup>23</sup> Brita Sundberg-Weitman anser att begreppen saklighet och opartiskhet förmodligen skiljer sig åt även om hon inte motiverar detta. Se Sundberg-Weitman, Saklighet och godtycke, 1981 s. 20.

<sup>24</sup> Se Justitiekanslerns beslut 2006-09-21 (dnr 3704-04-21) där Justitiekanslern riktade kritik mot chefsåklagare som inte iakttog objektivitetsprincipen när han underlät att ta in för honom kända uppgifter som kunde vara till förmån för de misstänkta i förundersökningen.

<sup>25</sup> Se Sundberg, Halvar G. F., Allmän Förvaltningsrätt, 1955 s. 125.

Objektivitetskravet innebär enligt Wennergren, när intressen står emot varandra, att man enbart på objektiva grunder får främja någons intresse och lösa tvisten till detta intresses fördel. Kravet på opartiskhet sträcker sig däremot längre än så och innebär att man inte bara skall eftersträva objektivitet utan att också avgöra ärenden utan partshänsyn. Wennergren hävdar att faran för att en domare eller tjänsteman solidariserar sig med ett samhällsintresse och t.ex. beaktar fiskala intressen, inte får underskattas.<sup>26</sup>

Enligt min mening innebär kravet på opartiskhet inget hinder för Skatteverket att på objektiva grunder verka för statens intressen.

## 6 Illojal maktanvändning som besvärgrund

Illojal maktanvändning kan ses som en särskild form av tjänsteutövning som strider mot objektivitetsprincipen. Jag ska här kortfattat diskutera om detta begrepp fyller någon självständig funktion inom skatterätten.

Om det alltid gick att hitta ett klart svar på en juridisk fråga i en lagtext skulle juristernas arbete vara mycket enklare men förmodligen mycket tråkigare. Verkligheten är inte så beskaffad, ofullständigheter i föreskrifter ger rättstillämpare ett visst spelrum, även om det självklart inte är helt fritt. Det finns alltså en skillnad mellan de åtgärder som har direkt stöd i lagens ordalydelse och de som måste bedömas efter skön. Alla praktiserande jurister vet att lagens ordalydelse inte alltid räcker till, utan att man måste söka efter syftet med bestämmelsen. I detta sökande kan man hitta mer eller mindre uttryckliga stöd i förarbeten, rättspraxis eller rättsliga principer. Det är inte alldeles lätt att hitta "andan i lagen" eller syftet med denna. Svaren är inte givna och inte sällan får man använda sunt förnuft som ikläds juridisk språkdräkt. Det är inte alltid lätt att säga att en lagtolkning är rätt, lämplig eller för all del olämplig. Lättast är de flagranta fall där beslutsfattaren inte respekterat lagens ordalydelse, där tolkningen är alltför extensiv eller uppenbara fall av maktmissbruk. Förvaltningsbeslut kan vara formellt korrekta men ändå otillbörligt gynna eller missgynna enskilda och frågan är om man kan åberopa illojal maktanvändning som besvärgrund?

Sundberg införde 1943 begreppet *illojal maktanvändning*. Sundberg var influerad av den utländska rätten och hänvisade till det franska begreppet "détournement de pouvoir" (den tyska motsvarigheten är "Ermessensmissbrauch" och den danska "Magtfordrejning"). En särskild typ av lagstridigt innehåll förelåg enligt Sundberg när en förvaltningsakt skenbart överensstämde med lag men där myndigheten använt sin maktbefogenhet i annat än det avsedda syftet. Detta kunde bero på att tjänstemannen hade privata intressen i ärendet eller andra ovidkommande synpunkter som t.ex. partipolitiska

<sup>26</sup> Se Wennergren, Bertil, Förvaltningsprocesslagen m.m., 2001 s. 132.

bevekelsegrunder.<sup>27</sup> Eek fann Sundbergs beteckning *illojal maktanvändning* träffande och diskuterade frågan i en uppsats från 1944.<sup>28</sup>

Drygt 20 år senare möttes Sundberg och Eek av kritik från Victorin som ansåg det vara svårt att med någon säkerhet veta syftet med en förvaltningsåtgärd. Det vore enligt Victorin i stället riktigare att konstatera att en förvaltningsakt direkt stred mot lagen och att myndigheten därmed överskridit lagens tillämpningsområde än att diskutera eventuella syften.<sup>29</sup> Det räckte enligt honom inte med att en myndighet hade gjort en alltför extensiv tolkning eller direkt felaktig tolkning av en lagbestämmelse för att den skulle kallas illojal maktanvändning. Myndigheten måste dessutom ha gjort detta i direkt syfte att tillämpa lagen utanför dess tillämpningsområde, oftast i syfte att gynna eller missgynna någon, även om det kunde vara svårt att bevisa.<sup>30</sup>

Illojal maktanvändning omnämns även i senare doktrin.<sup>31</sup> Inom fransk förvaltningsrätt har det utvecklats en särskild besvärgrund för illojal maktanvändning. De franska förvaltningsdomstolarnas prövningsrätt är, till skillnad från svenska förvaltningsdomstolar där det råder fri bevisprövning, begränsad till rättsfrågor. Denna särskilda besvärgrund är därför mycket viktig för fransk förvaltningsrätt. Enligt Strömberg har illojal maktanvändning begränsad betydelse för svenskt vidkommande även om det finns visst utrymme för att åberopa illojal maktanvändning i kommunalbesvärsmål och rättsprövningsmål samt i sådana mål där en allmän domstol kan pröva ett förvaltningsbesluts giltighet.<sup>32</sup> Frågan är om begreppet *illojal maktanvändning* fyller någon funktion inom skatterätten?

Det kan finnas situationer där myndigheter missbrukar sin ställning genom att ta betalt för myndighetsutövning eller missbruka enskildas beroendeställning i avtalsituationer. I NJA 1980 s. 1 hade en kommun genom företrädare för kommunen vid ingående av exploateringsavtal med två ägare krävt att ägarna åtog sig solidariskt ansvar för fullgörande av avtalet och angett det solidariska ansvaret som villkor för att byggnadslov skulle kunna erhållas. Högsta domstolen ogiltigförklarade avtalet med hänvisning till 29 § avtalslagen (det s.k. lindrigare tvånget). Ordet *illojal maktanvändning* nämns dock inte i domen. En kommun kan givetvis inte bara missgynna utan även gynna enskilda i olika avtalsituationer. Mark kan säljas till förmånligt pris eller hyran kan sättas lågt

<sup>27</sup> Se Sundberg, Halvar G. F., Grunddragen av allmän förvaltningsrätt, 1943 s. 103.

<sup>28</sup> Se Eek, Hilding, "Détournement de pouvoir" i svensk förvaltningsrätt i FT 1944 s. 71.

<sup>29</sup> Se Victorin, Åke, Illojal maktanvändning, Några synpunkter i FT 1966 s. 58. Även Kommunalbesvärskommittén verkade sätta likhetstecken mellan objektivitetsprincipen och förbudet mot illojal maktanvändning. Se SOU 1982:41 s. 183.

<sup>30</sup> Jfr Victorin, Åke, Illojal maktanvändning, Några synpunkter i FT 1966 s. 53.

<sup>31</sup> Se t.ex. Bramstång, Gunnar, Illojal maktanvändning inom socialförvaltningsrätten i FT 1966 s. 195–266, Petrén, Gustaf och Ragnemalm, Hans, Sveriges grundlag, tolfte upplagan, 1980 s. 38, Bohlin, Alf och Warnling-Nerep, Wiveka, Förvaltningsrättens grunder, andra upplagan, 2007 s. 17 och 20, Ragnemalm, Hans, Förvaltningsrättens grunder, åttonde upplagan, 2007 s. 110 och Madell, Tom, Det allmänna som avtalspart, 1998 s. 146 ff.

<sup>32</sup> Se Strömberg, Håkan, Allmän förvaltningsrätt tjugofjärde upplagan, 2008 s. 66.

för att locka företag att etablera sig i kommunen. Det strider dock mot den kommunala likställighetsprincipen, 2 kap. 2 § kommunallagen (1991:900).

Om vi tar ett hypotetiskt fall där Skatteverket gör en skatterevision hos en restaurangägare. Låt oss säga att Skatteverket skriver en revisionspromemoria där restaurangägarens heder och ärlighet ifrågasätts på ett för restaurangägaren kränkande sätt. Till råga på allt så hotar Skatteverket att anmäla restaurangägaren för skatte- och bokföringsbrott samt att han sannolikt kommer att få sitt alkoholtillstånd indraget om han kommer med invändningar mot Skatteverkets revisionspromemoria. De flesta tycker nog att Skatteverkets hantering av ärendet inte är acceptabelt eller tillåtet och här skulle man kunna använda begreppet *illojal maktanvändning* eller *maktmissbruk*.

Om vi i det hypotetiska exemplet utgår ifrån att Skatteverket gjort en grundlig utredning och att mycket skulle tyda på att de har rätt i sak, så kommer förvaltningsdomstolarna sannolikt inte att ändra Skatteverkets beslut. Hur kan då restaurangägaren angripa Skatteverkets olämpliga formuleringar i revisionspromemorian och de oförtäckta hoten om anmälan för brott? Kan restaurangägaren överklaga Skatteverkets beslut i ärendet genom att åberopa besvärsgrunder *illojal maktanvändning*?

Enligt min mening finns det andra och bättre besvärsgrunder. De förtäckta hoten kan omfattas av det straffrättsliga ansvaret för tjänstefel i 20 kap. 1 § Brottsbalken. När det gäller det som av restaurangägaren uppfattas som grovt nedsättande formulering i revisionspromemorian kan han JO-anmäla tjänstemännen på Skatteverket samt eventuellt anmäla tjänstemännen för tjänstefel. Restaurangägaren borde kunna angripa Skatteverkets hantering utan att använda sig av det svårtillämpade begreppet *illojal maktanvändning*. Den skattskyldige kan få ekonomisk kompensation om Skatteverket vållat den skattskyldige förmögenhetsskada p.g.a. felaktig eller försumlig myndighetsutövning, 3 kap. 3 § skadeståndslagen (1972:207). Den skattskyldige kan dessutom få ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. om han överklagar Skatteverkets beslut och anlitar en sakkunnig på området. Huruvida möjligheterna till ersättning är goda eller dåliga ska inte diskuteras här.<sup>33</sup>

Det viktiga är enligt min mening inte om förvaltningsbeslutet innehåller formella brister eller inte, så länge det är korrekt i materiellt hänseende. En tjänstemans vilja att gynna personer kan diskvalificeras på grund av jäv. Om tjänstemannen vill gynna eller missgynna personer därför att han eller hon känner gemenskap på grund av kön, religion, politisk åskådning eller etnisk härkomst m.m. kan beslutet diskvalificeras på grund av bristande saklighet då objektivitetskravet enligt 1 kap. 9 § RF inte är uppfyllt. Enligt Petrén/Ragnemalm innefattar objektivitetsprincipen ett förbud mot godtycke, framför allt *illojal maktanvändning*.<sup>34</sup>

<sup>33</sup> Frågan om ersättning vid skatteprocesser ska utredas. Se prop. 2011/12:165 Skatteförfarandet.

<sup>34</sup> Se Petrén, Gustaf och Ragnemalm, Hans, Sveriges grundlag, tolfte upplagan, 1980 s. 38.

Illojal maktanvändning torde därför kunna täckas upp av 1 kap. 9 § RF, jäv eller bristande saklighet, varför begreppet utom i särskilda fall fyller någon självständig funktion i förvaltningsprocessrätten i allmänhet och i skatterätten i synnerhet. Även i fall där avtal underkänns på civilrättsliga grunder kan besluten sägas strida mot saklighetsprincipen då enskild part gynnats eller missgynnats på otillbörligt sätt. Det kan dock finnas ett visst utrymme att åberopa illojal maktanvändning i kommunalbesvärsmål och rättsprövningsmål samt i sådana mål där en allmän domstol kan pröva ett förvaltningsbesluts giltighet, men då rör sig i allmänhet om andra ärenden än skattemål.<sup>35</sup>

## 7 Hur bör Skatteverket agera i skatteärenden och vad kan bli bättre?

Som tidigare framgått i avsnitt 5, innebär objektivitetsprincipen i 1 kap. 9 § RF ingen motsättning till att Skatteverket på ett partiskt sätt försöker tillvarata statens intressen genom att driva offensiva skatteprocesser.

Om man nu kan konstatera att kraven på objektivitet inte utgör ett hinder för Skatteverket att föra processer i syfte att öka statens intäkter, givetvis under förutsättning att de legala kraven på ärendehantering tillgodoses, kvarstår frågan på vilket sätt som Skatteverket bör agera för att befrämja rättssäkerheten.

Skatteverkets tolkningar ska vara rimliga och hålla sig inom lagarnas betydelseområde. Tolkningsutrymmet för lagar är i allmänhet ganska stort och inrymmer flera möjliga tolkningsalternativ.<sup>36</sup> Det finns inga formella hinder mot att samme tjänsteman granskar inkomstdeklarationen, skickar förfrågningar eller utför taxeringsrevisioner, beslutar i andra näraliggande beslut som t.ex. anstånd med betalning av skatt och agerar motpart i förvaltningsdomstolar. Det kan därför finnas viss risk för att den skattskyldige personligen känner sig förföljd. Även om Skatteverket säkerligen i praktiken försöker undvika sådana ”jävslänkande” situationer borde det finnas ett uttryckligt regelverk

<sup>35</sup> Se Strömberg, Håkan, Allmän förvaltningsrätt, tjugofjärde upplagan, 2008 s. 66.

<sup>36</sup> Det finns ett exempel där jag anser Skatteverkets tolkning av rättsläget inte är korrekt. Frågan gäller om förluster på näringsfastigheter ägda av handelsbolag ska kvoterats för juridiska personer när handelsbolagsandelarna ägs både av fysiska och juridiska personer. Frågan avgjordes av Regeringsrätten i målet RÅ 2002 not 26 som var ett överklagat förhandsbesked. Det var dessutom Skatteverkets föregångare, Riksskatteverket (RSV) som ansökte om förhandsbeskedet. RSV:s uppfattning var att en enda kapitalvinstberäkning ska göras för handelsbolaget och att förlusten ska kvoterats alla delägare oavsett om det är en fysisk eller juridisk person. Regeringsrätten ansåg att det saknades ledning i skattefrågan i såväl lagtext som förarbeten, men ansåg att förlusten inte skulle kvoterats för aktiebolag som är handelsbolagsdelägare. Regeringsrättens domskäl kan givetvis diskuteras men enligt min mening har frågan fått sitt slutgiltiga svar i Regeringsrättens dom, även om det var i ett notismål. Trots detta anser Skatteverket i sin handledning för inkomstskatt att förluster på näringsfastigheter som är ägda både av fysiska och juridiska personer, ska kvoterats för båda ägarkategorierna. Jag anser att Skatteverket saknar stöd för att frågå Regeringsrättens dom, även om verket formellt sett inte är bundet av den. Skatteverket ska givetvis inte överskrida sin tolkningsrätt. Se även Höglund, Mats, Handelsbolag, tredje upplagan, 2010 s. 78.

som förhindrar det. Tjänstemän inom den tyska skatteförvaltningen är i högre grad än den svenska specialiserad på olika arbetsuppgifter, vilket innebär att ett ärende handläggs av olika tjänstemän. Enligt min mening ökar möjligheterna för en objektiv behandling.<sup>37</sup> Ett alternativ till detta är en uppdelning av kompetensen på olika handläggare inom Skatteverket så att ansvaret fördelas. Denna situation kan jämföras med kompetensfördelningen inom större revisionsbyråer där ingen ensamt handlägger ett större och komplicerat ärende.

Det borde dessutom finnas en lagstadgad rättighet att få handläggaren i ett skatteärende utbytt mot en annan tjänsteman, helst på ett annat skattekontor. Den skattskyldige borde åtminstone få utnyttja denna rättighet en gång per ärende. Mitt förslag kommer sannolikt att kräva större resurser till Skatteverket, men jag anser att den eventuella effektivitetsförlusten bör ställas mot den ökade rättssäkerheten.

Skatteverket har beskrivit sitt uppdrag, sin vision och sina värderingar i broschyren "Verksamhetens inriktning".<sup>38</sup> Skatteverkets vision är "Ett samhälle där alla vill göra rätt för sig". För att uppnå visionen ska tjänstemännen inom Skatteverket vara offensiva, pålitliga och hjälpsamma. Att vara offensiv innebär enligt Skatteverket bl.a. att man ser till medborgarnas behov och förväntningar samt förändringar i omvärlden. Att vara pålitliga och hjälpsamma innebär att skattetjänstemännen arbetar enhetligt och rättvist samt att man försöker vara tillmötesgående mot de skattskyldiga och erbjuda god service. Skatteverket får ett högt betyg hos medborgarna i en undersökning utförd av Svenskt kvalitetsindex.<sup>39</sup> Enligt min uppfattning är informationen på Skatteverkets hemsida och broschyrer uppskattad och till god hjälp för de skattskyldiga. Det är därför oroväckande att Generaldirektören på Skatteverket anser att kompetensförsörjningen är en riskfaktor inför framtiden.<sup>40</sup> En god och rättssäker skatteförvaltning kräver resurser.

I Storbritannien har man infört en tjänst motsvarande JO på skatteområdet och i Danmark finns det en rättssäkerhetschef som visserligen är anställd inom skatteförvaltningen men som har en självständig roll och som företräder allmänheten mot skatteförvaltningen. Det finns ingen motsvarande tjänst inom den svenska skatteförvaltningen.<sup>41</sup>

<sup>37</sup> Se Höglund, Mats, avsnitt 5.4 i *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, 2008.

<sup>38</sup> Se SKV 218 utgåva 2.

<sup>39</sup> Se Svenskt kvalitetsindex, pressinformation den 15 november 2010, där Skatteverket och Lantmäteriet får högst betyg avseende kundnöjdheten bland 13 utvalda myndigheter. Undersökningen har dock inte skilt på kundnöjdheten mellan privatpersoner och företag.

<sup>40</sup> Se Skatteverkets Årsredovisning 2010 s. 18, 20 och 108

<sup>41</sup> Det allmänna ombudet kan överklaga Skatteverkets beslut samt ansöka om förhandsbesked och kan föra det allmänna talan i sådana ärenden, men får även uppdrag åt tjänsteman inom Skatteverket att företräda det allmänna ombudet. Anledningen till att tjänsten som allmänt ombud införts är att Skatteverket inte kan överklaga sina egna beslut. Se prop. 2002/03 Det nya Skatteverket.

Den enskildes rättssäkerhet kan också manifesteras genom ett officiellt policydokument över de skattskyldigas rättigheter eller en allmän rättssäkerhetslag för förvaltningsärenden.<sup>42</sup> Visserligen kan utformningen av policydokumentet och rättssäkerhetslagen diskuteras, men idén som sådan anser jag vara god.<sup>43</sup>

## 8 Sammanfattning och avslutande synpunkter

Kravet på objektivitet kan delas in i en subjektiv sida som omfattar själva beslutsfattaren och en objektiv sida som omfattar besluts materialet. Det är viktigt, att den kunskap och erfarenhet som beslutsfattaren har, inte medför fördomar och låsningar i sättet att behandla den skattskyldiges ärende utan att ärenden ges en allsidig belysning. Man kan också ställa krav på relativ objektivitet som innebär att beslutsfattaren får dra slutsatser av ofullständigt material så länge de inte baseras på personliga värderingar. En öppen och allsidig argumentation som redovisas i beslutet ökar rättssäkerheten. Beslutsfattare bör diskutera pro et contra och ange på vilka grunder beslutet fattats så att dess legitimitet kan kontrolleras.

Ordet opartisk måste tolkas i sitt rätta sammanhang. En allmän tolkning av begreppet opartisk innebär att man inte gynnar eller missgynnar någon. Av förarbetena framgår däremot att den tidigare lydelsen i 1 kap. 9 § RF, ursprungligen 1 kap. 8 § RF, visat att kravet på opartiskhet omfattat ett särbehandlingsförbud som innebar att domstolar och förvaltningsmyndigheter inte fick särbehandla personer p.g.a. ras, kön, nationalitet, religion m.m. Denna ändring var dock inte menad att ändra rättsläget. Kravet på opartiskhet innebär inte att Skatteverket saknar möjligheter att föra processer där utgången av målet måste betraktas som oviss. Tvärtom är det verkets skyldighet att undersöka gränserna för beskattningen, legalitetsprincipens dubbla sidor, under förutsättning att uppfyller de objektivitets- och officialprincipen. Att vara partisk och tillvarata statens intressen innebär alltså inte att Skatteverket inte är objektivt, även om det kan vara en klen tröst för den som hamnar i skatteprocesser. Måhända kan lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. verka lindrande för den skattskyldige.

Jag har tidigare diskuterat vilken självständig betydelse begreppet illojal maktanvändning har i svensk skatterätt. Enligt min mening innefattas illojal maktanvändning av jäv samt bristande saklighet, vilka ingår i objektivitetsprincipen, 1 kap. 9 § RF, och fyller därför ingen självständig skatterättslig funktion.

<sup>42</sup> I Storbritannien har den brittiska skatteförvaltningen publicerat ett sådant dokument, Taxpayer's Charter. Den danska rättssäkerhetslagen (Retssikkerhedsloven) tillämpas vid tvångs-ingrepp utanför straffrätten men ger inget legalt stöd för tvångsåtgärder utan enbart begränsningarna för hur sådana får utföras. Se Höglund, Mats, kap. 5 i Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv, 2008.

<sup>43</sup> Se Fast, Katarina i SN 2009 s. 721–733 som behandlar frågan om att införa Taxpayers' Charter, en slags rättighetskatalog för skattskyldiga, i Sverige.

Avslutningsvis vill jag framhålla några förslag som kan underlätta en objektiv och mer rättssäker hantering av skatteärenden. Jag föreslår att skatteärenden efter tysk förebild delas upp på olika handläggare med specialistfunktioner. Detta skulle förmodligen upplevas som mer rättssäkert av den skattskyldige. En specialisering av arbetsuppgifter torde även innebära fördjupade specialistkunskaper, visserligen på bekostnad av den allmänna kompetensen. Det borde också finnas en lagstadgad rätt att byta ut en tjänsteman mot en annan tjänsteman på ett annat skattekontor. Det skulle dessutom förstärka rättssäkerheten om det infördes en rättssäkerhetschef på Skatteverket, som kunde behandla de skattskyldigas klagomål, samt ett policydokument som befäster den skattskyldiges rättigheter. Om Skatteverket ges större möjligheter att föra offensiva processer med kunniga tjänstemän inom lagstadgade ramar samtidigt som den enskildes rättssäkerhet förstärks, skulle det enligt min mening bidra till en positiv rättsutveckling.

*Mats Höglund är jur. dr och universitetslektor vid Karlstads universitet. Han har tidigare varit verksam vid Högskolan Väst i Trollhättan.*