KERSTIN NYQUIST

Mål och medel – införande av prövningstillstånd i kammarrätt i skattemål

1 Inledning

Målutredningens betänkande Mål och medel – särskilda åtgärder för vissa måltyper i domstol (SOU 2010:44) är nu föremål för remiss och svarstiden går ut den 21 januari. I betänkandet behandlas ett antal förändringar som utredningen bedömer ska ge domstolarna bättre förutsättningar att avgöra samtliga mål inom rimlig tid och med hög kvalitet. När det gäller skattemål är förslaget att ett generellt krav på prövningstillstånd i kammarrätt ska införas.

Frågan om prövningstillstånd i skattemål var senast aktuell för åtta år sedan då Domstolsverkets rapport 2002:4 med utvärdering av prövningstillståndsreformen och med förslag till införande av prövningstillstånd i skattemål var föremål för remissbehandling. Det förslaget ledde inte till någon lagstiftning. Någon seriös översyn av systemet med prövningstillstånd har inte heller skett – som Hans Ragnemalm efterlyste i Vänbok till Per Anclow[1] – men som Ragnemalm skriver kan man åtminstone trösta sig med att lagstiftaren inte rusat iväg och genomfört några ogenomtänkta radikala utvidgningar av kravet på prövningstillstånd i kammarrätt. Men nu är alltså frågan återigen i högsta grad aktuell.

2 Prövningstillstånd

För att uppnå målet att samtliga mål ska ges förutsättningar att avgöras inom rimlig tid och med hög kvalitet föreslår Målutredningen bl.a. att det införs ett generellt krav på prövningstillstånd i andra domstolsinstans. Det innebär att kravet på prövningstillstånd omfattar alla typer av mål – och därmed samtliga skattemål oavsett hur komplicerade målen är, vilka belopp det rör sig om i målet och eventuell förekomst av skattetillägg. (När det gäller brottmål i allmän domstol föreslås krav på prövningstillstånd i alla mål oavsett brottets art och oavsett hur ingripande påföljden är.) Motivet till att införa ett generellt krav på prövningstillstånd är att utredningen anser att risken för ett felaktigt beslut i frågan om prövningstillstånd måste anses vara ytterst begränsad. Det

[1] Hans Ragnemalms bidrag i Vänbok till Per Anclow, Uppsala 2004, s.275.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30

finns därför inte anledning att undanta några mål därför att saken är av särskilt ingripande karaktär.

Vad som gör att utredningen anser att risken för felaktiga beslut blir ytterst begränsad vid införande av prövningstillstånd i skattemål är Domstolsverkets utvärdering av prövningstillståndsreformen för de allmänna förvaltningsdomstolarna från 2002 liksom det förhållandet att även s.k. granskningsdispens nu föreslås införas. Till detta kommer att utredningens föreslår att tre ledamöter ska pröva frågan om prövningstillstånd i kammarrätten. Utredningen framhåller vidare att det förhållandet att förvaltningsrätterna nu inrättats bedöms leda till högre kompetens i första domstolsinstans. Slutligen uttalas att det finns anledning att framöver göra gedigna satsningar på utbildning i skatterätt.

2.1 Utvärderingar

Enligt sina direktiv[2] skulle Målutredningen samråda med Näringslivets regelnämnd beträffande konsekvenserna för företagen av utredningens förslag. Något sådant samråd har inte skett och inte heller har utredningen genomfört någon konsekvensutredning beträffande de förslagna regelförändringarna. Vad gäller frågan om prövningstillstånd har inte heller någon annan form av utvärdering skett, enligt vad som framgår av betänkandet.

2.1.1 Domstolsverkets rapport 2002:4

Målutredningen har inte gjort någon egen utvärdering av hur det fungerar idag i de måltyper där prövningstillstånd införts i allmän förvaltningsdomstol. I stället hänvisas till Domstolsverkets rapport 2002:4 som sägs visa att prövningstillståndsreformen 1994 för de allmänna förvaltningsdomstolarna som utvärderades år 2002 av Domstolsverket visade att reformen gett ett positivt resultat. Vad utredningen inte nämner är den kritik som framkom i remissomgången mot de slutsatser som dras i rapporten från bl.a. Skatteverket och ett stort antal näringslivsorganisationer. Näringslivets skattedelegation[3] anförde bl.a. följande.

> ”Delegationen anser att de statistiska uppgifterna och intervjuerna är ofullständiga. Det saknas helt och hållet enkäter och intervjuer från parter och ombud. Det saknas uppgifter om den nuvarande tillämpningen av regler om prövningstillstånd i skattemål avseende t.ex. anstånd med betalning av skatt. En annan viktig statistikuppgift som inte nämns i rapporten är hur många nekade prövningstillstånd som överklagas till Regeringsrätten i måltyper där det finns prövningstillstånd i dag. Det senare är särskilt intressant med anledning av att Regeringsrätten i sitt yttrande över Domstolsverkets rapport framfört att det till och med kan sägas att det i vissa fall har skett en förskjutning av prövningen till högre instans, dvs. Regeringsrätten. Detta är något som ytterligare gör att effektivitetsvinster kan ifrågasättas.

[2] Dir. 2008:49.

[3] Medlemmar i Näringslivets skattedelegation är Stockholms Handelskammare, Föreningen Svenskt Näringsliv, Svensk Industriförening, Svenska Bankföreningen, Sveriges Försäkringsförbund och Fastighetsägarna Sverige.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30

När det gäller statistikuppgifter beträffande fyra av de måltyper där det i dag finns krav på prövningstillstånd kan de förändringar som skett efter införande av prövningstillstånd betraktas på olika sätt.

Beträffande körkortsmål, för att ta ett exempel, så har förutom att prövningstillstånd införts även en nedflyttning av besluten skett från länsrätt till länsstyrelse. Det sägs i rapporten, sidan 19, att det verkar som om nedflyttningen av besluten har varit ett effektivt sätt att minska inflödet av mål till kammarrätt. Hur prövningstillståndsreformen har inverkat på inflödet av mål till kammarrätt sägs vara mera ovisst.

Om man studerar den i bilaga 3 till rapporten redovisade statistiken beträffande prövningstillstånd i körkortsmål vid Kammarrätten i Stockholm framgår att ändringsprocenten år 2000 är mindre än hälften av ändringsprocenten år 1993 – 9,8 procent respektive 20,5 procent. År 1993 gjorde Kammarrätten ändring i 534 mål mot 34 mål år 2000. Antalet mål som överklagades till kammarrätten var 346 år 2000. Eftersom troligen inte trafiken, trafikövervakningen eller trafiklagstiftningen drastiskt förändrats och inte heller kvaliteten på länsstyrelsens och länsrättens beslut borde det år 2000 finnas ett stort antal mål – ca 500 – som materiellt sett är feldömda. Om det beror på att körkortshavarna inte förmår klaga på mer än ett beslut – och tidsutdräkten gör att det uppfattas som meningslöst – eller att de anser att det är utsiktslöst att begära prövningstillstånd till kammarrätten är utifrån Domstolsverkets rapport omöjligt att avgöra. Det kan i vart fall konstateras att de enskilda lider rättsförluster oavsett om det beror på nedflyttningen av körkortsmålen i instanskedjan och/eller om det beror på att prövningstillstånd införts till kammarrätten. Det är statistik som – i stället för att föranleda funderingar på att gå vidare med införande av prövningstillstånd i flera måltyper – närmast borde föranleda överväganden om de prövningstillstånd som redan införts skall behållas.

Det framgår av rapporten att det i vissa fall skiljer kraftigt mellan kammarrätterna vad gäller beviljande av prövningstillstånd. Förklaringen till att framför allt en av domstolarna har lägre frekvens av prövningstillstånd sägs vara, sidan 55 i rapporten, att denna domstol kanske kommunicerar fler prövningstillståndsmål än övriga domstolar. Det framgår dock inte att det finns något belägg för denna – som det närmast framstår som – ”fromma förhoppning”. Det hade varit intressant om Domstolsverket hade undersökt detta eftersom det naturligtvis är av största vikt för den enskildes rättssäkerhet. Med den brist på specialisering inom länsrätterna som finns i dag kan det för den enskilde många gånger framstå som ett lotteri hur hans mål hanteras och bedöms. Med bristande likformighet vid dispensprövningen i kammarrätten blir även prövningen där – oftast den slutliga – ett lotteri. Det är inte tillfyllest att såsom Domstolsverket gör endast konstatera att en viss skillnad i tillämpningen måste accepteras. Att ändringsfrekvensen beträffande körkortsmål år 2000 varierar mellan 7, 1 procent och 19,2 procent kan knappast förklaras bero på slumpen särskilt som den kammarrätt som ändrar i 19,2 procent av uppsläppta mål även procentuellt släpper upp dubbelt så många mål som de andra kammarrätterna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30

Brister i det nuvarande prövningstillståndsförfarandet i olika måltyper kommer till ett tydligt uttryck i de yttranden som Riksförsäkringsverket och Kommunförbundet lämnat till rapporten. Riksförsäkringsverket anser att verket skall ha fri tillgång till prövning i kammarrätten eftersom dispenskravet försvårar möjligheterna till prejudikatavgöranden. Kommunförbundet anser att införandet av prövningstillstånd i kommunala mål inte givit önskat resultat i fråga om kvaliteten på länsrättens domar eller i fråga om vägledning för rättstillämpningen.

Möjligheterna till prejudikatbildning minskar naturligt nog med krav på prövningstillstånd till kammarrätt. Den rättsbildande verkan som kammarrättsavgöranden kan ha är inte av samma dignitet som Regeringsrättens och dessutom kan det inträffa att avgöranden från olika kammarrätter står i strid med varandra. Till detta kommer – såsom Kommunförbundet framfört – att felaktiga domskäl i länsrättsdomar inte anses vara skäl för att meddela prövningstillstånd i kammarrätt, varför felaktigt motiverade domar leder till att parter förleds att uppfatta gällande rätt på ett felaktigt sätt. Överfört till skatteområdet – med den snabba lagstiftningstakten och det komplicerade regelverket som finns på det området – skulle följderna kunna bli tämligen förödande.

I rapporten dras slutsatsen att prövningstillståndsreformen inte påverkat handläggningstiderna i länsrätterna, men däremot i kammarrätterna. Till stöd för att handläggningstiderna förkortats i kammarrätterna åberopas statistik som visar att medianåldern för socialförsäkringsmål förkortats från 14,5 månader till 8,8 månader. Av statistiken framgår dock att i länsrätterna – där prövningstillståndsreformen inte har haft någon inverkan på handläggningstiderna – har medianåldern förkortats, från 7,3 månader till 4,8 månader. Detta förhållande berörs dock inte i rapporten och delegationen menar att det inte – med den framtagna statistiken – går att visa att de förkortade handläggningstiderna har ett samband med införandet av prövningstillstånd.

Av enkäten, sidan 31 i rapporten, framgår att ingen av domargrupperna anser sig ha gjort någon tidsvinst utan man anser att detta endast tillkommit andra grupper. Det allvarliga är att förklaringen till detta mycket väl kan vara att ingen av grupperna gjort någon tidsvinst. Eftersom ett införande av prövningstillstånd borde innebära att någon gör tidsvinst, men var och en vet med sig att vad gäller det egna arbetet har detta inte inträffat, måste ju resonemanget rimligtvis leda till att någon annan har gjort tidsvinsten.

Delegationen menar att den slutsats som kan dras av Domstolsverkets rapport är att det inte finns något belägg för att det görs tidsvinster med det nuvarande systemet för prövningstillstånd medan däremot enskilda lider rättsförluster i mål där krav på sådant tillstånd införts."

Det yttrande som återgetts ovan anser jag visar att det positiva resultat i Domstolsverkets rapport som Målutredningen hänvisar till inte alls är oomstritt. Det framgår i stället att det inte är visat att det finns något att vinna på ett införande av prövningstillstånd. Däremot riskerar enskilda att lida rättsförluster p.g.a. betydligt större risk att drabbas av materiellt felaktiga domar.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30

2.1.2 Granskningsdispens

Målutredningen anför vidare att risken för ett felaktigt beslut i frågan om prövningstillstånd måste anses vara ytterst begränsad eftersom utredningen föreslår att inte endast ändringsdispens – som idag finns i de mål i kammarrätten där det krävs prövningstillstånd – ska tillämpas utan även s.k. granskningsdispens. Det betyder att prövningstillstånd ska meddelas såväl om det finns anledning att betvivla riktigheten av det slut som förvaltningsrätten har kommit till (s.k. ändringsfall) som i det fall det inte utan att sådant tillstånd meddelats går att bedöma riktigheten av det slut som förvaltningsrätten har kommit till (s.k. granskningsfall). Prövningstillstånd ska också meddelas om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av högre rätt (s.k. prejudikatsfall) eller det annars finns synnerliga skäl att pröva överklagandet (s.k. extraordinära fall).

Inte heller när det gäller granskningsdispens – som införts i hovrätt från och med den 1 november 2008 – har Målutredningen gjort någon utvärdering. Den undersökning som företagits av Karl-Johan Grundström och Lynda Ondrasek Olofsson och som publicerats i Skattenytt[4] visar dock att ändringsfrekvensen[5] sjunkit kraftigt vad gäller mål inom allmänna domstolar där krav på prövningstillstånd införts.

I tvistemål har ändringsfrekvensen sjunkit kraftigast i de mål där prövningstillståndsfrekvensen[6] ökat som mest. År 2008 fanns krav på prövningstillstånd i 25,1 procent av tvistemålen och år 2009 hade kravet på prövningstillstånd kommit att omfatta 87,7 procent av målen. Ändringsfrekvensen i hovrätten sjönk mellan 2008 och 2009 från 27,4 till 20,3 procent. Under 2010 har den fortsatt att sjunka och ligger i september 2010 på 17,2 procent. Denna kraftigt minskade ändringsfrekvens har alltså inträffat oavsett att det finns s.k. granskningsdispens, som enligt Målutredningen ska göra att risken för att felaktiga beslut blir ytterst begränsad. Då det knappast kan antas att tingsrätterna blivit så mycket bättre i dömandet finns det knappast någon annan förklaring än att den minskade ändringsfrekvensen innebär att fler felaktiga domar förblir oförändrade, vilket måste ses som ett mycket allvarligt rättssäkerhetsproblem.

Att ändringsfrekvensen sjunkit ytterligare fram till september 2010 beror förmodligen på att effekterna av införandet av krav på prövningstillstånd inte slog igenom helt 2009 eftersom förmodligen en stor del av målen som avgjordes 2009 hade inkommit innan kravet på prövningstillstånd tillämpades, dvs. före 1 november 2008.

Det framgår likaså av artikeln att det finns betydande skillnader mellan hovrätterna vad gäller beviljandet av prövningstillstånd något som även det är allvarligt och som visar problemen med tillämpningen av prövningstill-

[4] Skattenytt nr 11 år 2010 s. 795.

[5] Ändringsfrekvens: Mål ändrade från underinstans av totalt antal avgjorda mål.

[6] Prövningstillståndsfrekvens: Antal inkomna mål där prövningstillstånd krävs.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30

stånd. Enligt min uppfattning är det slående hur ändringsfrekvensen sjunker när prövningstillstånd införs oavsett om s.k. granskningsdispens ingår bland grunderna för dispens eller inte.

2.2 Kammarrättens sammansättning

Målutredningen föreslår att tre ledamöter i kammarrätten ska pröva frågan om prövningstillstånd. Idag avgörs frågan om prövningstillstånd av två ledamöter i kammarrätten medan hovrättens sammansättning är tre ledamöter. Av skrivningarna i betänkandet framgår dock att utredningen egentligen anser att det räcker med två ledamöter i såväl kammarrätt som hovrätt.

När det gäller antalet ledamöter i kammarrätten vid avgöranden av fråga om prövningstillstånd har också tidigare regering och lagråd ansett att två ledamöter i kammarrätten räcker. Vid införandet av prövningstillstånd i kammarrätt 1994 uttalade departementschefen bl.a. att fördelen med tillståndsprövningen i kammarrätten i stort skulle inskränka sig till att någon dom inte skulle behöva skrivas. Eftersom domen i sådana fall normalt endast går ut på att länsrättens dom inte ändras skulle vinsten bli ytterst begränsad.[7] En så begränsad effektivitetsvinst lär därför inte, enligt min uppfattning, kunna motivera införandet av prövningstillstånd i skattemål, och utredningen framhåller också att innan sammansättningsreglerna ändras bör det närmare analyseras vilka konsekvenser förändringen skulle få i effektivitetshänseende för kammarrättens del.

2.3 Förvaltningsrätterna

Målutredningen framhåller att förvaltningsrätterna – som är färre och större än vad länsrätterna var – skapar bättre förutsättningar för domstolsintern specialisering på skatterättens område än vad tidigare varit fallet. Likaså framhålls att det framöver kan finnas anledning att göra gedigna satsningar på utbildning inom skatterätten.

Förvaltningsrätterna inrättades den 15 februari i år. De 23 länsrätterna slogs samman till tio förvaltningsrätter. Många av dessa domstolar har en ansträngd arbetssituation p.g.a. omorganisationen. På sikt kan större domstolar – om övriga förutsättningar ges – leda till ökad specialisering i skattemål som i sin tur leder till ökad kompetens, men i nuläget finns inte sådana förutsättningar som jag ser det.

Det krävs idag prövningstillstånd till kammarrätt i endast 10 procent av skattemålen. Ändringsfrekvensen i skattemål år 2009 var enligt Domstolsverket dubbelt så hög som för genomsnittet i kammarrätt: 24,3 procent mot 12 procent. Detta är anmärkningsvärt och kan bero på att underrätterna inte har tillräcklig kompetens för att avgöra komplicerade skattemål och/eller att det finns ett stort antal mål av andra typer som materiellt sett är feldömda.

Till detta kommer att de tvistiga beloppen i länsrätt/förvaltningsrätt ökat mycket kraftigt under senare år. Från att 35 procent av målen rörde tvistiga

[7] Prop. 1993/94:133 s. 35 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30

belopp på mer än 100 00 kr år 2002 har antalet 2009 mer än fördubblats och är nu uppe i 72 procent.[8]

Dessa uppgifter visar enligt min mening att det behövs kraftig specialisering inom förvaltningsrätterna för att uppnå ökad kompetens, vilket i sin tur bör leda till färre överklaganden till kammarrätterna och därmed verkliga effektivitetsvinster. Medan krav på prövningstillstånd i skattemål däremot ökar risken för rättsförluster för enskilda.

3 Specialisering

Det mål som Målutredningen har i sikte – avgöranden inom rimlig tid och med hög kvalitet – är det lätt att ställa sig bakom. Ett stort antal näringslivsorganisationer tillsammans med Skatteverket har 2007 begärt hos Justitiedepartementet att regeringen snarast ska vidta åtgärder för att öka specialiseringen i skattemål[9]. Detta för att få till stånd bättre kvalitet och kortare handläggningstider i skattemål vid dåvarande länsrätterna och vid kammarrätterna.

I skrivelsen framhålls att skattesystemet styrs av ett mycket komplext regelverk som inte ens erfarna skatteexperter kan överblicka, vilket lett till en långtgående specialisering inom både Skatteverket och näringslivet. Ytterligare specialisering har dessutom skett inom de olika skatteslagen, inkomstskatt, punktskatter m.m. Denna specialisering finns däremot inte hos domstolarna. Med ökad specialisering kan åstadkommas stora kvalitets- och effektivitetsvinster.

Det föreslås i skrivelsen att det bör införas en ordning där skattemålen koncentreras till en särskild avdelning vid länsrätterna och handläggs av domare med särskild skattekompetens, såsom är fallet i flera andra europeiska länder. En sådan ordning skulle leda till både bättre rättssäkerhet och ökad effektivitet inte bara i handläggningen av skattemål utan även av andra mål, eftersom överflyttningen av skattemålen friställer resurser för detta bland nuvarande handläggare. Det borde även övervägas införandet av ett system med en sammansättning av tre juristdomare i skattemål i länsrätt för att förstärka kompetensen.

De stora koncernernas skatteprocesser, som får sägas vara de mest komplicerade materiellt sett borde, enligt skrivelsen, koncentreras till en eller ett fåtal länsrätter. Härmed skulle man uppnå en samlad kompetens i dessa frågor vilket i sin tur skulle skapa resursutrymme i övriga delar av landet för övriga skattemål.

---

[8] Målundersökning Skattemål i kammarrätterna 2009, Rapport november 2010, Karlstads universitet, gästprofessor Börje Leidhammar.

[9] Skrivelse till Justitiedepartementet den 4 juni 2007 undertecknad av Skatteverket, FAR SRS, Företagarna, Svensk Industriförening, Svenskt Näringsliv, Sveriges Redovisningskonsulters Förbund, Fastighetsägarna Sverige, Lantbrukarnas Riksförbund, Stockholms Handelskammare, Svenska Bankföreningen och Sveriges Försäkringsförbund. Skrivelsen har inte hittills föranlett någon åtgärd från departementets sida såvitt framkommit.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30

4 Slutsatser

Målutredningen motiverar förslaget till införande av prövningstillstånd i skattemål med att tidigare utvärdering av Domstolsverket visat ett positivt resultat. Det är dock utifrån den statistik som utvärderingen bygger på helt fel. Tvärtom visar statistiken att det inte finns några belägg för tidsvinster medan däremot statistiken visar att enskilda lider rättsförluster i mål där krav på prövningstillstånd införts.

Vad gäller utredningens uppfattning att granskningsdispens medför att risken för felaktiga beslut blir ytterst begränsad saknar detta stöd i Domstolsverkets statistik. Även här visar statistiken att ett stort antal felaktiga domar förblir oförändrade.

För att dämpa näringslivets och Skatteverkets kritik föreslår utredningen att det införs tredomarsits i mål om prövningstillstånd i kammarrätt. Ett förslag som inte lär komma att förverkligas eftersom effektivitetsvinsten då uteblev. Det lär därmed inte heller komma att bli verklighet.

Slutligen hävdar utredningen att när de 23 länsrätterna nu slagits samman till tio förvaltningsrätter har det inneburit en ökad kompetens i första instans. Så har emellertid ännu inte skett. På sikt kan större domstolar om övriga förutsättningar ges skapa förutsättningar för ökad specialisering i skattemål – och i förlängningen ökad kompetens. Först måste förvaltningsrätterna kraftigt förstärkas för att säkra kvaliteten innan hinder mot prövning i andra instans – kammarrätten – införs. Bland annat bör det såsom näringslivet och Skatteverket tidigare föreslagit – och som det fungerar i tingsrätten idag – införas ett system med en tre juristdomare i första instans i skattemål.

Kerstin Nyquist är verksam vid Svenskt Näringsliv.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-30 15:54:30