FREDRIK BERNDT & MARIA HOLME

Något om särskilt kvalificerade beslutsfattare

Den beslutsordning med särskilt kvalificerade beslutsfattare som infördes i och med införandet av skatteförfarandelagen innebär att omprövningsbeslut enbart ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare om den som beslutet gäller har överklagat eller begärt omprövning. Detta innebär en förändring i förhållande till vad som tidigare gällde vid beslut av skattenämnd. I denna artikel behandlas innebörden av denna förändring samt frågan om förändringen verkligen blev som det var avsett.

1 Inledning

I och med ikraftträdandet av skatteförfarandelagen (”SFL”) den 1 januari 2012 avskaffades skattenämnderna. De beslut som tidigare fattades av skattenämnd ska numera fattas av Skatteverkets tjänstemän. I regeringens förslag angavs att omprövningsärenden, som tidigare avgjordes i skattenämnd till stor del, normalt skulle avgöras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som inte tidigare prövat ärendet (prop. 2010/11:165 s. 584). Som lagstiftningen utformats uppställs emellertid inget krav på att en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska delta vid omprövning om inte den skattskyldige begärt omprövning eller överklagat. Det finns således inget krav på att den särskilda beslutsordningen ska tillämpas vid omprövning på initiativ av Skatteverket, vilket är en situation där beslut ofta fattades av skattenämnd enligt tidigare gällande regler. Frågan är om detta verkligen var vad regeringen avsåg i samband med införandet av SFL.

2 Omprövningsbeslut i skattenämnd enligt taxeringslagen

I 2 kap. 4 § taxeringslagen (”TL”) reglerades de situationer då ett taxeringsärende skulle avgöras av skattenämnd. Enligt denna reglering skulle detta ske i tre situationer:

- vid omprövning av en tvistig fråga om nämnden inte tidigare hade prövat de omständigheter som åberopades av den skattskyldige;
- vid skälighets- eller bedömningsfrågor av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige; eller
- om det förelåg särskild anledning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Regleringen innebar alltså att omprövningsbeslut normalt skulle fattas av skattenämnd om omprövningen avsåg en fråga där den skattskyldige inte delade Skatteverkets bedömning avseende utgången. Det räckte att omprövningen avsåg en tvistig fråga – det ställdes inga krav på att den skattskyldige hade överklagat eller begärt omprövning. Därmed omfattades även omprövning på Skatteverkets initiativ utan begäran om omprövning eller överklagande från den skattskyldige, den ”första omprövningen”. Däremot behövde omprövning efter begäran därom eller överklagande, dvs. den ”andra omprövningen”, oftast inte ske i skattenämnd eftersom nämnden normalt redan hade prövat de omständigheter som åberopades av den skattskyldige.

I samband med att ordningen med skattenämnder infördes uttalades i förarbetena att nämnderna skulle fatta beslut i ärenden där behov av insyn och inflytande för lekmän gör sig gällande. I prop. 1986/87:47 uttalades bland annat att det för allmänhetens tilltro till systemet är av avgörande vikt att det finns förtroendevalda med verkligt inflytande i tvistiga frågor. Man uttalade i propositionen att ärenden om omprövning och eftertaxering skulle komma att utgöra den största andelen av skattenämndernas ärenden. Det uttalas i propositionen att den största delen av dessa ärenden med sannolikhet skulle komma att utgöras av omprövningsärenden på den skattskyldiges initiativ, men även i omprövningsärenden som inte initierats av den skattskyldige ansågs det alltså finnas ett behov av lekmannainflytande.

Det kan med fog ifrågasättas att det idag skulle finnas ett behov av lekmannainflytande i skatteärenden som inte sällan är för komplicerade för lekmän att bedöma – en förändring avseende dessa regler var därför välkommen. En sådan förändring bör dock inte innebära en försämring i rättsäkerhetshänseende, särskilt som nyordningen motiverades av hänsyn till rättsäkerheten. Nedan följer en redogörelse för hur regeringen resonerade kring dessa frågor vid införandet av SFL samt hur lagändringen i övrigt beskrivs i förarbetena.

3 Lagändringen som den beskrivs i förarbetena

I prop. 2010/11:165 s. 584 ff. redovisas skälen för att avskaffa skattenämnderna och för att införa särskilt kvalificerade beslutsfattare. Som skäl för avskaffande av skattenämnderna angavs bl.a. att lekmannaledamöterna i skattenämnderna inte på ett tillfredställande sätt bidrog till ökad rättssäkerhet och kvalitet i beslutsfattandet samt att behovet av allmänhetens insyn i och inflytande på Skatteverkets verksamhet kan tillgodoses på annat sätt. Däremot ansåg regeringen att det av rättssäkerhetsskäl var viktigt att de kvalitetsstärkande inslagen som prövning i skattenämnd förde med sig inte gick förlorad. Regeringen föreslog därför att en bestämmelse skulle införas *”enligt vilken en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska avgöra tvistiga omprövningsärenden”* (prop. 2010/11:165 s. 590).

Den som läser regeringens förslag och dess motivering kan lätt få intrycket av att Skatteverkets särskilt kvalificerade beslutsfattare ska avgöra de tvistiga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

omprövningsärenden som tidigare avgjordes av skattenämnd. Regeringens förslag formulerades exempelvis på följande sätt.

> Beslut i ärenden som tidigare fattats av skattenämnd, ska i fortsättningen fattas av Skatteverkets tjänstemän. Ett omprövningsbeslut ska normalt avgöras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som tidigare inte har prövat ärendet. (prop. 2010/11:165 s. 584)

Det anges inte i sammanfattningen av förslaget att omprövning på initiativ av Skatteverket skulle vara undantaget från denna ordning, vilket ger intrycket att avsikten med förslaget var att även sådana omprövningar skulle omfattas av förslaget. Om regeringen med sitt förslag hade för avsikt att förändra beslutsordningen på ett sådant sätt att vissa av de beslut som tidigare fattades av skattenämnd inte skulle fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare hade det istället för ovanstående skrivning varit mer naturligt att kommentera varför det skulle finnas skäl för en sådan förändring. Om omprövningsbeslut *normalt* ska avgöras av en särskilt kvalificerad beslutsfattare bör det innebära att omprövningsbeslut på initiativ av Skatteverket omfattas av förslaget eftersom en stor del av omprövningarna sker på Skatteverkets initiativ.

I samband med förslaget ”*att en bestämmelse enligt vilken en särskilt kvalificerad beslutsfattare ska avgöra tvistiga omprövningsärenden införs*” gör regeringen en särskild reservation för att beslut inte ska fattas av särskilt kvalificerade beslutsfattare i tvistiga omprövningsärenden där frågan inte ska prövas i sak och där prövningen är enkel (prop. 2010/11:165 s. 590). Detta är en skillnad mot vad som gällde vid beslutsfattandet av skattenämnd och effektivitetsskäl lyfts fram som anledning till förändringen. Propositionen innehåller ingen motsvarande reservation för beslut i tvistiga ärenden vid omprövning på initiativ av Skatteverket.

Nedanstående uttalande avseende skattebetalningsområdet indikerar också att regeringen avsåg att omprövning på initiativ av Skatteverket skulle omfattas av den nya särskilda beslutsordningen med särskilt kvalificerade beslutsfattare.

> På skattebetalningsområdet är det första beslutet oftast ett maskinellt beslut. Behovet av att mötas av en ny beslutsfattare blir därför aktuellt först vid begäran om omprövning eller överklagande av ett omprövningsbeslut. (prop. 2010/11:165 s. 584)

Regeringen verkar nämligen med detta uttalande vara införstådd med att behovet av att möta en ny beslutsfattare vid omprövning av slutlig skatt kan uppstå tidigare – nämligen i samband med omprövning på initiativ av Skatteverket – än vad som anses vara fallet på skattebetalningsområdet. Denna utgångspunkt framgår även av följande uttalande.

> Omprövning av beslut om slutlig skatt ska idag beslutas av skattenämnd om omprövningen t.ex. avser en tvistig fråga. För dessa beslut skulle beslut av en annan tjänsteman efter föredragning inte innebära någon ökad administration. […] På skattebetalningsområdet skulle den beskrivna beslutsordningen för omprövning innebära viss ökad administration som dock är motiverad av rättssäkerhetsskäl.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Regeringen konkluderar alltså att det inte skulle innebära en ökad administration om de beslut som fattades av skattenämnd skulle fattas av en annan tjänsteman än den som handlagt ärendet efter föredragning. Det förefaller märkligt att i detta sammanhang inte nämna att det vid de omprövningar som sker på initiativ av Skatteverket enligt den föreslagna regleringen inte erfordras beslut av en annan tjänsteman vilket för dessa beslut således innebär en kraftigt minskad administration och därmed minskade kostnader. Regeringen brukar normalt nämna i förarbetena om ett förslag innebär minskade kostnader. Även denna skrivning indikerar således att regeringen avsett att den särskilda beslutsordningen skulle gälla för de beslut som tidigare fattades av skattenämnd.

Endast på ett ställe indikeras att det inte skulle räcka att en fråga är tvistig för att den ska prövas av en särskilt kvalificerad beslutfattare:

> Beslut om skattetillägg och omprövningsärenden där den som beslutet gäller och Skatteverket inte är ense (tvistiga ärenden) förtjänar att lyftas fram särskilt. Det är enligt Regeringen mening rimligt att bygga in ett kvalitetsstärkande moment när den enskilde är missnöjd med ett beslut och begär omprövning eller överklagar. Det bör ske genom att omprövningsbeslutet fattas av en erfaren och kvalificerad tjänsteman efter föredragning. (prop. 2010/11:165 s. 589) (vår understrykning)

Regeringen tycks härvid utgå ifrån att den som ett beslut gäller ska ha överklagat eller begärt omprövning för att ett tvistigt ärende ska uppstå. Så är emellertid inte fallet. Att ett ärende är tvistigt uppdagas ofta långt tidigare i skriftväxlingen mellan en skattskyldig och Skatteverket, exempelvis när den skattskyldige ges möjlighet att kommentera på en granskningspromemoria innehållande ett övervägande om beslut. Anledningen till att det är rimligt att anta att regeringen intagit denna felaktiga utgångspunkt är att det inte finns något resonemang om varför behovet av ett kvalitetsstärkande moment inte skulle göra sig gällande redan vid omprövning på initiativ av Skatteverket. Inte heller i samband med något av ovan redovisade uttalanden har en sådan distinktion gjorts. Istället har regeringen genomgående argumenterat för att det kvalitetssäkrande moment som skattenämnderna för med sig inte skulle falla bort i och med avskaffandet av skattenämnderna.

Sammanfattningsvis får man alltså i förarbetena till SFL intrycket att skattenämnderna avskaffats och ersatts av ett nytt institut; Skatteverkets särskilt kvalificerade beslutsfattare. Som framgår av denna artikel är detta bara delvis sant då de särskilt kvalificerade beslutsfattarnas roll är inte densamma som skattenämndernas tidigare var.

4 Lagändringen som den framgår av lagtexten

Enligt 66 kap. 5 § SFL ska ett beslut fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare som inte tidigare har prövat frågan om

- den som beslutet gäller har begärt omprövning eller överklagat och inte är ense med Skatteverket om utgången,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

- de omständigheter och bevis som åberopats inte redan prövats vid en sådan omprövning,
- frågan ska prövas i sak, och
- prövningen inte är enkel.

Enligt den nuvarande regleringen ska alltså en särskilt kvalificerad beslutsfattare besluta endast om den som beslutet gäller överklagat eller begärt omprövning. Som framgår ovan tycks regeringens avsikt inte ha varit att i detta avseende göra någon ändring jämfört med regleringen kring beslutsfattandet av skattenämnder i taxeringslagen. Det är dock uppenbart att en ändring har skett. Tidigare skulle taxeringsärende avgöras av skattenämnd om den var tvistig. Numera krävs att den som beslutet gäller har överklagat eller begärt omprövning. Beslut efter omprövning på Skatteverkets initiativ, vilket som nämnts vanligen föregås av skriftväxling med den beslutet gäller, måste inte fattas enligt den särskilda beslutsordningen, även om det är uppenbart att frågan är tvistig.

5 Skatteverkets implementering

Trots den nya regleringen har Skatteverket enligt uppgift i sin arbetsordning föreskrivit att beslut ska *förankras* hos särskilt kvalificerade beslutsfattare i följande situationer;

- beslut om uttag av skattetillägg på grund av oriktig uppgift, eller omprövning till den skattskyldiges nackdel av ett sådant beslut;
- beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning – om det i ärendet framkommit omständigheter som kan föranleda hel eller delvis befrielse från skattetillägget;
- omprövningsbeslut till nackdel efter tvåårsfristen;
- omprövningsbeslut inom tvåårsfristen och grundbeslut till nackdel för den skattskyldige – om ärendet avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige och prövningen inte är enkel.

Enligt Skatteverkets interna arbetsordning ska alltså särskilt kvalificerad beslutsfattare involveras även i situationer när den som beslutet gäller ännu inte överklagat eller begärt omprövning. Den särskilt kvalificerade beslutsfattare som ett beslut har förankrats hos skriver inte under beslutet och det står inte klart vilken skillnad Skatteverket i övrigt gör mellan *förankring* och *beslutsfattande*. Det är visserligen positivt att Skatteverket genom arbetsordningen försöker rätta till bristen i lagregleringen, men det finns problem med den inslagna vägen.

För det första är det ett problem i sig att bristfällig lagstiftning korrigeras av en myndighets arbetsordning. Som framgår i propositionen är det inte givet att frågan om hur beslutsfattandet ska organiseras bör lagregleras. Lagstiftaren har dock ansett att det av rättsäkerhetskäl finns behov av en reglering. Denna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

reglering bör då vara tydlig och konsekvent samt uppfylla det avsedda syftet. Skatteverkets interna arbetsordning ger inte den skattskyldige något lagstöd för att kräva att den särskilda beslutsordningen tillämpas.

För det andra föreligger ett problem då Skatteverket enligt vad vi kunnat se inte namnger den särskilt kvalificerade beslutsfattare hos vilken ett omprövningsbeslut har förankrats. Det anges endast *att* sådan förankring skett. I nästa steg i processen, när den skattskyldige eventuellt överklagar eller begär omprövning av omprövningsbeslutet, ska det fattas ett nytt omprövningsbeslut som enligt lag ska fattas av en särskilt kvalificerad beslutsfattare *som inte tidigare prövat frågan.* Eftersom det inte anges hos vilken särskilt kvalificerade beslutsfattare som det första omprövningsbeslutet förankrats, går det inte för den som beslutet gäller att bedöma om den särskilt kvalificerade beslutsfattare som fattar det andra beslutet tidigare prövat frågan. Det bör vara uteslutet att en särskilt kvalificerad beslutsfattare hos vilken ett beslut har förankrats vid den ”första omprövningen” sedermera fattar beslut vid den ”andra omprövningen”.

Skatteverket implementering innebär en bekräftelse av att det finns ett behov av särskilt kvalificerad beslutsfattare även innan den som ett beslut gäller har överklagat eller begärt omprövning.

6 Konsekvenser av felaktig hantering hos Skatteverket

Ytterligare en intressant fråga är vad som händer om särskilt kvalificerad beslutsfattare inte fattat ett visst beslut, trots att det är påbjudet enligt lagtexten. Frågan var uppe till prövning i Kammarrätten i Stockholm i mål nr 4259-12. Kammarrätten konstaterade i domen att det ifrågasatta beslutet skulle ha fattats av en särskilt kvalificerad beslutsfattare enligt 66 kap. 5 § SFL men att så inte hade skett. Kammarrätten ansåg emellertid att det inte fanns skäl att återförvisa det ifrågasatta beslutet till Skatteverket. Till stöd för denna ståndpunkt hänvisade kammarrätten till propositionen till SFL där det uttalas att regleringen kring särskilt kvalificerade beslutsfattare inte ska jämställas med en domförbarhetsbestämmelse. Vidare uttalas i propositionen att kravet på särskild kvalificerad beslutsfattare inte heller kan jämställas med beslut av skattenämnd enligt taxeringslagen eftersom det i det förra fallet är fråga om beslut av Skatteverkets egna tjänstemän. Mot bakgrund av detta menar regeringen att utrymmet för återförvisning är snävare än vad som tidigare, enligt praxis, gällde för skattenämnd. Kammarrätten ansåg att dessa uttalanden, i kombination med att förvaltningsrätten prövat den aktuella frågan i sak, innebar att återförvisning till Skatteverket inte skulle ske.

Sammanfattningsvis tyder regeringens uttalanden i förarbetena samt den ovan refererade domen på att utrymmet för återförvisning är mycket snävt och att det alltså i praktiken inte verkar ha någon större betydelse om Skatteverket följer regleringen eller inte.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

7 Kommentarer

Det finns en tydlig skillnad mellan hur lagändringen beskrivs i förarbetena och hur den kommer till uttryck i lagtexten. Det går inte att utläsa från förarbetena varför de särskilt kvalificerade beslutsfattarna fått en annan roll jämfört med den som skattenämnderna tidigare hade. Det går inte ens att utläsa från förarbetena om denna förändring var avsiktlig. Detta väcker frågan om det skett ett misstag när lagtexten formulerades. Vi utgår ifrån att så är fallet. Lagtexten bör därför korrigeras så att den överensstämmer med vad lagstiftaren avsett. Vi förespråkar att särskilt kvalificerade beslutsfattare åtminstone ska fatta beslut även i de situationer då Skatteverket ansett att förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare är nödvändig, dvs. även i tvistiga ärenden vid omprövning på initiativ av Skatteverket samt i de situationer som i övrigt anges i Skatteverkets arbetsordning, se avsnitt 5 ovan.

Om lagtexten mot förmodan korrekt reflekterar lagstiftarens avsikter med lagändringen är nästa fråga om denna reglering är lämplig. Lagstiftningen innebär att i tvistiga ärenden där kanske en och samma handläggare fört korrespondens mot den beslutet gäller sedan även ska fatta det ”första” omprövningsbeslutet. Man kan fråga sig varför behovet kvalitetssäkring inte skulle göra sig gällande i denna situation och varför behovet av en ”utomstående” kvalificerad beslutsfattare skulle vara större i nästa led då den beslutet gäller överklagar eller begär omprövning. Av korrespondensen före det första omprövningsbeslutet torde det stå klart om en fråga är tvistig. Att inte redan i detta skede involvera en särskilt kvalificerad beslutsfattare och därigenom minska risken för ett felaktigt beslut fattat av en handläggare som redan har intagit en viss ståndpunkt, framstår som ineffektivt utnyttjande av ordningen med särskilda beslutsfattare. En sådan ordning avviker från regeringens uttryckliga avsikt att det kvalitetssäkrande inslagen som prövning i skattenämnd förde med sig inte skulle gå förlorade. Regleringen är mot bakgrund härav inte lämplig enligt vår mening. Den av Skatteverket införda ordningen med förankring hos särskilt kvalificerad beslutsfattare är otydlig och kan inte ersätta en ändamålsenlig lagstiftad särskild beslutsordning.

Det är vidare allvarligt att en avvikelse från reglerna enligt praxis inte medför några konsekvenser. Naturligtvis måste effektivitets- och besparingsaspekter beaktas i viss mån, men att det inte får några konsekvenser om den lagstadgade beslutsordningen bryts gör att regelringen riskerar att bli en otillräcklig garanti för den rättssäkerhet den är avsedd att skydda.

En sista fråga är om benämningen på de upphöjda tjänstemännen är lämplig. Benämningen kan leda tanken till att övriga beslutsfattare inte är särskilt kvalificerade, vilket vi hoppas endast gäller i undantagsfall.

Fredrik Berndt och Maria Holme är verksamma vid Mannheimer Swartling Advokatbyrås verksamhetsgrupp för företagsbeskattning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20