

## Allvarlig kritik mot Skatteverket för dröjsmål med att meddela ett s.k. obligatoriskt omprövningsbeslut

---

**Beslutet i korthet:** En person överklagade ett beslut om skatt i januari 2010. Enligt lagen ska Skatteverket efter ett överklagande snarast ompröva sitt beslut och sedan skicka överklagandet vidare till domstol. I detta fall har Skatteverket dröjt drygt 20 månader innan beslut om omprövning fattats. Skatteverket får allvarlig kritik för detta dröjsmål.

### Anmälan

I en anmälan, som kom in till JO den 4 juli 2012 med komplettering den 24 oktober 2012, framförde AA klagomål mot Skatteverket. Han uppgav bl.a. följande.

Den 28 december 2009 fattade Skatteverket ett beslut om omprövning i vilket han, genom eftertaxering för taxeringsåren 2004 till 2007 samt ordinarie omprövning för taxeringsåret 2008, påfördes omfattande skatter och skattetillägg. Han överklagade beslutet den 14 januari 2010. Skatteverket fattade sitt obligatoriska omprövningsbeslut med anledning av hans överklagande först den 3 oktober 2011, drygt 20 månader senare. Under tidsperioden mellan hans överklagande och det obligatoriska omprövningsbeslutet fortsatte Skatteverket sina utredningsåtgärder, bl.a. genom att inhämta uppgifter genom en begäran om informationsutbyte till Guernsey. Handläggningstiden är en konsekvens av den av Skatteverket tillämpade arbetsmetoden att ”besluta först och utreda sedan”.

### Utredning

JO beslutade att inleda en utredning beträffande handläggningstiden mellan överklagandet av Skatteverkets beslut den 28 december 2009 och det obligatoriska omprövningsbeslutet. Skatteverket anmodades att yttra sig avseende handläggningen och myndighetens bedömning av denna. Yttrande skulle även innehålla ett bemötande av uppgiften i anmälan att Skatteverket skulle tillämpa arbetsmetoden att ”besluta först och utreda sedan”.

I yttrande den 23 januari 2013 anförde Skatteverket, genom enhetschefen BB, i huvudsak följande.

### Utredning

Skatteverkets huvudkontor har hämtat in yttrande från Skatteverkets Stockholmsregion. Av redogörelsen som bifogas yttrandet och utredningen i övrigt framgår bl.a. följande.

Skatteverket har utrett AA:s inkomster under åren 2003-2007 och har därvid konstaterat att AA, i likhet med flera andra konsulter, utfört konsulttjänster hos ett antal svenska bolag. De svenska bolagen har hyrt in AA från ett svenskt förmedlingsföretag, Syrei AB, som i sin tur hyrt in honom från ett utländskt bolag registrerat i Malaysia, Syrei Engineering (M) Sdn Bhd (Syrei MAL). Ett tredje bolag, AudIT Consulting ST AB (AudIT), har lämnat kontrolluppgifter till Skatteverket samt redovisat och inbetalat preliminär skatt och sociala avgifter för honom. AA har redovisat beloppet enligt kontrolluppgift i sin inkomstdeklaration.

Skatteverket har i omprövningsbeslut den 28 december 2009 funnit att AA inte redovisat samtliga inkomster hänförliga till det arbete som han har utfört såsom inhyrd konsult hos de svenska bolagen. Av utredningen framgår att det svenska och det utländska bolaget ingår i ett skatteupplägg i vilket ett externt bolag (AudIT) tar hand om löneadministration och utbetalning av sociala avgifter m.m. I upplägget ingår normalt två anställningsavtal för konsulten, ett med det utländska bolaget registrerat i Malaysia och ett med AudIT. Den ”vita” lönen utbetalas med hjälp av AudIT och den resterande oredovisade delen utbetalas till ett konto i ett land där Skatteverket under utredningstiden saknat möjlighet att genom handräckning inhämta bankuppgifter. Skatteverket har handlagt de s.k. konsultärendena samordnat. Det har i utredningarna framkommit att en majoritet av konsulterna, däribland AA, har kunnat disponera utländska bankkonton i huvudsak i länder med sträng banksekretess. AA har inte inkommit med begärda kontohandlingar avseende det utländska bankkonto han ostridligen innehaft och Skatteverket har funnit att han mycket sannolikt har erhållit av honom oredovisade konsultersättningar till det utländska bankkontot.

AA överklagade den 14 januari 2010 Skatteverkets omprövningsbeslut och begärde anstånd med inbetalning av påfordrad skatt och skattetillägg i avvaktan på förvaltningsrättens dom. Kammarrätten meddelade beslut i anståndsfrågan den 11 juni 2010.

Vid handläggningen av AA:s överklagandeärenden har det uppmärksammats att informationsutbytesavtal med Guernsey trätt i kraft den 31 december 2009. Skatteverket fick därmed möjlighet att vända sig till behörig myndighet med en begäran om att hämta in uppgifter om AA:s bankkonton på Guernsey. Svar erhöles från Guernsey den 19 oktober 2010 och de uppgifter som bedömdes vara av betydelse för ärendet har tillförts AA:s skatteärende.

Motsvarande begäran till andra stater har gjorts även avseende andra konsulter som varit föremål för utredning. Skatteverket har handlagt de s.k. konsultärendena samordnat. Ärendena är komplicerade och ingår i ett avancerat skatteupplägg med många inblandade.

Konsultärendena har också varit föremål för utredning hos skattebrottsenheten (SBE). Skatteverket har vid olika tidpunkter erhållit information från SBE. Vid kontakterna med SBE har framkommit att SBE inte velat att Skatteverket ska kommunicera de genom handräckningen inhämtade underlagen och uppgifterna från Guernsey före det att en eventuell husrannsakan genomförts. Detta medförde att Skatteverket först den 10 juni 2011 kommunicerade de genom handräckningen inhämtade underlagen från Guernsey.

Skatteverket meddelade den 3 oktober 2011 obligatoriskt omprövningsbeslut och ärendena överlämnades till förvaltningsrätten.

Den 11 november 2011 erhöles Skatteverket ett omfattande underlag från SBE bl.a. sådant som hämtats in genom husrannsakan. De delar av underlaget som ansetts ha betydelse för AA:s skatteärende har tillförts ärendet i samband med yttranden som getts in till domstolen i december 2011.

Förvaltningsrätten i Stockholm har i dom den 3 oktober 2012 (mål nr 23733-11 m.fl.) avslagit AA:s överklagande.

### Bedömning

#### Obligatoriskt omprövningsbeslut

Vid utgången av år 2011 har taxeringslagen (1990:342), TL, upphört att gälla, och ersatts av skatteförfarandelagen (2011:1244). Enligt punkt 16 i övergångsbestämmelsen till skatteförfarandelagen gäller taxeringslagens bestämmelser fortfarande i de nu aktuella taxeringsärendena.

Enligt 3 kap. 1 § TL ska Skatteverket se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

I 6 kap. 3-7 §§ TL finns bestämmelser om hur ett överklagande från en skattskyldig hanteras. Enligt bestämmelserna ska Skatteverket snarast ompröva ett överklagat beslut, s.k. obligatorisk omprövning, såvida inte överklagandet ska avvisas eller hinder mot omprövning föreligger.

Om överklagandet inte avvisas eller förfaller ska Skatteverket överlämna överklagandet, omprövningsbeslutet och övriga handlingar till förvaltningsrätten.

Av förarbeten till TL framgår att ett ärende innan det når domstol i princip ska vara färdigutrett. En handläggning som innefattar en grundlig utredning skapar visserligen garantier för ett materiellt riktigt beslut men kan å andra sidan bli så tidsödande att tidsaspekten framstår som en nackdel från rättssäkerhetssynpunkt.

Den långa handläggningstiden i ärendet beror bl.a. på att ärendet är komplicerat och att Skatteverket har ombetts att avvakta med att kommunicera de uppgifter som erhållits från Guernsey för att inte försvåra för Ekobrottsmyndigheten (EBM) och Skatteverkets skattebrottsenhet (SBE) i deras utredningar.

Justitieombudsmannen, JO, har i flera tidigare ärenden, senast JO:s beslut den 18 april 2012 med diarienummer 3687-2011 tagit ställning till den närmare innebörden av tidsbegreppet snarast och då uttalat att bestämmelsen inte kan uppfattas på annat sätt än att Skatteverket ska behandla dessa ärenden med förtur. Endast i undantagsfall bör det obligatoriska omprövningsbeslutet ske senare än någon månad eller några månader från det att överklagandet kom in till Skatteverket.

Av nämnda JO beslut framgår att även om ett ärende är komplicerat och kräver viss ytterligare utredning, måste man utgå från att Skatteverket ansett sig ha haft tillräckligt underlag för att fatta det överklagade beslutet.

Av utredningen i ärendet framgår att Skatteverket har arbetat drygt 20 månader med överklagandet. Även med beaktande av att ärendet är komplicerat och att Skatteverket på EBMs/SBEs inrådan har inväntat den brottsutredning som pågått parallellt med handläggningen av AA:s överklagande, är handläggningstiden oacceptabelt lång. Skatteverket har därvid brustit i handläggningen.

#### Besluta först utreda sedan

I skattemål är fråga om fri bevisprövning. Det ligger i sakens natur att Skatteverket förbehåller sig rätten att inför förnyat ställningstagande i obligatorisk omprövning inhämta ytterligare bevisning när – som i aktuellt fall – möjlighet ges till följd av att nya informationsutbytesavtal har trätt ikraft. Denna åtgärd ter sig än mer motiverad när inte AA har efterkommit Skatteverkets begäran att prestera kontohandlingar för sina utländska konton, dvs. för det innehav som var känt för Skatteverket.

AA:s ärenden var enligt Skatteverkets uppfattning tillräckligt utredda vid beslutstidpunkten i december 2009. Den omständigheten att utredningen efter överklagandet har kompletterats genom att bankkontouppgifter har inhämtats avseende hans konton i utlandet med stöd av informationsutbytesavtal med Guernsey, efter att avtalet trätt i kraft, innebär inte att det föreligger någon systematiserad metodik att besluta först och utreda sedan.

AA har i skrivelse i detta ärende och i överklagandet till förvaltningsrätten även fört fram invändningen att hans ärenden inte var tillräckligt utredda. Förvaltningsrätten i Stockholm har särskilt tagit ställning till invändningen avseende Skatteverkets utredningsskyldighet och bl.a. konstaterat att vad som utgör tillräcklig utredning måste bedömas från fall till fall. Skatteverkets utredningsskyldighet får därtill anses vara beroende av ärendets natur, vem som tagit initiativ till detsamma och om det finns ett starkt allmänt intresse i saken. Förvaltningsrätten konstaterar därefter att den utredning som Skatteverket hade vid tidpunkten för omprövningsbeslutet är i stora delar densamma som vid det obligatoriska omprövningsbeslutet. Efter grundbeslutet har Skatteverket inhämtat ytterligare uppgifter om AA:s bankkonton i utlandet. Visst material från Ekobrottsmyndigheten har också tillförts ärendet. Enligt förvaltningsrättens mening kan inte de tillkomna uppgifterna, i den mening som nu avses, anses ha varit en förutsättning för att verket skulle kunna fatta ett avvägt beslut. Förvaltningsrätten anser således att Skatteverkets utredning inte har varit bristfällig i den mån att verkets beslut ska anses sakna laga verkan. Se Förvaltningsrättens i Stockholm dom s. 13 f. (bilaga 2).

Påståendet att Skatteverket ”upsåtligen valt att fatta det aktuella beslutet under pågående kommunikation” och att det obligatoriska beslutet utgör ett ”brott mot Skatteverkets kommunikationsskyldighet” saknar enligt Skatteverkets uppfattning grund. Skatteverket har kommunicerat samtliga de uppgifter som vid tidpunkten för det obligatoriska omprövningsbeslutet har tillförts ärendena. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör den omständigheten att AA begärt att få del av annat som saknar betydelse för de materiella frågorna och som inte har tillförts ärendena inte något hinder för att fatta det obligatoriska omprövningsbeslutet.

Det av AA åberopade citatet från prop. 2010/11:165 s. 866 tar sikte på kommunikationsskyldigheten inför ett s.k. nackdelsbeslut och avser inte ett obligatoriskt omprövningsbeslut, vilket också framgår direkt av texten i citatet. Ett obligatoriskt omprövningsbeslut utgör samtidigt ett yttrande till förvaltningsrätten.

Skatteverket avser alltid att bedriva utredningar objektivt, sakligt och opartiskt samt att därefter fatta välgrundade och korrekta beslut.

AA kommenterade Skatteverkets remissvar.

### **Bedömning**

I 6 kap. 6 § i den numera upphävda taxeringslagen (1990:324) anges att Skatteverket snarast ska ompröva ett överklagat beslut. Bestämmelsen gäller fortfarande för den handläggning som är aktuell i detta ärende.

Som Skatteverket har redogjort för har JO i tidigare ärenden uttalat att det inte kan uppfattas på annat sätt än att frågor om omprövning i samband med överklagande ska behandlas med förtur och att ett överlämnande till domstol endast i undantagsfall kan ske senare än någon eller några månader från det att överklagandet kom in till Skatteverket (se t.ex. JO:s dnr 600-1999, 342-2003 och 3650-2003).

Enligt Skatteverket har det här varit fråga om ett komplicerat ärende som har handlagts samordnat med andra s.k. konsultärenden. Jag har naturligtvis förståelse för att det tar längre tid att utföra omprövningen om ärendet är komplicerat. I likhet med Skatteverket anser jag dock att det är oacceptabelt att det dröjt drygt 20 månader innan det obligatoriska omprövningsbeslutet meddelades och överklagandet överlämnades till överinstansen. Det är t.ex. inte godtagbart att Skatteverket dröjde nästan åtta månader med att kommunicera de upplysningar

som inhämtats från Guernsey med AA. Skatteverket förtjänar allvarlig kritik för den långsamma handläggningen av den obligatoriska omprövningen.

AA har i sin anmälan skrivit att Skatteverket tillämpar arbetsmetoden ”besluta först och utreda sedan”. Utredningen ger inte stöd för någon kritik i det hänseendet. Jag vill dock tillägga följande.

Även i ett annat beslut denna dag (JO:s dnr 3674-2012) riktar jag allvarlig kritik mot Skatteverket för dröjsmål med att meddela ett s.k. obligatoriskt omprövningsbeslut. I det ärendet hade det dröjt nästan två år och nio månader för Skatteverket att meddela obligatoriskt omprövningsbeslut med anledning av ett överklagande. Dessförinnan riktade jag den 18 april 2012 (JO 2012/13 s. 255) allvarlig kritik mot Skatteverket för att en omprövning i samband med ett överklagande ännu inte hade gjorts trots att två år och nio månader passerat.

Inklusive det nu aktuella ärendet har jag således under senare tid granskat tre ärenden där Skatteverket dröjt så länge med att meddela s.k. obligatoriska omprövningsbeslut att detta föranlett allvarlig kritik. Dessa tre ärenden ger mig anledning att fundera över om Skatteverket använder arbetsmetoder som medför risker för att den obligatoriska omprövningen i komplicerade ärenden drar ut alltför mycket på tiden. Jag noterar att Skatteverket i sitt yttrande inte uttalar sig om huruvida verket avser att göra något för att förhindra dröjsmål med den obligatoriska omprövningen i framtiden. Jag utgår dock från att Skatteverket med anledning av min kritik vidtar åtgärder för att liknande dröjsmål inte ska upprepas. Jag kommer att vara uppmärksam på frågan framöver.

Vad AA i övrigt har anfört föranleder ingen ytterligare åtgärd eller uttalande från min sida.

Ärendet avslutas.