

TILL RIKSDAGEN

DATUM: 2016-09-05

DNR: 3.1.1-2015-0477

RIR 2016:20

Härmed överlämnas enligt 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. följande granskningsrapport över effektivitetsrevisionen:

Att hantera ett komplicerat skattesystem

– Arbetet med att förenkla för företagen

Riksrevisionen har granskat hur Skatteverket och regeringen arbetar för att hantera några delar av den komplexitet som finns i det svenska skattesystemet. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport. Den innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen och Skatteverket.

Företrädare för Finansdepartementet och Skatteverket har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på ett utkast till rapporten. Riksrevisionen vill tacka referenspersonen Robert Pålsson, professor i skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet samt seminariedeltagare vid Skatterättsnämndens kansli och medarbetare vid Riksrevisionen för synpunkter. Riksrevisionen står dock helt för de slutsatser som dras i rapporten.

Riksrevisor Margareta Åberg har beslutat i detta ärende. Revisionsledare Henrik Allansson har varit föredragande. Revisionsledare Peter Johansson, ämnessakkunnig Håkan Jönsson och tf. enhetschef Peter Danielsson har medverkat i den slutliga handläggningen.

Margareta Åberg

Henrik Allansson

För kännedom:

Regeringen, Finansdepartementet
Skatteverket

ATT HANTERA ETT KOMPLICERAT SKATTESYSTEM

RIKSREVISIONEN

Innehåll

Sammanfattning och slutsatser	5
1 Inledning	9
1.1 Problem och litteraturöversikt	9
1.2 Syfte och revisionsfrågor	11
1.3 Avgränsningar	11
1.4 Bedömningsgrunder	12
1.5 Metod	13
2 Förekomsten av komplexitet i skattesystemet	14
2.1 Synpunkter från aktörer med insyn i skattesystemet	14
2.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked	15
3 Förenkling genom e-tjänster	19
3.1 Utvecklingen av nya och befintliga e-tjänster	19
3.2 Användningen av e-tjänster	21
3.3 Trycket på Skatteupplysningen	22
3.4 Granskningsresultat	23
4 Förutsättningar för korrekta svar	24
4.1 Kvalitetssäkring	24
4.2 Kompetensfrågor	27
4.3 Rättsligt stöd och rättslig styrning	30
4.4 Granskningsresultat	33
5 Signaler om förändringsbehov	35
5.1 Tänkbara åtgärder	35
5.2 Signaler från insatserna	36
5.3 Signaler från ärendeflöden	38
5.4 Signaler från Skatteupplysningen	39
5.5 Granskningsresultat	40
6 Regeringens arbete med förenkling	42
6.1 Regeringens syn på och arbete med regelförenkling	42
6.2 Finansdepartementets förslag som skickas till Regelrådet	43
6.3 Förslagets syfte och omfattning	44
6.4 Förenklingsförslag i förhållande till förhandsbesked	46
6.5 Granskningsresultat	49
Referenslista	50
Bilaga 1. Skatterättsnämndens förhandsbesked – metod och material	53
Bilaga 2. Förslagen som skickats till Regelrådet – metod och material	59

ATT HANTERA ETT KOMPLICERAT SKATTESYSTEM

RIKSREVISIONEN

Sammanfattning och slutsatser

Granskningens bakgrund

Sverige har idag ett skattesystem som i många avseenden är komplicerat. Det kan göra det svårt för skattebetalarna att göra rätt för sig, vilket riskerar att minska förtroendet för skattesystemet och därigenom minska viljan att betala skatt. För att upprätthålla förtroendet är det viktigt att arbeta aktivt med att förenkla för skattebetalarna. Förenkling kan exempelvis handla om bättre information, smidigare sätt att lämna uppgifter och förändring av svårtolkade regler.

För privatpersoner har fler förifyllda uppgifter i deklARATIONEN och andra åtgärder inneburit förenklningar. På företagssidan är det dock betydligt mer komplicerat att göra rätt. Olika typer av företag möter också olika beskattningsfrågor och har olika förutsättningar för att hantera komplicerade regler.

Mot bakgrund av hur viktigt ett välfungerande skattesystem är för bl.a. finansieringen av den offentliga sektorn har Riksrevisionen valt att granska hur Skatteverket och regeringen arbetar för att hantera den komplexitet i skattesystemet som berör företagen.

Syfte

Det övergripande syftet är att granska effektiviteten i de delar av Skatteverkets arbete som syftar till att tydliggöra för företag hur de ska agera för att leva upp till sina skatteåtaganden och om regeringen har gett Skatteverket goda förutsättningar för detta arbete. Baserat på syftet har följande revisionsfrågor formulerats:

- Bedriver Skatteverket sitt förebyggande arbete med att tillgodose företagens behov av vägledning på ett effektivt sätt?
- Bedriver regeringen ett aktivt och ändamålsenligt arbete i syfte att förenkla skattelagstiftningen?

Den första revisionsfrågan delas in i tre delar: utvecklingen av e-tjänster, förutsättningar för att ge korrekta svar på företagens frågor samt hanteringen av signaler om förenklings- och förändringsbehov.

Genomförande

Den del av granskningen som berör Skatteverket baseras huvudsakligen på intervjuer med anställda på myndighetens huvudkontor och med chefer i första linjen på fem av Skatteverkets regioner. För att underbygga informationen från intervjuerna har dokumentstudier genomförts av riktlinjer, arbetsbeskrivningar m.m.

Granskningen av regeringens regelförenklingsarbete bygger på en genomgång av regeringens förslag till regelförändringar på skatteområdet och en genomgång av

Skatterättsnämndens förhandsbesked. Genomgångarna visar bl.a. i vilken utsträckning det finns förenklingsförslag som berör de oklara och komplicerade beskattningsfrågor som är vanliga i förhandsbeskeden.

Riksrevisionens slutsatser

Riksrevisionens övergripande slutsats rörande Skatteverkets förebyggande arbete är att Skatteverket arbetar på ett effektivt sätt för att tillgodose företagens behov av vägledning, men att det finns utrymme för vissa förbättringar.

Riksrevisionens övergripande slutsats rörande regeringens regelförenklingsarbete är att det sker i låg takt och att de förändringar som föreslås ofta är av begränsad omfattning. För att det ska bli större märkbara förenklingar för företagen krävs att regeringen intensifierar sitt arbete med regelförenkling på skatteområdet, i syfte att skapa fler och mer långtgående förenklingar.

E-tjänster

Granskningen visar att användningen av Skatteverkets e-tjänster inte har ökat i den takt som myndigheten önskar och att belastningen på Skatteupplysningen inte har minskat. Samtidigt går det inte att utesluta att samtalen hade varit ännu fler utan den kontinuerliga utvecklingen av e-tjänster.

En förklaring till att användningen av e-tjänsterna har ökat långsamt kan vara att utvecklingen av tjänsterna inte har varit tillräckligt fokuserad på användarnas behov. Skatteverket har därför infört en betydligt starkare betoning på användarperspektivet. Skatteverkets analysenhet ska också utreda vad som kännetecknar de företag som inte använder e-tjänster, för att hitta sätt att öka andelen användare.

Ett annat problem som har påtalats under granskningen är att utvecklingen av Skatteverkets e-tjänster är dyr och tidskrävande. Det medför bl.a. att det inom verksamheten ofta upplevs som svårt att få igenom förbättringsförslag rörande e-tjänster. Här kan det finnas en förbättringspotential.

Förutsättningar för korrekta svar

Granskningen berör flera arbetsprocesser som påverkar förutsättningarna för företagen att få korrekta svar när de vänder sig till Skatteverket med frågor. Två av dessa är kvalitetssäkring och kompetensplanering där Skatteverket nyligen infört nya modeller som medfört förbättringar.

Den nya modellen för kvalitetssäkring skapar en mer strukturerad process och möjliggör aggregering av resultaten från kvalitetssäkringen inom hela myndigheten. Granskningen visar dock att de frågor som inte besvaras av Skatteupplysningen utan av den handläggande verksamheten inte kvalitetssäkras. Det beror bl.a. på att det oftast saknas möjlighet till medlyssning under telefonsamtalen. Det finns därför

en risk att sektionscheferna missar en relevant del i sin återkoppling till medarbetarna rörande kvalitet.

Den nya modellen för kompetensplanering medför också förbättringar och bygger på att sektionschefen diskuterar kompetensbehovet tillsammans med sin personal. Resultatet från diskussionerna aggregeras på kontorsnivå. Ett problem som tas upp är dock att det inom flera regioner är svårt att rekrytera sektionschefer. Dessa chefer har en viktig roll i arbetet med kvalitetssäkring och kompetensplanering.

Det är viktigt att handläggarna har tillgång till ett bra stöd från rättsavdelningen när det uppstår rättsligt komplicerade frågor. Granskningen visar att det finns problem kopplade till det verktyg som används i kommunikationen med rättsavdelningen. Men det pågår ett arbete med att förbättra det verksamhetsnära stödet och informationsspridningen från rättsavdelningen.

Signaler om förenklings- och förändringsbehov

Inom Skatteverket finns en utbredd uppfattning om att signaler från verksamheten om förenklings- och förändringsbehov är viktiga. Det sker också ett kontinuerligt arbete med att uppmuntra och omhänderta den här typen av signaler. Riksrevisionen betraktar detta som mycket positivt.

Granskningen visar att det särskilt inom Skatteverkets arbete med ärendeflöden finns en levande förbättringskultur, vilket inkluderar signaler om förenklings- och förändringsbehov. När det gäller insatsverksamheten är organisationen däremot inte fullt så väl anpassad för att hantera den här typen av signaler.

Regelförenkling

Riksrevisionen konstaterar att de förslag som regeringen har tagit fram för att förändra skattelagstiftningen i låg utsträckning handlar om att förenkla. Många av de förslag som har förenklings syfte förefaller vidare vara av begränsad omfattning. Den senare bedömningen försåras dock av att förslagets konsekvensutredningar oftast saknar information om hur företagens administrativa kostnader påverkas. Detta är en av anledningarna till att Regelrådet i hög utsträckning underkänner kvaliteten på de konsekvensutredningar som medföljer regelförändringsförslagen på skatteområdet.

De beskattningsfrågor som är vanligast i Skatterättsnämndens förhandsbesked har endast i ett fåtal fall varit föremål för förenklingsinsatser från regeringens sida. Det är dock positivt att regeringen har beslutat om en översyn av moms lagstiftningen och att det pågår ett arbete för att förändra reglerna för ränteavdragsbegränsning.

Enligt de skattepolitiska riktlinjerna ska enkelhet alltid beaktas vid förändringar av regelverket på skatteområdet. Vid sidan av detta ska dock hänsyn även tas till rättvisaspekter, risker för skatteundandragande, rättssäkerhet m.m. När de här målsättningarna vägs mot varandra kan det uppstå målkonflikter.

Rekommendationer

Utifrån granskningens iakttagelser och slutsatser rekommenderar Riksrevisionen regeringen att intensifiera arbetet med att förenkla skattereglerna för företag.

1 Inledning

Den här granskningen handlar om Skatteverkets och regeringens arbete med att skapa förutsättningar för företagen att förstå hur de ska gå tillväga för att göra rätt för sig i skattehänseende. I följande kapitel beskrivs bakgrunden till granskningen och de revisionsfrågor som den utgår ifrån.

1.1 Problem och litteraturoversikt

Det finns en mängd utredningar och rapporter som belyser skattesystemet ur olika perspektiv. För den här granskningen är det relevant att ta en utgångspunkt i nivån av komplexitet samt vilken typ av problem komplexitet i skattesystemet kan medföra.

1.1.1 Komplexitet i skattesystemet

I början av 1990-talet genomfördes det som har kommit att kallas för århundradets skattereform. Reformen byggde på en grundläggande princip om enhetlig beskattning, dvs. att lika inkomster ska beskattas lika och att olika slag av konsumtion ska belastas med samma skattesats. Riksrevisionen påtalade 2010 att det sedan skattereformen har skett ett stort antal regelförändringar, varav flera innebär avsteg från tanken om enhetlighet. Det konstateras också att många särregler och undantag gör skattesystemet mer svåröverskådligt och kan ge upphov till avgränsningsproblem.¹

Konjunkturrådet har skrivit om komplexiteten i skattesystemet och visade 2013 att egenföretagare betraktar skattesystemet som mer komplicerat och upplever att det är svårare att deklarerat än andra privatpersoner. I rapporten konstateras också att det finns en stor brist på kunskap bland skattebetalarna om hur skattesystemet är uppbyggt.² Skatteverket gör också enkätundersökningar och den senaste företagsundersökningen genomfördes 2013. Av de tillfrågade ansåg endast 25 procent att Sverige har ett enkelt skattesystem för företag. Det är dock en förbättring jämfört med den föregående undersökningen från 2007 då motsvarande siffra var 16 procent. Enligt Skatteverkets analysenhet är det svårt att säga vad den positiva förändringen i enkäten beror på, men det hände mycket mellan 2007 och 2010.³

Ett annat sätt att mäta komplexitet är att beräkna företagens administrativa kostnader⁴ för att leva upp till lagstiftningen på skatteområdet, vilket har gjorts av Tillväxtverket.

¹ Riksrevisionen, 2010:11. *Enhetlig beskattning?*

² Konjunkturrådet, 2013. *Dags för enkla skatter!*

³ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-18. Skatteverket, 2013:3. *Företagens synpunkter på skattesystemet, skattefusket och Skatteverkets kontroll.*

⁴ Kostnader för att för att upprätta, lagra eller överföra information.

Tabell 1 Företagens administrativa kostnader, mnkr

	2006	2009	2012
Skatteområdet	6 348	6 783	6 859
Totala administrativa kostnader	96 517	93 640	89 747

Källa: Tillväxtverket

Tabellen visar att företagens administrativa kostnader till följd av regler på skatteområdet har ökat med åtta procent mellan 2006 och 2012. Samtidigt har den totala kostnaden för samtliga regelområden minskat med sju procent. I mätningarna som har genomförts efter 2012 särredovisas inte kostnaderna på skatteområdet.⁵

1.1.2 Problem till följd av komplexitet

Skatteverket framhåller att oavsett vad som är orsaken till svårigheter att göra rätt för sig i skattehänseende så kan det leda till att skattebetalaren känner sig missgynnad och upplever skattesystemet som mindre rättvist, vilket leder till ett minskat förtroende. Ett högt förtroende för skattesystemet och skatteadministrationen är avgörande för att det ska finnas en vilja bland skattebetalarna att göra rätt för sig, vilket i sin tur krävs för att hålla nere storleken på skattefelet och säkra finansieringen av den allmänna välfärden.⁶ Det bör poängteras att det idag finns ett högt förtroende för Skatteverket som enligt SOM-institutet toppar listan över Sveriges mest uppskattade myndigheter.⁷

Näringslivsföreträdare påtalar fler problem till följd av komplexitet. Organisationen Företagarna konstaterar att både komplexitet i regelverket och många förändringar skapar problem. De flesta blir inte företagare för att fylla i blanketter, vilket innebär att skatteområdet blir en källa till oro. När reglerna är komplicerade är det svårt för företagaren att veta om den har gjort rätt. Det kostar pengar att anlita en konsult och om företagaren inte kan regelverket själv går det inte att kontrollera om råden är korrekta. När reglerna förändras måste företagaren dessutom påbörja inlärningsprocessen på nytt. Svenskt Näringsliv påtalar den svårighet att veta om man har gjort rätt som uppstår vid komplicerad lagstiftning. Detta medför att företag kan känna sig tvingade att skapa ett säkerhetsavstånd till gällande regler, för att vara på den säkra sidan.⁸

⁵ Tillväxtverket, 2013. *Utvecklingen av företagens administrativa kostnader 2010–2012*. Tillväxtverket, 2015. *Utvecklingen av företagens administrativa kostnader åren 2013 och 2014*. Delrapportering av regeringsuppdraget 5.2.3.-2015-274.

⁶ Intervju vid Skatteverket, 2015-06-11. Skatteverket, 2005:1. *Rätt från början – Forskning och strategier*.

⁷ SOM-institutet, rapport nr 2015:19. *Svenska folkets bedömning av offentliga myndigheters verksamhet*.

⁸ Intervju vid Företagarna, 2015-06-05. Intervju vid Svenskt Näringsliv, 2015-05-22.

1.2 Syfte och revisionsfrågor

Granskningens övergripande syfte är att granska effektiviteten i de delar av Skatteverkets förebyggande arbete⁹ som syftar till att tydliggöra för företagen hur de ska agera för att leva upp till sina skatteåtaganden samt om regeringen har gett goda förutsättningar för det arbetet. Ett sätt för regeringen att förbättra förutsättningarna för Skatteverkets förebyggande arbete är att arbeta för minskad komplexitet i den lagstiftning som finns på skatteområdet. Baserat på granskningens syfte har följande revisionsfrågor formulerats:

- Bedriver Skatteverket sitt förebyggande arbete med att tillgodose företagets behov av vägledning på ett effektivt sätt?
- Bedriver regeringen ett aktivt och ändamålsenligt arbete i syfte att förenkla skattelagstiftningen?

I det förebyggande arbetet inkluderar vi både vägledning och strukturutveckling. Strukturutveckling handlar om att minska skattebetalarnas behov av vägledning, exempelvis genom att utveckla e-tjänster och ta fram förslag till förenklingar i skattelagstiftningen. För att precisera vad som avses med effektivitet i förhållande till Skatteverkets förebyggande arbete har vi specificerat följande delfrågor:

- Bedrivs arbetet med att utveckla e-tjänster på ett ändamålsenligt sätt?
- Har Skatteverket genom sina processer för arbetsledning och rättslig styrning minimerat risken för felaktiga svar på företagens frågor?
- Finns det en ändamålsenlig arbetsprocess inom Skatteverket för att fånga upp signaler om förenklings- och förändringsbehov och sedan vidta åtgärder?

1.3 Avgränsningar

Granskningen inriktas på det förebyggande arbetet gentemot företag. Anledningen är att det har skett ett framgångsrikt förenklingsarbete gentemot privatpersoner. Som exempel kan nämnas förifyllda uppgifter i inkomstdeklarationen och införandet av investeringssparkontot. Avgränsningen innebär att Skatteverkets servicekontor inte omfattas av granskningen, eftersom de till största del hanterar ärenden som berör privatpersoner.¹⁰ Samtidigt är det i många fall inte korrekt att göra en uppdelning i privatpersoner respektive företag. Exempelvis kan arbetsmetoder och processer inom Skatteverkets förebyggande arbete påverka både privatpersoner och företag. Därför används det bredare begreppet skattebetalarna ofta i granskningen.

⁹ Skatteverket definierar förebyggande arbete som de åtgärder som riktar sig till skattebetalarna före inlämnandet av deklarationen. Se Intervju vid Skatteverket, 2015-06-11.

¹⁰ Intervju vid Skatteverket, 2015-06-08.

En viktig del av Skatteverkets förebyggande arbete är att pröva ärenden i domstol för att få fram klargörande domar. Detta arbete har dock avgränsats bort eftersom Skatteverket nyligen, på uppdrag av regeringen, har utvärderat sin processföring.¹¹ Skatteverkets arbete med att avge rättsliga ställningstaganden och lämna förslag till lagändringar omfattas däremot av granskningen.

En annan del av Skatteverkets förebyggande arbete som har avgränsats bort är s.k. fördjupad dialog med stora företag. Det beror på att arbetssättet väcker frågor av förvaltningsrättslig karaktär som inte ryms i granskningen. Attitydpåverkan och mediestrategier är andra delar av det förebyggande arbetet som inte ingår, eftersom den verksamheten inte i första hand syftar till att förenkla och öka tydligheten för företagen.

1.4 Bedömningsgrunder

I följande avsnitt presenteras de bedömningsgrunder som granskningen utgår ifrån.

1.4.1 Normer rörande myndigheters arbetssätt och serviceskyldighet

Bestämmelserna i 1 kap. 3 § budgetlagen (2011:203) om hög effektivitet och god hushållning med resurser i statens verksamhet utgör en övergripande utgångspunkt i granskningen. Motsvarande bestämmelser för myndigheter finns även i 3 § myndighetsförordningen (2007:515).

Skatteverket har en skyldighet att tillhandahålla service. Detta framhålls i Skatteverkets regleringsbrev där det står att myndighetens information och service ska vara behovsanpassad och lättillgänglig samt att kvalificerad information ska finnas för företag och medborgare.¹²

1.4.2 Behovet av enkla och tydliga skatteregler

I diskussionen om skatters utformning brukar legitimitet och enkelhet återkomma som viktiga principer för ett välfungerande skattesystem. Vikten av, och sambandet mellan, legitimitet och enkelhet i skattereglerna framhålls exempelvis av Sven-Olof Lodin som i en artikel om kvalitetskrav för skattelagstiftning framställer legitimitet och effektivitet som överordnade kriterier för lagstiftningen. För att uppnå dessa måste skattesystemet, utifrån sina syften, utformas så enkelt som möjligt.¹³

Legitimitet och enkelhet framhölls också av riksdagen när den nyligen beslutade anta riktlinjer för skattepolitiken. Bland riktlinjerna ingår att skattesystemet ska

¹¹ Skatteverket, 2013. *Rättsavdelningens genomgång av myndighetens processer i domstol.*

¹² Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Skatteverket.

¹³ Lodin S-O (2007). *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt.

vara legitimt och rättvist och att reglerna ska vara generella och tydliga. Regelverkets legitimitet ska stärkas genom att skattereglerna ska vara möjliga att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för tillämparna. Förenklingar av skattereglerna ska ställas mot behovet att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteundandragande.¹⁴

Enkelhet återkommer i Skatteverkets regleringsbrev där det står att de eftersträvade skatte- och avgiftsintäkterna ska säkerställas på ett för samhället ekonomiskt effektivt sätt samt på ett sätt som är kostnadseffektivt och enkelt för medborgare och företag.¹⁵

1.5 Metod

Underlaget för granskningen utgörs bl.a. av intervjuer med anställda på Skatteverkets huvudkontor som är involverade i det förebyggande arbetet. Vidare har chefer i första linjen på fem av Skatteverkets regioner¹⁶ intervjuats för att ge en bild av hur verksamheten bidrar till det arbetet. Vi har även intervjuat anställda på Finansdepartementet som arbetar med regelförändringar på skatteområdet och myndighetsstyrningen av Skatteverket. Detta underlag kompletteras av dokumentstudier av riktlinjer, arbetsbeskrivningar m.m.

För att beskriva förekomsten av komplexitet i skattesystemet har vi även genomfört intervjuer med det allmänna ombudet vid Skatteverket, Skatterättsnämndens kansli, Företagarna och Svenskt Näringsliv. Vi har även gjort en genomgång av ansökningarna om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden i syfte att belysa vilka beskattningsfrågor som ger upphov till osäkerhet och som upplevs vara komplicerade. Vi har sedan gått igenom de förslag om ändringar i skattelagstiftningen som Finansdepartementet har skickat till Regelrådet, i syfte att bl.a. undersöka i vilken utsträckning de komplicerade frågor som är vanligt förekommande i förhandsbeskeden varit föremål för förenklingsförslag.

En del beskattningsfrågor är endast aktuella för vissa typer av företag och olika företag har olika förutsättningar att hantera komplicerade regler. I granskningen görs dock ingen uppdelning i olika företagskategorier. Det beror på att arbetet med att hantera komplexiteten i skattesystemet är viktigt för alla företag. Det ligger också i Skatteverkets uppdrag att ge bra stöd och vägledning oavsett vilken beskattningsfråga det handlar om och vilken storlek det är på företaget.

¹⁴ Prop. 2014/15:100, s. 104–105, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254.

¹⁵ Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Skatteverket.

¹⁶ Skatteverkets huvudkontor leder och styr verksamheten i sju skatteregioner. Varje region är uppdelad på kontor som hanterar beskattning, folkbokföring, fastighetstaxering m.m. Inom kontoren fördelas verksamheten på sektioner. Dessa sektioner leds av en sektionschef som är den första linjens chef.

2 Förekomsten av komplexitet i skattesystemet

I det här kapitlet bidrar vi till beskrivningen av komplexiteten i skattesystemet på två sätt. I syfte att ge en övergripande bild har vi låtit aktörer med insyn i skattesystemet ge sin bild av komplexiteten i skattesystemet. Vi har därtill gjort en sammanställning av de ansökningar om förhandsbesked som har kommit in till Skatterättsnämnden. Detta är en typ av undersökning som inte har gjorts tidigare och som visar var det finns en osäkerhet rörande hur olika beskattningsfrågor kommer att bedömas. Genomgången av förhandsbeskeden används också som en utgångspunkt vid granskningen av regeringens regelförenklaringsarbete som presenteras i kap. 6.

2.1 Synpunkter från aktörer med insyn i skattesystemet

I granskningen har Skatteverket, det allmänna ombudet vid Skatteverket, Skatterättsnämndens kansli, Företagarna och Svenskt Näringsliv fått frågor om hur de ser på förekomsten respektive utvecklingen av skattesystemets komplexitet.

2.1.1 Skatteverket

Skatteverket framhåller att det har blivit enklare för privatpersoner att deklarerat, men att det finns komplicerade områden på företagssidan, t.ex. där det har funnits behov av att täppa till hål i lagstiftningen som möjliggör skatteplanering.¹⁷ Skatteverket måste anpassa sig till att regelverket på skatteområdet blir mer komplicerat och försöka hantera situationen. Myndigheten arbetar därför med förenkling på två olika sätt. Dels genom att föreslå förenklingar i lagstiftningen, dels genom att hantera komplexiteten. Den senare delen handlar om att skattebetalarna ska uppleva att det är enkelt att betala skatt även om reglerna är komplicerade, exempelvis genom digitala och interaktiva tjänster.¹⁸

2.1.2 Det allmänna ombudet och Skatterättsnämndens kansli

Det allmänna ombudet som finns vid Skatteverket anser att det svenska skattesystemet har blivit extremt komplicerat. En orsak till detta är den ökade internationaliseringen. En annan är att skillnaderna mellan beskattningsnivåerna för inkomst av kapital och inkomst av tjänst har växt sedan 1990-talet. Att särskilja vad som är ka-

¹⁷ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2015-06-08.

¹⁸ Intervju vid Skatteverket, 2015-06-11.

pital respektive tjänst skapar stora problem inom 3:12-systemet och incitamentsbeskattningen. För de stora internationella koncernerna aktualiseras exempelvis regelverk rörande transfer pricing och räntesnurror som är väldigt komplicerade.¹⁹

På Skatterättsnämndens kansli är bilden att skattesystemet med tiden har blivit alltmer komplicerat. Exempel på regelverk som framhålls som komplicerade är moms-, 3:12- och ränteavdragsbegränsningsreglerna.²⁰

2.1.3 Företagarna och Svenskt Näringsliv

När vi har intervjuat näringslivsföreträdare om företagets situation ger de en blandad bild. Det anges att det blivit lättare att hitta information genom utbyggnaden av Skatteverkets webbplats samt att möjligheten till elektronisk rapportering i vissa fall har medfört förenkling. Organisationen Företagarna, som organiserar personer som driver små- och medelstora företag, poängterar dock att regelverket på skattesidan generellt är allt för komplicerat och besvärligt. Intrycket är att komplexiteten ökar trots de förenklingsambitioner som finns.²¹

Svenskt Näringsliv menar att det i Sverige och internationellt finns en utveckling där skattelagstiftningen blir alltmer otydlig. Detta är oroväckande eftersom det är mycket viktigt att det är klart och tydligt vad som gäller. Svenskt Näringsliv tror också att rapporteringskrav och administrativa kostnader kommer att öka som en följd av BEPS²² och andra internationella överenskommelser.²³

2.2 Skatterättsnämndens förhandsbesked

Genomgången som presenteras nedan omfattar samtliga beslut som tagits av Skatterättsnämnden i fråga om inkomna ansökningar om förhandsbesked under perioden 2009–2015. Både meddelade förhandsbesked och ärenden där Skatterättsnämnden beslutat att inte avge förhandsbesked ingår i undersökningen. En utförligare redovisning av undersökningen presenteras i bilaga 1.

2.2.1 De vanligaste lagarna

Sammantaget omfattar vår undersökning 1 055 ärenden. Antalet ärenden varierar en del mellan åren men det är svårt att bedöma om det finns någon trend för ärendeutvecklingen över tid.

¹⁹ Intervju med allmänna ombudet vid Skatteverket, 2016-01-21.

²⁰ Intervju vid Skatterättsnämndens kansli, 2015-06-03.

²¹ Intervju vid Företagarna, 2015-06-05.

²² OECD:s arbete mot Base Erosion and Profit Shifting.

²³ Intervju vid Svenskt Näringsliv, 2015-05-22.

Ett ärende kan omfatta flera hänvisningar till olika lagrum och i de 1 055 ärendena har vi identifierat 1 143 st. hänvisningar till skattelagar. Därtill har det i 131 fall inte varit möjligt att avgöra vilket lagrum som avses. 762 av hänvisningarna till lagrum avser inkomstskattelagen (1999:1229) och 260 avser mervärdesskattelagen (1994:200). Resterande hänvisningar avser andra lagar, främst om punktskatter.²⁴

Hänvisningarna till både inkomstskattelagen (IL) och mervärdesskattelagen (ML) avser flera kapitel i respektive lag. För de flesta kapitel är antalet hänvisningar litet, men för ett fåtal kapitel förekommer ett stort antal hänvisningar. Detta gäller i första hand 57 kap. IL med bestämmelser om hur utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansbolag ska beskattas samt 3 kap. ML med bestämmelser om undantag från mervärdesskatteplikten. Andelen hänvisningar till dessa två kapitel uppgår till ca 24 respektive 44 procent av det totala antalet hänvisningar till respektive lag. Därtill koncentreras hänvisningarna till 3, 24 och 23 kap. IL samt 7 kap. ML.²⁵

2.2.2 Vad gäller frågorna?

I det följande kommer vi att redovisa de paragrafer som hänvisningarna till de ovan nämnda kapitlen huvudsakligen avser. Syftet med detta är att lyfta fram de vanligast förekommande beskattningsfrågorna där företagen upplever en osäkerhet rörande framtida beskattningsbeslut och därför ansöker om förhandsbesked. Ett stort antal återkommande ansökningar om förhandsbesked rörande en specifik beskattningsfråga tyder på att det handlar om komplicerade eller ottydliga regler.

Ett stort antal förhandsbesked rörande en viss beskattningsfråga behöver dock inte bero på komplexitet i regelverket. Det kan också handla om ett förhållandevis enkelt regelverk där det finns stort utrymme för rättstillämparen, vilket skapar osäkerhet om hur beskattningsfrågan kommer att bedömas. Ett exempel på detta är reglerna om väsentlig anknytning som utgör merparten av hänvisningarna till 3 kap. IL. Dessa regler berör dessutom privatpersoner och kommer därför inte att inkluderas.

Av genomgången framgår inledningsvis att 159 av totalt 183 hänvisningar till 57 kap. IL i första hand avser bestämmelserna om kvalificerade andelar i fåmansbolag. Enligt bestämmelserna i 57 kap. IL ska viss del av utdelning och kapitalvinst för kvalificerade andelar hos fysiska personer beskattas som inkomst av tjänst. Bestämmelserna är ett sätt att förhindra inkomstomvandling från tjänst till kapital för personer som är aktiva i fåmansföretag. Eftersom beskattningen av kapital respektive tjänst skiljer sig åt blir det viktigt att få klargjort vad som utgör kvalificerade andelar i olika typer av transaktioner.

²⁴ Se tabell 12 i bilaga 1 för en utförligare redogörelse.

²⁵ Se tabell 14 och 15 i bilaga 1 för en utförligare redogörelse.

Tabell 2 Hänvisningar till 57 kap. IL Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Paragraf	Område	Antal
4 och 5	Bestämmelser om kvalificerade andelar i fåmansföretag	159

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Hänvisningarna till 24 kap. IL gäller i första hand reglerna för ränteavdrag och i andra hand bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Av de totalt 76 hänvisningarna till kapitlet avser merparten (nästan 62 procent) begränsningsbestämmelserna om ränteavdraget. Nästan en tredjedel (28 procent) av hänvisningarna avser bestämmelserna om näringsbetingade andelar.²⁶

Tabell 3 Hänvisningar till 24 kap. IL Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet

Paragraf	Område	Antal
10 a–f	Bestämmelser om begränsningar i ränteavdraget	47
13, 14 och 16	Bestämmelser om näringsbetingade andelar i aktiebolag och ekonomiska föreningar	21

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Hänvisningarna till 23 kap. IL gäller bestämmelserna om underprisöverlåtelser och avser i första hand 11 §. Hänvisningarna kan avse endast 11 § eller 11 § i kombination med någon eller några av 2, 3, 16 och 19 §§.

Tabell 4 Hänvisningar till 23 kap. IL Underprisöverlåtelser

Paragraf	Område	Antal
11, och 2, 3, 16, 19	Bestämmelser om beskattning vid underprisöverlåtelse	18

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Hänvisningarna till 3 kap. ML handlar främst om undantagsreglerna för tre områden. Av totalt 114 hänvisningar avser drygt 24 procent sjukvård, tandvård och social omsorg, 21 procent avser bank- och finansieringstjänstområdet och 16 procent av hänvisningarna avser bestämmelserna om undantag på fastighetsområdet.

²⁶ Hänvisningarna kan avse 13 § eller 14 § eller båda, ibland i kombination med andra paragrafer i kapitlet.

Tabell 5 Hänvisningar till 3 kap. ML Skatteplikt för omsättning, unionsinternt förvärv och import

Paragraf	Område	Antal
4, 5 och 7	Bestämmelser om undantag för sjukvård, tandvård och social omsorg (4 §), samt definition av sjukvård (5 §) och av social omsorg (7 §)	28
9	Bestämmelser om undantag för bank- och finansieringstjänster	24
2 och 3	Bestämmelser om undantag för fastighetsområdet (2 §) samt begränsningar i dessa undantagsbestämmelser (3 §)	18

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Det finns 40 st. hänvisningar till 7 kap. ML. Som framgår nedan avser de i första hand bestämmelserna om skattesats för olika varor och tjänster. Resterande hänvisningar avser bestämmelserna om skatteunderlag vid omsättning och unionsinterna förvärv.

Tabell 6 Hänvisningar till 7 kap. ML Skattesats och beskattningsunderlag

Paragraf	Område	Antal
1	Bestämmelser om momsskattesats för olika varor och tjänster	30

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Sammanfattningsvis framgår att det finns specifika problemområden i skattelagstiftningen. Frågorna till Skatterättsnämnden om inkomstskatt avser i första hand bestämmelserna om kvalificerade andelar och ränteavdragsbegränsningsreglerna. Därefter koncentreras frågorna till bestämmelserna om näringsbetingade andelar och om underprisöverlåtelser. Frågorna om mervärdesskatt avser i första hand bestämmelser om undantag respektive skattesats. Resultaten är i linje med vissa av synpunkterna från de intervjuade aktörerna med insyn i skattesystemet och hur det i skattelitteraturen påpekas att undantagen från den generella momsskatteplikten kan vara svårtolkade och ge upphov till gränsdragningsproblem.²⁷

²⁷ Se t.ex. Pahlsson R (2015). *Momsfri sjukvård. En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt*, Lustus, Uppsala; Hultqvist A (1998). *Moms och finansiella tjänster*. Svensk skattetidskrift, 1.

3 Förenkling genom e-tjänster

I detta kapitel behandlas revisionsfrågan om arbetet med e-tjänsterna har utformats på ett ändamålsenligt sätt. Underlaget utgörs främst av intervjuer med anställda på Skatteverkets kundmötesenhet samt av statistiska uppgifter om användningen av myndighetens e-tjänster och frågor till Skatteupplysningen.

3.1 Utvecklingen av nya och befintliga e-tjänster

Skatteverkets e-tjänster vänder sig till både privatpersoner och företag och det finns idag ett 40-tal olika e-tjänster tillgängliga via webbplatsen. Företag kan exempelvis registrera sig för moms via en e-tjänst eller deklarerera inkomster, moms och arbetsgivaravgifter.

Ansvar för att förvalta och utveckla e-tjänsterna ligger hos verksamhetsenheterna, vilket är i linje med Skatteverkets policy att verksamhetscheferna ska äga processen för insamling av uppgifter på sitt område. Det finns därför inte någon enskild enhet som har ett samlat ansvar för förvaltning och utveckling av e-tjänsterna.²⁸

Resurstilldelningen för e-tjänsteutveckling sker inom respektive verksamhetsområde. Det finns dock ett e-tjänstråd som har till uppgift att prioritera behovet av att utveckla e-tjänsterna. Prioriteringen är ett stöd för produktionsavdelningens ledningsgrupp vid fördelning av resurser. Större utvecklingsprojekt blir en fråga för ekonomiavdelningen och kan då ingå i utvecklingsbudgeten.²⁹ Skatteverket gör inte någon samlad uppföljning av kostnaderna för utvecklingsarbetet, och det har därför inte varit möjligt att presentera några uppgifter om kostnaderna för utveckling och förvaltning av e-tjänster.³⁰

3.1.1 Utvecklingsarbetets inriktning

Skatteverkets kundmötesenhet har det övergripande ansvaret för att ge instruktioner om hur e-tjänsterna ska utformas och ansvarar även för frågor rörande säkerhetslösningar. Instruktionerna handlar bl.a. om språk, funktionalitet, gränssnitt och om hur användarna ska involveras i utvecklingsarbetet. Instruktionerna används vid utvecklingen av de befintliga e-tjänsterna, men kundmötesenheten har även arbetat med att beskriva framtidens e-tjänster.³¹

²⁸ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

²⁹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

³⁰ E-post från Skatteverket, 2016-01-28.

³¹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

Enligt Kundmötesenhetens uppfattning har e-tjänsterna tidigare mest varit elektroniska blanketter som snarare utgick från Skatteverkets interna behov än från användarnas. Exempelvis påtalas att graden av interaktivitet i dessa e-tjänster är låg. Övriga synpunkter är svårigheten att hitta till tjänsterna, att språket kan skapa osäkerhet och att öppettiderna kan vara begränsade. Utvecklingsarbetet av e-tjänsterna beskrivs vidare som dyrt och tidskrävande bl.a. till följd av behovet att sammankoppla dem med andra befintliga system.³²

Mot bakgrund av synpunkterna på e-tjänsternas utformning har Skatteverket nu större fokus på användarens behov än tidigare och verket har tagit fram en guide för utveckling av e-tjänster som betonar användarcentrerad utveckling. I kombination med ett teambaserat utvecklingsarbete över verksamhetsgränserna ska detta förhindra att det uppstår motsättningar mellan användarnas och verkets behov.³³ I verksamhetsplanen för 2015–2017 betonas att e-tjänster ska utvecklas i nära samarbete med användarna.³⁴

Det finns enligt Skatteverket flera sätt att göra e-tjänsterna mer användarvänliga. Ett sätt är att lägga in interaktiv hjälp i tjänsten, så att användarna kan få hjälp att gå vidare om det skulle behövas. Ett annat är att utforma tjänsten så att den ger användarna bekräftelse och trygghet, vilket t.ex. handlar om individanpassad information och att det tydligt ska framgå att Skatteverket har tagit emot uppgifterna innan användarna loggar ut ur e-tjänsten.³⁵

Vid sidan av det pågående utvecklingsarbetet av e-tjänsterna har Skatteverkets analysenhet fått i uppdrag att undersöka skillnader mellan företag som använder respektive inte använder e-tjänster, exempelvis med avseende på branschtillhörighet och storlek. Avsikten är att resultaten ska kunna användas för att utforma informationsinsatser till företag som inte använder e-tjänster.³⁶

3.1.2 E-tjänster i framtiden

De framtida planerna för Skatteverkets e-tjänster för företag tar utgångspunkt i att företag sköter många uppgifter digitalt. Ambitionen är att på längre sikt göra det möjligt att utnyttja de elektroniska system som företagen använder för exempelvis bokföring, elektroniska fakturor och transaktioner för att upprätta och lämna in en deklaration. Om hela kedjan från bokföring till deklaration digitaliserades skulle det innebära stora förenklingar för företagen, som inte i samma utsträckning som privatpersoner har förtrycka uppgifter i sina deklarationer. Detta ger potential för en

³² Skatteverket, 2015. *Tjänsterna i framtiden*. Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

³³ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

³⁴ Skatteverket, 2015. *Verksamhetsplan 2015-2017 för Skatteverket*.

³⁵ Skatteverket, 2015. *Tjänsterna i framtiden*. Intervju vid Skatteverket, 2015-06-11.

³⁶ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

användaranpassning som Skatteverket inte själv uppnår genom sina e-tjänster. Bedömningen är dock att denna utveckling ligger 3–5 år framåt i tiden.³⁷

3.2 Användningen av e-tjänster

Intervjuuppgifter från Skatteverket om användningen av e-tjänster anger att ökningen av andelen användare sker långsamt och att den varierar mellan olika e-tjänster och användargrupper.³⁸ Användarstatistik från Skatteverket som presenteras i nedanstående tabell visar att användningen varierar mellan olika e-tjänster, men att det i samtliga fall har skett ökning av andelen som använder tjänsterna.

Tabell 7 Andel avlämnade deklARATIONER via e-tjänster (procent)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Inkomstdeklaration 1. Privatpersoner med näringsverksamhet	10,4	12,5	15,0	18,7	22,3	27,5	31,8
Inkomstdeklaration 2. Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl.	0,03	0,05	0,07	3,0	7,8	24,2	31,2
Preliminär inkomstdeklaration. Privatpersoner och företag	i u	i u	i u	i u	20,8	41,7	49,5
Momsdeklaration	38,1	47,8	55,3	62,8	69,2	69,6	74,4
Arbetsgivardeklaration	40,2	50,0	57,2	64,7	71,4	76,2	81,0

Källa: Skatteverket

Privatpersoner med näringsverksamhet och företag som lämnar in inkomstdeklaration 2 kan även skicka in näringsbilagor elektroniskt via ombud (redovisningsbyråer). Det är en högre andel företag som utnyttjar den här möjligheten än som skickar in sin inkomstdeklaration elektroniskt.³⁹

Det är inte obligatoriskt att använda Skatteverkets e-tjänster. Ett undantag är den tjänst som företagen använder för att begära utbetalning för ROT/RUT. Den blev obligatorisk 2015, även om det för en period fanns möjligheter till dispens. Andelen ärenden som gick via e-tjänsten ökade då från 62,6 procent 2014 till 98,1 procent under 2015.⁴⁰

Tidigare har Skatteverket satt upp mål för antalet användare av e-tjänster, men idag styr myndigheten annorlunda. Den följer upp hur stor andel som använder e-tjänsterna och sätter tilltro till att ökad användarvänlighet kommer att öka den andelen.⁴¹

³⁷ Intervju vid Skatteverket, 2015-06-11. E-post från Skatteverket, 2016-05-10.

³⁸ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2015-06-08. Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

³⁹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

⁴⁰ E-post från Skatteverket, 2016-02-04.

⁴¹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

Skatteverket förespråkar i normalfallet inte obligatoriska e-tjänster, det ska vara möjligt att exempelvis deklarerar via en pappersblankett så länge det finns ett sådant behov. Myndigheten anser dock att det kan fungera i vissa fall att göra elektronisk användning obligatorisk, framförallt när det gäller företag (exempelvis ROT/RUT). Skatteverket anser också att det behövs mer offensiva åtgärder för att öka anslutningstakten till den myndighetsgemensamma tjänsten Mina meddelanden.⁴²

3.3 Trycket på Skatteupplysningen

Ett av syftena med utvecklingen av e-tjänster är att minska belastningen på andra delar av Skatteverket.⁴³ Det framgår dock av Skatteverkets årsredovisningar att antalet besvarade telefonsamtal i Skatteupplysningen inte har minskat de senaste åren. Under 2015 besvarades närmare 4,2 miljoner samtal.⁴⁴ Antalet besvarade telefonsamtal och antalet frågor via e-post rörande företag presenteras i nedanstående tabell.

Tabell 8 Antal besvarade frågor via e-post och besvarade telefonsamtal rörande företag 2011–2015

	2011	2012	2013	2014	2015
E-post	i u	90 103	91 660	81 824	100 898
Telefonsamtal	1 200 562	1 278 253	1 098 479	1 162 500	1 129 806

Källa: Skatteverket

Antalet besvarade telefonsamtal och mängden besvarad e-post varierar mellan åren och det inte förefaller ha skett någon trendmässig minskning av samtal och e-post över tid.

3.3.1 Varför minskar inte kundflödet till Skatteupplysningen?

Från kundmötesenhetens sida framhålls att det kan finnas ett samband mellan kvalitet och behovsanpassning av e-tjänsterna och antalet samtal till Skatteupplysningen.⁴⁵ Kunderna vänder sig ibland till Skatteupplysningen eftersom de misslyckats med att inhämta informationen på webbplatsen eller att klara av sitt ärende genom att använda en e-tjänst. Skatteupplysningens erfarenheter ses därför som ett ingångsvärde i utvecklingsarbetet med e-tjänster.⁴⁶ Skatteverket medverkar också i

⁴² Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2015-06-08. E-post från Skatteverket, 2016-05-04.

⁴³ Skatteverket, 2015. *Verksamhetsplan 2015-2017 för Skatteverket*, s. 11.

⁴⁴ Skatteverket, 2016. *Årsredovisning 2015*. s. 102.

⁴⁵ Skatteverket, 2015. *Tjänsterna i framtiden*, s. 2.

⁴⁶ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

ett projekt om onödig efterfrågan⁴⁷ tillsammans med forskare från Karlstads universitet. Slutrapporten kommer att användas i det fortsatta arbetet på Skatteverket.⁴⁸

Andra faktorer än e-tjänsternas kvalitet kan påverka antalet samtal och mängden e-post till Skatteupplysningen. En möjlig förklaring som framförts under intervjuerna med Skatteverket är att det tillkommit nya frågor, exempelvis till följd av ROT/RUT och nya tidpunkter för momsdeklarationer.⁴⁹

3.4 Granskningsresultat

Skatteverket framhåller att en viktig del i deras arbete med att förenkla för företagen är utvecklingen av e-tjänster. Det här kapitlet har därför undersökt om arbetet med dessa tjänster har utformats på ett ändamålsenligt sätt. Skatteverket har som mål att genom en förbättrad webbplats och förbättrade e-tjänster minska belastningen på andra delar av verket. Under granskningen har det dock framkommit att belastningen på Skatteupplysningen som härrör från företag inte förefaller ha minskat.

Det är svårt att ge en samlad bild av användningen av e-tjänsterna. Vid intervjuer har det framhållits att användningen av e-tjänsterna inte ökar i önskvärd takt. De e-tjänster som presenterades i tabell 7 uppvisar visserligen en ökad användning, men med stora skillnader i nivån på användningen för olika e-tjänster.

En kritik som har framförts är att arbetet med att utveckla e-tjänsterna är dyrt och tidskrävande samt att det tidigare har funnits en brist på användarperspektiv. Idag finns dock ett betydligt större fokus på användarnas behov vid utvecklingen av e-tjänsterna. Det uppdrag som har getts till analysenheten rörande företag som inte använder e-tjänster samt deltagandet i projektet om onödig efterfrågan kommer att ge ytterligare kunskap om hur e-tjänsterna kan förbättras.

Bristen på användarfokus när de befintliga e-tjänsterna togs fram kan vara en förklaring till att trycket på Skatteupplysningen inte har minskat. Samtidigt går det inte att utesluta att samtalen hade varit ännu fler om e-tjänsterna inte funnits. Sammantaget är därför vår bedömning att det sker ett ändamålsenligt arbete med utvecklingen av e-tjänster, även om det hittills inte har lyckats minska trycket på Skatteupplysningen.

⁴⁷ Med begreppet onödig efterfrågan avses förfrågningar där kunderna har försökt att tillgodogöra sig informationen via webbplatsen eller andra tjänster utan att lyckas.

⁴⁸ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-15.

⁴⁹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-20.

4 Förutsättningar för korrekta svar

I detta kapitel behandlas revisionsfrågan om Skatteverket har minimerat risken för felaktiga svar på företagens frågor. Att säkerställa att skattebetalare som vänder sig till Skatteverket får korrekta svar på sina frågor och ett bra bemötande är av stor vikt för förtroendet och påverkar hur stort problem som komplicerade skattefrågor uppfattas vara för företagen. I granskningen har vi tagit del av de riktlinjer som finns inom Skatteverket rörande kvalitetssäkring och kompetensplanering. Vi har även intervjuat sektionschefer och personalstrateger från fem av Skatteverkets sju regioner för att diskutera deras arbete med den här typen av frågor. Frågan om tillgången på rättsligt stöd och rättslig styrning har också diskuterats.

4.1 Kvalitetssäkring

Skatteverkets arbete med kvalitetssäkring⁵⁰ handlar inte bara om att ge korrekta svar på skattebetalarnas frågor utan innefattar en mängd kvalitetsaspekter. Ansvaret för kvalitetssäkringen ligger hos sektionscheferna (första linjens chefer), som tidigare i stor utsträckning själva valde tillvägagångssätt. Följden av detta blev att kvalitetssäkringen utfördes på olika sätt både inom och mellan regionerna. För att få en fullständig bild av vilken kvalitet som uppnås i verksamheten har Skatteverket infört en ny modell för kvalitetssäkring.⁵¹

4.1.1 En ny modell för kvalitetssäkring

Den nya modellen för kvalitetssäkring började användas inom hela myndigheten den 1 januari 2016 och ska tillämpas inom samtliga verksamhetsområden. Modellen innefattar tre huvudmoment. Introduktion av medarbetare som är nyanställda eller har fått nya arbetsuppgifter, säkerställande av att bestämmelserna som gäller särskilt kvalificerade beslutsfattare (SKB)⁵² efterlevs och kvalitetssäkring av ärenden i närtid. Det sistnämnda momentet utgör den största förändringen.⁵³

Med den nya modellen sker kvalitetssäkringen av ärenden på ett mer systematiskt sätt. Det ska nu göras ett slumpmässigt urval av ärenden från varje medarbetare. Hälften av medarbetarnas arbete ska kvalitetssäkras under tertiäl ett och den andra

⁵⁰ Med begreppet kvalitetssäkring avser Skatteverket det förebyggande och förberedande arbetet och stödet i den löpande verksamheten, inkl. de uppföljningar första linjens chef gör, för att säkerställa en enhetlig tillämpning av styrning och ett bra bemötande av medborgare och företag.

⁵¹ Skatteverket, 2015. *En gemensam modell för kvalitetssäkring inom Skatteverket*.

⁵² I samband med att skatteförarandelagen (2011:1244) trädde ikraft 2012 infördes ett system där omprövningsbeslut ska fattas av en erfaren och kvalificerad tjänsteman som inte tidigare har prövat frågan, en s.k. särskilt kvalificerad beslutsfattare (SKB). En SKB ska ha goda materiella kunskaper och förmåga att förklara för andra och återkoppla brister. Se Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18.

⁵³ Skatteverket, 2015. *En gemensam modell för kvalitetssäkring inom Skatteverket*.

hälftens under tertial två. För varje ärende bedöms om kvaliteten är god, tillfredsställande eller inte tillfredsställande. Kvalitetsbedömningarna sammanställs kvantitativt och ligger till grund för en sektionsrapport, en kontors-/enhetsrapport och en regionrapport för varje verksamhetsområde. På huvudkontoret används informationen om de brister som noterats inom regionerna för att ge en samlad bild av kvaliteten i årsredovisningen och för att avgöra om åtgärder behöver vidtas på riksnivå. Merparten av de brister som identifieras kommer dock tas om hand på lägre nivåer inom myndigheten.⁵⁴

Sektionscheferna kan inte delegera kvalitetssäkringen till någon annan, men det kan uppstå situationer där chefen inte har möjlighet att kvalitetssäkra det materiella innehållet i ett komplicerat ärende. I en sådan situation får sektionschefen ta stöd av en medarbetare med särskild kompetens inom det materiella området, exempelvis en SKB. En SKB ska dock inte hjälpa till med ärenden där den själv varit delaktig och sektionschefen ska i möjligaste mån välja en SKB från en annan sektion.⁵⁵

4.1.2 Kvalitetssäkring inom Skatteupplysningen

I likhet med andra verksamhetsområden ska Skatteupplysningen tillämpa den nya modellen för kvalitetssäkring. Eftersom den huvudsakliga arbetsuppgiften är att svara på frågor är det dessa kontakter med skattebetalarna som ska kvalitetssäkras, vilket görs genom att sektionscheferna medlyssnar på ett urval av telefonsamtal. Det ingår också att läsa svar som har skickats via e-post.⁵⁶

Inom Skatteupplysningens kvalitetssäkring är bemötande viktigt, vilket handlar om faktorer som ton, attityd och förhållningssätt. Men det materiella innehållet i samtalet, dvs. att frågeställaren får ett korrekt svar, bedöms också. En utmaning för sektionscheferna inom Skatteupplysningen är att samtalen handlar om frågor inom en mängd olika områden. Det kan vara svårt för en chef att ha tillräckliga kunskaper inom alla områden för att kunna bedöma om det har getts ett korrekt svar. Detta gäller särskilt för chefer som är nya inom Skatteupplysningen och om de inte har en bakgrund inom Skatteverket. Vid många sektioner inom Skatteupplysningen uppstår därför ett behov av att ta hjälp av medarbetare vid kvalitetssäkringen.⁵⁷

4.1.3 Kvalitetssäkring inom ärendeflöden och insatser

Skatteupplysningen besvarar i princip bara allmänna frågor. När det kommer in en fråga kopplad till ett specifikt ärende ska den istället besvaras inom den handlägg-

⁵⁴ Skatteverket, 2015. *En gemensam modell för kvalitetssäkring inom Skatteverket.*

⁵⁵ Skatteverket, 2015. *En gemensam modell för kvalitetssäkring inom Skatteverket.*

⁵⁶ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-01-27.

⁵⁷ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-01-27. Intervju vid Skatteverket, 2016-02-19.

gande verksamheten. Under vissa perioder på året då belastningen på Skatteupplysningen är hög hjälper handläggarna på beskattningskontoren även till med att besvara samtal som skulle ha gått till Skatteupplysningen, detta kallas för kontorsstödet.⁵⁸

Under granskningen har tio chefer vars sektioner arbetar med ärendeflöden⁵⁹ och insatser⁶⁰ intervjuats. De flesta av sektionerna är anslutna till ett gruppnummer för en viss typ av ärendanknutna frågor. Det normala är att nästan alla handläggare, utom de helt nyanställda, är anslutna och att gruppnumret bemannas utifrån ett schema så att handläggarna vet när de måste vara tillgängliga. En sektionschef beskrev besvarandet av frågor som en naturlig del av vardagen samt att många medarbetare ser det som en fördel att ha kontakt med företag och få veta vad de har för typ av frågor. Däremot kan kontorsstödet vara mindre populärt eftersom det då blir en större mängd samtal.⁶¹

Vid intervjuerna framkom att telefonsamtal som handläggarna tar emot inte inkluderas i kvalitetssäkringen. En anledning är att få handläggare har detta som huvudsaklig arbetsuppgift. Av fem besökta regioner är det dessutom bara på mittregionen som det är tekniskt möjligt att medlyssna. Flera av sektionscheferna på de andra regionerna tycker dock att det vore positivt att ha den möjligheten, dels eftersom bemötande är en viktig del av kvalitetssäkringen, dels i utbildningssyfte. Flera sektionschefer beskriver att de istället bildar sig en uppfattning om handläggarnas bemötande genom att överhöra samtal i kontorslandskap och korridorer. Vid kvalitetssäkringen av ärenden inkluderas dock bemötandet i den skriftliga kommunikationen.⁶²

Sektionscheferna har tillfrågats om vad de anser om den nya kvalitetssäkringsmodellen. Det har då framförts vissa farhågor, exempelvis att uppföljningen kommer ta mer tid och att det slumpvisa urvalet kan medföra att mindre vanliga, men ändå viktiga, typer av ärenden sällan kommer granskas.⁶³ Det samlade intrycket är dock

⁵⁸ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2015-06-08. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-11.

⁵⁹ Allt som kan kopplas till processen där en handling kommer in till Skatteverket och så småningom leder fram till ett beslut, besked eller svar fördelas på fyra ärendeflöden (moms, inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och företagsregistrering). Det kan sägas att de uppgifter som måste utföras ligger inom ärendeflödena, men det sker också en del urvalsbaserade kontroller. Se Intervju vid Skatteverket, 2016-01-27.

⁶⁰ Insatserna hanterar ärenden som utförs på Skatteverkets eget initiativ, huvudsakligen kontroll. Arbetet utförs på regionerna, men varje insats har en uppdragsgivare på huvudkontoret. Ärendemängderna är betydligt mindre inom insatserna än inom ärendeflödena. Se Intervju vid Skatteverket, 2016-01-14.

⁶¹ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-18.

⁶² Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-23. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-11. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-11. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-24. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18.

⁶³ Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-23.

att sektionscheferna ser positivt på den nya modellen, bl.a. eftersom den gör kvalitetssäkringen mer enhetlig och strukturerad.

4.2 Kompetensfrågor

Ett framgångsrikt arbete med att bevara och utveckla kompetensen inom beskattningsverksamheten är av stor betydelse för att minimera risken för att skattebetalarna får felaktiga svar. Även här har det införts ett nytt arbetssätt.

4.2.1 En ny modell för kompetensplanering

Skatteverket har nyligen infört en ny modell för kompetensplanering som samtliga regioner ska utgå ifrån. Modellen bygger på följande fyra frågor.⁶⁴

- Vilket är vårt uppdrag, idag och imorgon?
- Vilken kompetens behöver vi?
- Vilken kompetens har vi i dag?
- Vad ska vi utveckla och hur ska det gå till?

Sektionscheferna för en dialog med sina medarbetare om de här frågorna och där- efter sker en uppsummering till kontorsnivå. Tanken med modellen är att den ska vara enkel och transparent samt att involverandet av medarbetarna ska säkerställa att alla behov kommer upp på bordet. Regionerna arbetar på olika sätt med modellen, exempelvis när det gäller kontorens möjlighet att välja när och hur kompetensplaneringen ska utföras.⁶⁵

4.2.2 Kompetensfrågor inom Skatteupplysningen

Skatteupplysningens verksamhet är speciell ur kompetenssynpunkt eftersom dessa sektioner ska ha kapacitet att besvara frågor inom ett stort antal olika områden. Den första linjen, vars personal tar emot samtalen, är uppdelad i tre huvudområden – personbeskattning, företagsbeskattning och folkbokföring. Varje huvudområde är uppdelat i delområden. Inom företagsbeskattning finns exempelvis skogsfrågor, internationella frågor och aktiebolagsfrågor. För att få ta emot samtal rörande ett visst delområde krävs att personalen har genomgått ett utbildningspaket för området samt att en handledare i början har medlyssnat på samtal.⁶⁶

När det inkommer en fråga som är för svår att besvara för personen i första linjen tillfrågas antingen en kollega eller kompetensstödet (den andra linjen). I kompetensstödet sitter ca 40 personer med mer utvecklade materiella kunskaper. De som

⁶⁴ Skatteverket, 2013, *Kompetensplanering –Handledning för chefer*.

⁶⁵ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-23.

⁶⁶ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-15. Intervju vid Skatteverket, 2016-02-19.

sitter i kompetensstödet ska utöver att hjälpa första linjen fånga upp vanligt förekommande frågor där det kan vara lämpligt att ge information till första linjen.⁶⁷

Skatteupplysningen besvarar även frågor som inkommer via e-post. Det är dock ett begränsat antal personer som arbetar med detta och de genomgår tester för att kontrollera att de kan leva upp till kvalitetskraven.⁶⁸

4.2.3 En kartläggning av moms kompetensen i Stockholmsregionen

Som beskrevs ovan utgår kompetensplaneringen från sektionerna och aggregeras uppåt. I vissa situationer kan det dock vara motiverat att göra andra typer av kompetenskartläggningar. En sådan genomfördes 2014 på Stockholmsregionen för att skapa en bild av regionens moms kompetens. Kartläggningen avsåg hela regionen och en enkät skickades till redovisningsbyråer och Svenskt Näringsliv. Stockholmsregionen anger dock att så här omfattande kartläggningar är ovanliga och att beslutet att genomföra kartläggningen togs före den nya modellen för kompetensplanering hade tagits i bruk.⁶⁹

Momskartläggningens sammanfattande bedömning var att det inom regionen fanns tydliga brister i kompetensnivån och att det fanns behov av en högre moms kompetens, både inom det materiella området och avseende utredningsmetodiken. Situationen ansågs huvudsakligen bero på en stor personalomsättning bland momshandläggarna. Av de handläggare som besvarade enkäten bestod drygt hälften av handläggare med mindre än två års erfarenhet av kvalificerat momsarbete.⁷⁰

Kartläggningen visade även att den rättsliga styrningen haft svårt att nå ut till regionens momshandläggare, vilket lett till att den rättsliga tillämpningen inte alltid varit enhetlig och likformig. En orsak var att de rättsliga kontaktpersoner (RKP) som fanns utplacerade på kontoren avskaffades i samband med att regionernas rättsenheter togs bort den 1 januari 2009. Den nuvarande lösningen där frågor skickas elektroniskt till rättsavdelningen, via ett system kallat PärLAN, angavs ofta ta lång tid och inte möjliggöra diskussion och utveckling i någon större omfattning.⁷¹

⁶⁷ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-15. Intervju med Skatteverket, 2016-02-19.

⁶⁸ Intervju vid Skatteverket, 2016-02-19.

⁶⁹ Intervju vid Skatteverket, 2016-04-04. Skatteverket, 2014. *Momskompetensen – Utredning av behovet att öka momskompetensen i Stockholmsregionen*.

⁷⁰ Skatteverket, 2014. *Momskompetensen – Utredning av behovet att öka momskompetensen i Stockholmsregionen*.

⁷¹ Skatteverket, 2014. *Momskompetensen – Utredning av behovet att öka momskompetensen i Stockholmsregionen*. E-post från Skatteverket, 2016-06-01.

Efter kompetenskartläggningen har Stockholmsregionen genomfört åtgärder för att höja momskompetensen och regionen bedömer att momskompetensen har förbättrats sedan kartläggningen. Ett tecken på det är att de ärenden som har kvalitetssäkrats inom ramen för den nya kvalitetssäkringsmodellen har uppvisat hög kvalitet.⁷²

4.2.4 Kompetensfrågor inom insatser och ärendeflöden

Vid våra intervjuer på regionerna har sektionscheferna i flera fall poängterat att inslaget av teambaserat arbetssätt har ökat, vilket beskrivs i mycket positiva ordalag. Teamen har regelbundna möten där medarbetarna hjälper varandra med både metod- och sakfrågor. Detta är dels ett sätt att sprida kompetens, dels minskar det stressen och medför att ärenden slutförs snabbare. Medarbetarna peppar varandra inom gruppen och det finns ett team att vända sig till vid behov av hjälp, istället för att exempelvis behöva vänta på en handledare.⁷³

Mot bakgrund av Stockholmsregionens kompetenskartläggning har vi frågat om det genomförts liknande kartläggningar på de andra regionerna, varpå bilden av att detta är ovanligt har bekräftats. Det enda ytterligare exemplet vi har stött på är att mittregionen genomfört en kartläggning rörande internationella frågor. Däremot är det mer vanligt förekommande att regionledningen på andra sätt identifierar områden där det finns kompetensbrister som behöver åtgärdas. Inom mittregionen, östra regionen och södra regionen påtalas exempelvis att de har sett ett behov av att öka kompetensen rörande frågor kopplade till arbetsgivaravgifter.⁷⁴

4.2.5 Rekryteringsmöjligheter

Eftersom personalomsättningen lyftes fram som ett problem i momskartläggningen har detta diskuterats vid våra regionbesök. Det framgick då att situationen kan skilja sig mycket mellan olika orter. På större orter är det ofta högre omsättning, medan det på mindre orter kan vara väldigt få som slutar. Det finns exempel på fall där det kan uppstå problem till följd av bristande rotation när personalen sitter kvar.⁷⁵

Generellt beskrivs personalomsättningen som normal, utan några större problem att rekrytera. Ett undantag är dock rekryteringen av sektionschefer, vilket de flesta av regionerna beskriver som svårt i många fall. Det finns olika förklaringar till att handläggare inte vill bli chefer, exempelvis att de först vill skapa sig en specialistroll och att det kan finnas ont om relevanta alternativ när chefsförordnandet går ut.

⁷² Intervju vid Skatteverket, 2016-04-04.

⁷³ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-24. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-24.

⁷⁴ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-23. Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-24.

⁷⁵ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18.

Mittregionen är den enda region som anger att de inte har svårt att rekrytera sektionschefer. Regionen hade den typen av problem för fem år sedan, men har sedan dess arbetat med att göra chefsrollen mer tydlig och attraktiv.⁷⁶

Regionerna arbetar på olika sätt med svårigheterna att rekrytera sektionschefer. Men det sker också samarbeten, exempelvis har mittregionen och östra regionen tidigare samarbetat med ett utvecklingsprogram för att identifiera chefskandidater. Det finns också ett HR-nätverk där regionernas personalstrategier diskuterar bl.a. arbetssätt och strategier för att hantera chefsförsörjningen.⁷⁷

4.3 Rättsligt stöd och rättslig styrning

Storleken på Skatteverkets organisation och komplexiteten i skattelagstiftningen ställer stora krav på utformningen av stöd och styrning gällande rättsliga frågor. Detta är en viktig del av arbetet för att minska risken för felaktiga svar på frågor från företagen.

4.3.1 Rättsligt stöd till verksamheten

Mot bakgrund av att avskaffandet av de rättsliga kontaktpersonerna (RKP) lyftes fram som ett stort problem i Stockholmsregionens moms kartläggning har vi diskuterat tillgången till rättsligt stöd med de intervjuade sektionscheferna. Det framfördes då att RKP var en väldigt uppskattad funktion och att det varit en omställning att anpassa sig till avsaknaden av dem.⁷⁸ Samtidigt anger nästan alla sektionschefer att det finns andra materiellt kunniga personer på kontoren som det går att fråga, exempelvis SKB:er.

När en fråga inte går att besvara med stöd från kollegorna är nästa steg att skicka den till rättsavdelningen via ärendehanteringssystemet Pärlan. Frågor och svar i Pärlan publiceras inte någonstans, utan kontakten sker bara mellan rättsavdelningen och frågeställaren. Detta beror enligt rättsavdelningen på att det finns en risk för felaktiga beslut om svar som avser unika fall tillämpas generellt. Svar som är av generell karaktär förs dock in som förtydliganden i den rättsliga vägledningen. Ett annat skäl är att Pärlan innehåller de diskussioner som skett mellan frågeställaren och rättsavdelningen. Det kan i dagsläget vara svårt att skilja på vad som är svar respektive diskussion.⁷⁹

⁷⁶ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-23. Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-24.

⁷⁷ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-02-23. E-post från Skatteverket, 2016-03-18.

⁷⁸ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-11. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-11.

⁷⁹ E-post från Skatteverket, 2016-04-11. E-post från Skatteverket, 2016-05-04.

Vid intervjuerna framgick dock att det inom verksamheten finns ett behov av att dela med sig av svaren som kommer via PärLAN. Ungefär hälften av sektionscheferna beskriver att de sprider svaren inom sektionen eller på kontoret. En förklaring till detta är viljan att undvika att samma fråga ställs flera gånger. Ett par sektionschefer poängterar att handläggarna har förmåga att bedöma om ett svar är tillämpligt, på samma sätt som handläggarna kan bedöma om ett rättsligt ställningstagande är tillämpligt i ett specifikt fall. Endast en sektionschef sade sig vara försiktig med att dela med sig av svaren eftersom det handlar om unika fall.⁸⁰

En annan vanligt förekommande synpunkt är att det finns problem med svarstiderna. Sju av de tio sektionscheferna anger att de har fall på sin sektion där det tar för lång tid att få svar från rättsavdelningen. Det finns exempel på att svaren dröjer månader, vilket leder till att ärenden blir liggande i väntan på svar och att skattebetalare hör av sig och undrar varför de inte får besked. Rättsavdelningens målsättning är att alla som har skickat en fråga inom loppet av några dagar ska få veta vem som har omhändertagit den. Om sedan själva svaret dröjer mer än 14 dagar ska det ske en dialog med frågeställaren om huruvida ett dröjsmål kan skapa problem. Svarstiderna varierar mycket beroende på vilken typ av beskattningsfråga det handlar om och det går därför inte att säga vad som är en normal svarstid. En uppföljning som nyligen gjordes avseende moms visade att 35 procent av frågorna besvarades inom en till fem dagar och ytterligare 28 procent besvarades inom sex till tio dagar.⁸¹

Inom rättsavdelningen finns det ca 20 grupper som svarar på frågor inom olika områden och de hanterar 25 000 till 30 000 frågor från regionerna årligen. Det ligger ett ansvar på respektive grupp att reagera om samma fråga kommer in många gånger. I så fall kan det vara en signal om att det behövs någon typ av komplettering i den rättsliga vägledningen. Ibland kan också enskilda chefer beställa genomgångar av innehållet i frågorna, men det sker inte något systematiskt arbete med att följa upp innehållet i frågorna som kommer via PärLAN.⁸²

Rättsavdelningen har själv konstaterat att det finns problem med det verksamhetsnära stödet. Det har exempelvis kommit synpunkter från regionerna om att avståndet till rättsavdelningen har ökat sedan RKP togs bort. Ett annat problem är att vissa frågor som ställs via PärLAN är av för enkel karaktär, dvs. frågor som hade gått att finna svar på i den rättsliga vägledningen som finns på internet eller i intranätet. En förklaring till det kan vara att handläggarna inte hittar tillräckligt bra stöd inom regionen. Mot bakgrund av problemen har rättsavdelningen genomfört en översyn av hur det verksamhetsnära stödet kan utvecklas. Där föreslås att det ska inrättas en

⁸⁰ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-24.

⁸¹ Intervju vid Skatteverket, 2016-02-16. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-23. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18. E-post från Skatteverket, 2016-04-11.

⁸² Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-28. E-post från Skatteverket, 2016-05-04.

gemensam modell för stöd i handläggarnas närmiljö och en struktur med rättsliga representanter från regionerna som för dialog och diskussioner på rättsliga forum. I juni 2016 beslutades att dessa förslag ska implementeras under hösten 2016. Det har också inletts ett arbete för att förbättra hur informationsspridningen från rättsavdelningen sker.⁸³

4.3.2 Rättsliga ställningstaganden

Vid frågor av rättslig karaktär där det finns risk att Skatteverkets handläggare gör olika bedömningar tar rättsavdelningen fram s.k. rättsliga ställningstaganden. Det huvudsakliga syftet är att skapa enhetlighet i Skatteverkets rättstillämpning, men myndigheten har också beslutat att ställningstagandena ska offentliggöras för att öka transparensen och bidra till att minska mängden fel. Enligt skrivanvisningarna för ställningstaganden ska det framgå att detta är Skatteverkets åsikt, och inte en del av regelverket på skatteområdet.⁸⁴ Detta är viktigt med tanke på att de rättsliga ställningstagandena i juridisk mening kan likställas med ett allmänt råd.⁸⁵

Arbetet med att skriva ett ställningstagande utförs av en jurist på rättsavdelningen, med stöd från en arbetsgrupp med sakkunskap på området, och sedan är det sektionschefen som är beslutande. Detta är en enklare beslutsprocess jämfört med allmänna råd och föreskrifter där generaldirektören tar beslutet. En annan skillnad gentemot allmänna råd och föreskrifter är att dessa i princip alltid måste skickas ut på remiss, ett krav som inte finns för ställningstaganden. Det händer dock att även ställningstaganden går ut på remiss när det går att identifiera en lämplig krets med intressenter.⁸⁶

Under 2015 publicerades 104 ställningstaganden, vilket är en ökning jämfört med 2014 och 2013 då antalen var 84 respektive 76. Framtagandet av ställningstaganden är föremål för en hård prioritering som bygger på hur många som påverkas och vad som får störst genomslag. Hur mycket tid som finns för att arbeta med ställningstaganden påverkas också av hur mycket rättsligt stöd som efterfrågas av verksamheten.⁸⁷

4.3.3 Övriga verktyg för rättsligt stöd

Rättsavdelningen arbetar även på andra sätt med stöd och styrning. Avdelningen är exempelvis involverad vid planeringen av nya insatser och ärendeflöden. Vidare får

⁸³ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-28. E-post från Skatteverket, 2016-08-28. Skatteverket, 2016. *Verksamhetsnära stöd*.

⁸⁴ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-28.

⁸⁵ Pahlsson R. (2006). *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*. Skattenytt, s. 401 ff.

⁸⁶ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-28.

⁸⁷ Skatteverket, 2016. *Årsredovisning 2015*. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-28.

varje insats och ärendeflöde en kontaktperson på rättsavdelningen. Rättsavdelningen sakgranskar också blanketter, information, broschyrer m.m.⁸⁸

Ytterligare en viktig del i det rättsliga stödet till verksamheten är den nya webbplatsen kallad "Rättslig vägledning" som färdigställdes under 2015, där all rättslig information finns samlad. Tidigare tillhandahöll Skatteverket sin rättsliga information i ett 20-tal handböcker, vilka snabbt blev inaktuella till följd av nya ställningstaganden och förändrade regelverk. Den nya webbplatsen är tillgänglig för allmänheten och den har enligt Skatteverket gjort det lättare att exempelvis hitta rätt ställningstagande.⁸⁹

4.4 Granskningsresultat

Frågan som det här kapitlet avsåg att besvara var om Skatteverket har minimerat risken för felaktiga svar på företagens frågor. Det kan till att börja med konstateras att det finns en rad betydelsefulla delar i det här arbetet. När det gäller kvalitetssäkring så har Skatteverket precis infört en ny modell som skapar en mer strukturerad process och som möjliggör aggregering av resultaten för hela myndigheten. Vår bild är att det finns en positiv syn på den här förändringen i verksamheten, även om det finns en viss osäkerhet kopplad till att det är en ny modell.

Mot bakgrund av vår revisionsfråga är kvalitetssäkringen av svar på frågor extra intressant. Eftersom detta är Skatteupplysningens huvudsakliga arbetsuppgift har den utformat sin kvalitetssäkring efter det och använder medlyssning. De frågor som besvaras av handläggarna inom insatser och ärendeflöden blir dock inte föremål för kvalitetssäkring. Flera sektionschefer påtalar att de ändå får en uppfattning om medarbetarnas bemötande genom att överhöra samtal. Den metoden ger dock inte någon uppfattning om huruvida frågeställaren får sitt informationsbehov tillgodosett. Även om övrig kvalitetssäkring bidrar till att säkerställa att handläggarna är kunniga inom sitt område så är förmågan att på ett pedagogiskt sätt förklara komplicerade regler över telefon en annan typ av färdighet. Det finns således en risk att sektionscheferna missar en relevant del i sin återkoppling till medarbetarna rörande kvalitet.

De allvarliga problem som lyftes fram i Stockholmsregionens kartläggning av moms kompetensen illustrerar dels att momsen är ett svårhanterat område, dels vikten av att göra kontinuerliga bedömningar av kompetensbehoven. Vi har mött en positiv syn på den nya modellen för kompetensplanering ute i verksamheten och det finns helt klart fördelar med det sättet att arbeta. Detta utesluter dock inte att det

⁸⁸ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-28.

⁸⁹ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-26.

kan uppstå behov av större kartläggningar inom specifika områden. Stockholmsregionens kartläggning kan ses som ett bra exempel på hur en sådan kartläggning kan utformas.

En viktig fråga ur kompetenssynpunkt är svårigheten att rekrytera sektionschefer i flera regioner. Det är ett betydande problem, bl.a. med tanke på det stora ansvar som ligger på sektionscheferna vid kvalitetssäkring och kompetensplanering.

Det är tillgången till rättsligt stöd som har föranlett mest diskussioner vid besöken på regionerna. Vår bild är att verksamheten har anpassat sig till borttagandet av RKP genom att handläggarna hittat andra vägar för att diskutera komplicerade frågor. Däremot upplevs det som ett problem att svaren från PärLAN inte tillgängliggörs för fler personer än frågeställaren och att det förekommer fall med långa svarstider. På flera sektioner sprids svaren för att undvika att samma fråga ställs flera gånger. Från rättsavdelningen påtalas däremot att svar som avser unika fall inte är avsedda för spridning, men att svar av generell karaktär införs i den rättsliga vägledningen. Rättsavdelningen anser även att en del inkommande frågor är av för enkel karaktär.

Snabb och effektiv kommunikation mellan rättsavdelningen och den handläggande verksamheten är viktig för att säkerställa kvaliteten i de besked som ges till skattebetalarna och för att minimera väntetiden. Det är också viktigt för att frigöra tid till arbetet med ställningstaganden. Det är därför positivt att det pågår ett arbete med att förbättra det verksamhetsnära stödet samt att förbättra hur informationsspridningen från rättsavdelningen sker.

Den samlade bilden är att Skatteverket har väl utformade processer för att minimera risken för felaktiga svar på frågor. Men att det finns en förbättringspotential när det gäller möjligheterna till medlyssning och inom delar av det rättsliga stödet.

5 Signaler om förändringsbehov

I detta kapitel behandlas den revisionsfråga som handlar om huruvida Skatteverket har en ändamålsenlig arbetsprocess för att fånga upp signaler om förenklings- och förändringsbehov och sedan vidta åtgärder.⁹⁰ Att det finns en process för att tillvarata idéer som uppstår i verksamheten är viktigt för att det förebyggande arbetet ska fungera effektivt. Vi har genomfört intervjuer inom olika delar av Skatteverket för att belysa hur signaler hanteras och vilka typer av åtgärder som vidtas till följd av dem.

5.1 Tänkbara åtgärder

Beroende på vilken typ av signaler det handlar om kan Skatteverket vidta olika typer av åtgärder. Exempel på åtgärder är att utveckla e-tjänster eller att ta fram rättsliga ställningstaganden. Nedan beskrivs ett par andra vanligt förekommande åtgärder.

5.1.1 Information och vägledning

Om det uppmärksammas att ett fel är vanligt förekommande kan det vara en signal om att något i det informationsmaterial som Skatteverket tillhandahåller behöver förändras. Det kan också finnas ett behov av att nå ut till berörda företag på ett mer direkt sätt och då används en insats som kallas för Skatteverkets information. Insatsen anordnar bl.a. informationsträffar för redovisningskonsulter och nya företag.⁹¹

Att genomföra informationsträffar kräver resurser och tar mycket tid, varför detta inte alltid är det mest effektiva verktyget. Om det handlar om en avgränsad fråga som rör en specifik typ av företag kan det vara bättre att ta kontakt med en branschorganisation och låta den sprida informationen vidare till sina medlemmar.⁹²

5.1.2 Hemställan om regelförändring

När Skatteverket ser ett behov av förändringar i skattelagstiftningen kan myndigheten skicka en hemställan om förslag på regelförändring till Regeringskansliet. Tidigare kallades arbetet för ”regelförenkling”, men det ändrades till ”regelförändring” för att bredda den typ av frågor som kan bli föremål för en hemställan. I Skatteverkets riktlinjer för regelförändringsarbetet anges fem tänkbara syften med en hemställan: förenkla för skattebetalarna, förebygga skattefusk, effektivisera Skatte-

⁹⁰ I kapitlet används även begreppet förbättringsmöjligheter. Det är ett något bredare begrepp som även innefattar förslag som inte direkt berör skattebetalarna, utan handlar om hur arbetet inom myndigheten kan förbättras.

⁹¹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-14.

⁹² Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-01-26.

verkets kontrollmöjligheter, möjliggöra elektroniska lösningar samt rätta fel i lagstiftningen. Av riktlinjerna framgår också att regelförändring endast ska tillämpas när det inte går att avhjälpa problemet med åtgärder på lägre nivå, exempelvis genom rättsliga ställningstaganden eller förändrad information.⁹³

Det finns ett stort intresse för regelförändringsfrågorna från Skatteverkets ledning och sedan 2012 har verksamheten gradvis förstärkts från 3–6 till 13–15 rutinerade medarbetare. Under 2015 skickades sex hemställan och 2014 var antalet 13. Det lägre antalet 2015 beror bl.a. på att flera utredningar det året var mer komplicerade.⁹⁴

När ett behov av regelförändring identifieras är det första steget att fylla i en mall med sju frågor. Det handlar bl.a. om att beskriva problemet och motivera varför lagändring är den lämpligaste åtgärden. Det krävs dock inte att förslagsställaren levererar en färdig lösning. Både produktionsavdelningen och rättsavdelningen är involverade i kvalitetssäkringen av den ifyllda mallen. Produktionsavdelningen avgör om förslaget är begripligt och hur det påverkar kontrollmöjligheterna. Rättsavdelningen bedömer om förslaget håller juridiskt. Efter kvalitetssäkringen förs förslaget upp på en lista som hanteras av en styrgrupp med representanter från båda avdelningarna. De förslag som styrgruppen ger högst prioritet föredras för ledningsgrupperna på respektive avdelning samt för verksamheten.⁹⁵

Innan en hemställan tas fram sker informella kontakter med Finansdepartementet för att diskutera om det är lämpligt att Skatteverket går vidare med förslaget. Från Skatteverkets sida anges att förslagen varken ska beröra politiskt känsliga frågor eller resultera i betydande förändringar av skatteuttaget. Arbetet med att utforma hemställan leds av en rättslig utredare med stöd av verksamhetsexperter. En representant från analysenheten deltar också för att hjälpa till med konsekvensanalysen och beräkningen av de offentligfinansiella effekterna.⁹⁶

5.2 Signaler från insatserna

Alla insatser har ett uppdrag att skicka signaler om det finns behov av exempelvis regelförändringar på det område som insatsen arbetar med. När en signal av det här slaget uppkommer lämnas den över till regionsamordnaren⁹⁷ för insatsen, som sedan kan skicka den vidare till rikssamordnaren⁹⁸. Rikssamordnaren bedömer om signalen kan hanteras inom insatsen, exempelvis genom att använda någon av de

⁹³ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-21. Skatteverket, 2012. *Riktlinje för regelförändringsarbete*.

⁹⁴ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-01-28. E-post från Skatteverket, 2016-04-19

⁹⁵ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-21.

⁹⁶ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-21.

⁹⁷ Vissa insatser har regionsamordnare som samordnar arbetet med insatsen inom specifika regioner. Se Intervju vid Skatteverket, 2016-01-14.

⁹⁸ Varje insats har en rikssamordnare med uppgift att samordna arbetet som sker på de olika regionerna. Se Intervju vid Skatteverket, 2016-01-14.

informationskanaler till skattebetalarna som insatsen har. Om så inte är fallet skickas den vidare till uppdragsgivaren för insatsen som sitter på huvudkontoret, och vars uppgift det är att bedöma hur signalen ska behandlas och vilken som vore den effektivaste åtgärden. Det finns ingen instruktion för hur uppdragsgivaren ska göra den här bedömningen. Generellt ska dock andra åtgärder, såsom branschsamverkan och information, prövas innan det blir aktuellt med förslag om regelförändring.⁹⁹

5.2.1 Synpunkter från uppdragsgivare

Två uppdragsgivare för insatser inom beskattningsverksamheten har tillfrågats om hur de ser på processen för att hantera signaler. Båda beskriver att det finns ett behov av kulturförändring inom insatsverksamheten för att uppmuntra handläggarna, som i normalfallet är fokuserade på kontroll, att lämna signaler om förbättringsförslag. Det var länge sedan Skatteverket var en renodlad kontrollmyndighet, men det tankesättet finns fortfarande kvar hos många. Vissa insatser har dock kommit längre än andra. Om det inom insatsen finns en tydlig strävan efter att det ska bli mer rätt framöver uppstår en starkare drivkraft att komma på förbättringsförslag.¹⁰⁰

Den ena uppdragsgivaren framhåller att avsaknaden av instruktioner medför att bedömningen av hur signalerna ska hanteras baseras på egna erfarenheter och kunskaper. Det personliga kontaktnätet är också viktigt eftersom uppdragsgivaren ofta behöver ta hjälp av kollegor eller någon som arbetar inom det berörda området för att få veta om problemet redan är känt och om det pågår någon typ av åtgärd. Den andra uppdragsgivaren uppger att det kan vara svårt att veta vad som är den bästa åtgärden för en viss signal, men betraktar samtidigt inte avsaknaden av instruktioner som något stort problem. Det är en större utmaning att få handläggarna att bli kreativa och lämna förbättringsförslag.¹⁰¹

5.2.2 Synpunkter från sektionschefer

Arbetet med signaler om förbättringsmöjligheter har diskuterats med de intervjuade sektionschefer vars medarbetare arbetar inom insatser. Samtliga chefer beskriver att de arbetar med förbättringsförslag på något sätt. Det förekommer exempelvis gruppdiskussioner och temadagar där förbättringsförslag tas upp. Flera chefer beskriver också att det är smidigt att skicka signalerna vidare till regionsamordnarna.¹⁰²

⁹⁹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-14. Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-01-26.

¹⁰⁰ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-01-26. Intervju vid Skatteverket, 2016-01-16.

¹⁰¹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-16. Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2016-01-26.

¹⁰² Intervju vid Skatteverket, 2016-02-16. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-24. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-24.

En av sektionscheferna påtalar att det kan vara svårt att komma med förbättringsförslag rörande arbetsuppgifter som ligger utanför sektionens normala uppdrag, exempelvis när sektionen noterar något vid deltagandet i kontorsstödet. I ett sådant fall är det svårt att veta vart förslaget ska skickas och om det redan har lyfts av andra. En annan sektionschef påtalar att det sker för lite återkoppling avseende lämnade förslag och att det uppstår en frustration hos medarbetarna när de inte får veta vad som händer med deras förslag. Synpunkten rörande återkoppling bekräftas i en av Skatteverket nyligen framtagen rapport om myndighetens utvecklingsarbete. Där konstateras bl.a. att bristande återkoppling, främst från produktionsavdelningen, fortfarande ses som ett hinder för förbättringsarbetet.¹⁰³

5.3 Signaler från ärendeflöden

Till skillnad från insatserna är indelningen i ärendeflöden en ny företeelse inom Skatteverket. Vid den förändring av styrstrukturer som detta föranlett har hanteringen av signaler om förbättringsmöjligheter beaktats. En skillnad mot insatserna är att ärendeflödena hanterar betydligt större ärendemängder och att det inte är möjligt att genom kontroll se till att det blir mer rätt framöver. För dessa beskattningsfrågor behövs oftast systemåtgärder i form av e-tjänster och förändrad lagstiftning.¹⁰⁴

Inom ärendeflödena finns det inga regions- och rikksamordnare. Istället finns det inom respektive ärendeflöde en representant för varje region. Förbättringsförslag som inte kan hanteras inom regionen skickas till regionrepresentanten. Representanten presenterar förslaget i sin flödesgrupp (det finns en grupp för varje ärendeflöde) som består av samtliga regionrepresentanter och uppdragsgivaren för ärendeflödet. Flödesgrupperna träffas regelbundet för att diskutera förbättringsarbete, planering och detaljfrågor som uppstår i verksamheten. Regionrepresentanten har även ett ansvar att återkoppla vad som har hänt med förslagen som handläggarna har lämnat.¹⁰⁵

Hur ett förbättringsförslag hanteras av flödesgruppen beror på förslagens karaktär. Handlar det om förändringar i något av IT-systemen eller i en e-tjänst sker en separat hantering eftersom IT-utveckling är svårt, kostsamt och tar tid. Förslaget placeras på en gemensam lista inom Skatteverket med förslag rörande IT-utveckling som bearbetas kontinuerligt för att bedöma hur högt olika förslag ska prioriteras. Förbättringsförslag som kräver regelförändring är också en relativt trög process och betraktas som ett sista alternativ när problemet inte går att lösa på något annat sätt.

¹⁰³ Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-24. Skatteverket, 2015. *Uppföljning av intern styrning och kontroll (UISK) 2015:2 – Skatteverkets utvecklingsarbete.*

¹⁰⁴ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-27.

¹⁰⁵ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-27.

Förslag som handlar om information, exempelvis att det står fel på webben, är betydligt enklare att hantera.¹⁰⁶

5.3.1 Synpunkter från sektionschefer

När vi intervjuade sektionschefer inom ärendeflödena beskrev de flesta arbetet med att få fram förbättringsförslag som en central del av verksamheten. Sektionscheferna på Stockholmsregionen och östra regionen beskrev att de har möten varje vecka där förslag från medarbetarna kan diskuteras och tas om hand. Som hjälp för detta används en förbättringstavla där de sätter upp och håller ordning på förslagen. En sektionschef på mittregionen poängterade att det ingår i alla medarbetares uppdrag att arbeta med förbättringar och fundera på hur saker kan göras annorlunda. På den sektionen har de därför utsett personer som ska ta hand om och inspirera till förbättringsförslag, så att frågan hela tiden hålls vid liv.¹⁰⁷

Sektionscheferna nämner att de får återkoppling på förbättringsförslagen som lämnas, men ett par påtalar att det fungerar sämre för förslag rörande IT-förändringar.¹⁰⁸

5.4 Signaler från Skatteupplysningen

Skatteupplysningen tar emot ett mycket stort antal frågor från skattebetalare och utgör därför en viktig källa för information om var det behövs förbättringar. Kompetensstödet som hjälper den första linjen med komplicerade frågor är en källa till signaler av det här slaget. Skatteupplysningen samlar också in förbättringsförslag från den första linjen under våren, då det inkommer många samtal rörande inkomstdeklarationen. I maj hålls ett möte med representanter från bl.a. huvudkontoret för att gå igenom förslagen och diskutera hur de ska hanteras. Det publiceras information på intranätet om vilka förändringar som har genomförts.¹⁰⁹

Medarbetare med förbättringsförslag inom Skatteupplysningen kan också hänvisas till brevlådan för klagomål och beröm på webbplatsen. En verksamhetsutvecklare inom Skatteupplysningen omhändertar synpunkter som kommer den vägen.¹¹⁰

Ytterligare en informationskälla inom Skatteupplysningen är den uppföljning som görs av inkommande telefonsamtal. I den första linjen används ett kontakthanteringssystem där det registreras vilket huvudområde och delområde som frågan

¹⁰⁶ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-01-27.

¹⁰⁷ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-11. Intervju nr 3 vid Skatteverket, 2016-02-11. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-18. Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-23.

¹⁰⁸ Intervju nr 2 vid Skatteverket, 2016-02-23. Intervju vid Skatteverket, 2016-02-16.

¹⁰⁹ Intervju vid Skatteverket, 2016-01-15.

¹¹⁰ Intervju vid Skatteverket, 2016-02-19.

avser samt övergripande information om vad samtalet gällde. Det finns också möjlighet att göra fördjupad uppföljning av samtal i samband med utvecklingsarbeten inom olika områden. Inom Skatteupplysningen används det här underlaget för planering och utbildning. Från huvudkontorets sida används materialet som underlag för olika utvecklingsinsatser i syfte att minska antalet samtal till Skatteupplysningen samt för att utvärdera vilka effekter som dessa insatser ger.¹¹¹

Kontakthanteringssystemet infördes 2013 och används bara av Skatteupplysningen. Den här typen av uppföljning sker inte för de ärenderelaterade samtal som besvaras inom den handläggande verksamheten. Det finns en ambition att på sikt logga alla kundkontakter (oavsett var de sker), men det är en svår förändring att genomföra.¹¹²

5.5 Granskningsresultat

Inom Skatteverket finns en utbredd uppfattning om att signaler om förenklings- och förändringsbehov är viktiga. Samtliga sektionschefer som vi intervjuat förefaller vara vana att diskutera hur de arbetar med förbättringsförslag.

De genomförda intervjuerna visar att det finns skillnader mellan insats- och ärendeflödesverksamheten när det gäller hur aktivt respektive verksamhet arbetar för att uppmuntra förbättringsförslag och hur effektiv processen är för att omhänderta dem. Den nya styrstrukturen för ärendeflöden är väl utformad för att omhänderta förbättringsförslag och det finns ett starkt fokus på förbättringar hos de sektionschefer inom ärendeflöden som vi träffat. På insatssidan saknas däremot instruktioner för uppdragsgivarna som ska bedöma om, och i så fall vart, förbättringsförslag ska skickas vidare. Återkoppling rörande förslagen verkar också fungera något sämre i insatsverksamheten.

En annan iakttagelse är att det finns skillnader när det gäller hur svårt det är att få olika typer av åtgärder genomförda. Det är inte konstigt att arbetet med regelförändring och e-tjänster är kostsamt och tar tid. Men om det breder ut sig en uppfattning om att det är svårt att lyckas få gehör för förslag, så finns det en risk att personalen avstår från att lämna dem.

När det gäller Skatteupplysningen är det värt att i positiv bemärkelse framhålla det omfattande material som finns tillgängligt rörande innehållet i de samtal som besvaras av Skatteupplysningen. Detta kan både användas för att upptäcka förbättringspotentialer och för att utvärdera effekten av genomförda informationsåtgärder.

¹¹¹ Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2015-06-08. E-post från Skatteverket, 2016-04-13.

¹¹² Intervju nr 1 vid Skatteverket, 2015-06-08.

Vårt övergripande intryck är att det finns en levande förbättringskultur inom Skatteverket som uppmuntrar signaler om förenklings- och förändringsbehov. Ärendeflödesverksamheten är väl anpassad för att ta hand om den här typen av signaler, men det finns förbättringsmöjligheter när det gäller insatsverksamheten.

6 Regeringens arbete med förenkling

I detta kapitel behandlas revisionsfrågan om huruvida regeringen bedriver ett aktivt och ändamålsenligt arbete med att förenkla skattereglerna. I kapitlet redovisas en undersökning av de författningsförslag om skatt som inkommit till Regelrådet från Finansdepartementet under åren 2009–2015. Genomgången visar hur många ärenden som helt eller delvis har syftat till att förenkla skattereglerna samt Regelrådets bedömningar av kvaliteten i konsekvensutredningarna. För att bedöma regelförenklingsarbetets inriktning har dessa författningsförslag jämförts med den genomgång av ärenden som inkommit till Skatterättsnämnden och som redovisats i kap. 2. Underlaget kompletteras bl.a. av intervjuer med Finansdepartementet.

6.1 Regeringens syn på och arbete med regelförenkling

Regeringen har i sina riktlinjer för skattepolitiken framhållit vikten av att medborgare och företag har ett högt förtroende för skattesystemet. För att uppnå detta anges bl.a. att regelverket ska vara ”möjligt att förstå och inte leda till onödigt stora administrativa kostnader för dem som tillämpar reglerna. Detta ska särskilt beaktas vid utformningen av nya skatteregler”. Regeringen tillägger dock att nyttan av att förenkla skattereglerna alltid ska ”vägas mot behovet av att värna skatteintäkterna, åstadkomma rättvisa mellan skattskyldiga samt motverka skattefusk och skatteunddragande”.¹¹³

Skrivningen ovan illustrerar hur skattepolitik ofta innebär en avvägning mellan olika och ibland motstridiga mål. Detta påtalas också i en intervju med tjänstemän vid Finansdepartementet som därtill framhåller att de olika målen kan väga olika tungt i olika förslag, och att den politiska viljan naturligtvis är en betydelsefull faktor för skatternas utformning.¹¹⁴ Det kan således förekomma målkonflikter i arbetet med regelförändringar på skatteområdet och utfallet kan variera beroende på område och politiska bedömningar.

Regeringen meddelade i budgetpropositionen för 2016 att mervärdesskattelagen bör ses över. Den skriver att någon övergripande översyn inte har gjorts sedan Sverige blev medlem i EU. Lagstiftningen har samtidigt varit föremål för flera förändringar. Detta har medfört, skriver regeringen, att lagstiftningen kan upplevas som ”svårtillgänglig och svåröverskådlig”. Därtill finns det vissa skillnader mellan mervärdesskattelagen och mervärdesskattedirektivet som kan leda till ”oklarhet och osäkerhet för företag och myndigheter om vad som gäller och försvårar tolkning och

¹¹³ Prop. 2014/15:100, s. 104–105, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254.

¹¹⁴ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-04-08.

tillämpning”.¹¹⁵ Ett direktiv för den här översynen beslutades den 22 juni 2016 och uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2019.¹¹⁶

Under intervjun på Finansdepartementet framkom att de förslag som lades fram av Skatteförenklingsutredningen (SOU 2014:68) är under beredning, fränsett ett förslag med vissa anpassningar till EU-rätten som lades fram i budgetpropositionen för 2016. Det pågår också ett arbete med att ta fram nya ränteavdragsbegränsningsregler, som utgår från Företagsbeskattningskommitténs (SOU 2014:40) förslag om EBIT-modell.¹¹⁷

6.2 Finansdepartementets förslag som skickas till Regelrådet

Att förslag om skattelag bereds ordentligt kan ses som en förutsättning för att uppnå hög kvalitet i lagstiftningen och bidra till skatteregler som är enkla att förstå och att följa.¹¹⁸ Beredningen av förslag till nya eller ändrade skatteregler kan därför ses som en viktig aspekt av arbetet för att minska komplexiteten i skattesystemet.

6.2.1 Regelrådets granskning av konsekvensutredningar

Regelrådet är ett rådgivande organ med uppdrag att bl.a. granska kvaliteten på de konsekvensutredningar som ingår i författningsförslagen.¹¹⁹ I bedömningen av utredningarna utgår rådet från bestämmelser i förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.¹²⁰ Regelrådet avger sin bedömning i ett yttrande över förslaget. I de fall förslaget inte bedöms ha tillräckliga effekter för företagen, eller om rådet inte fått tillräcklig tid för att bereda ärendet, avger det i stället ett s.k. kanslisvar.¹²¹

Departement och myndigheter ska remittera författningsförslag till Regelrådet om de kan få betydelse för företagen. Förslagen kan inkomma i form av utkast till propositioner eller lagrådsremisser, förslag till regeringsförordningar, offentliga utredningar (SOU), departementsskrivelser (Ds), eller myndighetsföreskrifter.¹²² På Finansdepartementet anges att förändringsförslag som har en direkt påverkan på företag alltid skickas till Regelrådet.¹²³

¹¹⁵ Prop. 2015/16:1, s. 324.

¹¹⁶ Kommittédirektiv 2016:58.

¹¹⁷ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-04-08.

¹¹⁸ Hultqvist A (2014). *Beredning av skattelag*, Hultqvist A, P Melz och R Pahlsson (red.), Skattelagstiftning. Att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik. Stockholm.

¹¹⁹ Kommittédirektiv 2008:57, s. 1–3.

¹²⁰ Förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

¹²¹ Regelrådet, 2015. *Slutrapport 2009–2014*, s. 39.

¹²² Regelrådet, 2015. *Slutrapport 2009–2014*, s. 34.

¹²³ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-04-08.

Regelrådets bedömning är att konsekvensutredningarna över lag håller en låg kvalitet. Av det dryga tusentalet ärenden som rådet yttrar sig över under perioden 2009–2014 underkändes ungefär 600, eller knappt 58 procent. Även Finansdepartementets konsekvensutredningar har underkänts i mer än hälften av fallen.¹²⁴ Vår genomgång av Regelrådets yttranden över författningsförslag om skatt från Finansdepartementet åren 2009–2015 visar att konsekvensutredningarna bedömts godtagbara i drygt 30 procent av fallen.¹²⁵ Konsekvensutredningarnas bristande kvalitet kan innebära svårigheter att såväl i de enskilda förslagen som sammantaget bedöma konsekvenserna för företag av regelgivningen.

De intervjuade tjänstemännen vid Finansdepartementet anger att departementet tar åt sig av den kritik som Regelrådet uttrycker vad avser brister i konsekvensutredningar och att departementet arbetar med att försöka förbättra analyserna. Tjänstemännen menar dock att det förekommer att Regelrådet inte tillräckligt beaktar tidigare steg i beredningsprocessen när det efterfrågar alternativa lösningar i konsekvensutredningen. Vid intervjun anges också att departementet vill undvika att uppskatta en siffra för hur förslaget påverkar de administrativa kostnaderna om det saknas tillräckligt bra underlag för beräkningen. Det är i den typen av situationer bättre att ge en beskrivning av hur företagen påverkas.¹²⁶

Tjänstemännen vid Finansdepartementet beskriver också att utredningsarbetet ibland sker under villkor som försämrar förutsättningarna för departementet att avge konsekvensanalyser med hög kvalitet. Ibland måste utredningen göras utan insyn och utan att berörda företag informeras om det kommande förslaget. Det begränsar möjligheterna att inhämta information om hur företagen påverkas av förslaget, vilket kan försvåra upprättandet av en konsekvensanalys. I andra fall kan förslag utredas under tidspress och då riktas fokus mot att beskriva hur åtgärden påverkar den uppkomna situationen.¹²⁷

6.3 Förslagets syfte och omfattning

Vår genomgång visar att det sammanlagt har överlämnats 203 författningsförslag rörande skattefrågor till Regelrådet från Finansdepartementet under perioden 2009–2015. Av dessa har huvudsyftet, enligt vår bedömning, i 27 fall varit förenkling, medan förenkling har varit ett delsyfte i ytterligare 16 fall. Det betyder att drygt 20 procent av alla förslag om skatt helt eller delvis har haft ett förenklingssyfte.

¹²⁴ Regelrådet, 2015. *Slutrapport 2009–2014*, s. 37–39.

¹²⁵ Se bilaga 2 för en utförligare redogörelse.

¹²⁶ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-04-08.

¹²⁷ Intervju vid Finansdepartementet, 2016-04-08.

Tabell 9 Författningsförslag avseende skatt som skickats till Regelrådet

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Skatteförändringar	21	22	31	28	38	27	36	203
Varav:								
- Utan förenkling	13	11	18	21	19	22	16	120
- EU-harmonisering	4	7	3	4	8	3	11	40
- Förenkling	3	0	6	2	8	2	6	27
- Delvis förenkling	1	4	4	1	3	0	3	16
Andel förenkling	19,0	18,2	32,3	10,7	28,9	7,4	25,0	21,2

Källa: Egna beräkningar.

Av den ovanstående tabellen framgår att vi har kategoriserat 40 författningsförslag som EU-harmonisering. Det handlar om förslag vars huvudsyfte är att anpassa svensk lagstiftning till EU-bestämmelser om skatt. Dessa förslag kan, men behöver inte, innebära en förenkling för skattebetalarna. Under förutsättning att samstämmigheten mellan nationell lagstiftning och EU-bestämmelserna ökar kan dock harmonisering i sig innebära att skatteregelverket blir enklare att tolka och tillämpa.

I ovanstående genomgång beaktas att regeringen kan skicka promemorior till Regelrådet där förslag rörande olika beskattningsfrågor, som ofta är av mindre omfattning, samlas i samma promemoria. I de fallen har vi räknat varje delförslag för sig. Den här typen av uppdelning låter sig dock inte göras när vi presenterar antalet yttranden respektive kanslisvar från Regelrådet, eftersom dessa gäller promemorian som helhet utan att separera de underliggande förslagen. Sammantaget uppgår antalet kanslisvar och yttranden till 124, varav 43 är kanslisvar och 81 är yttranden.¹²⁸

6.3.1 Förenklingsförslagets omfattning

Det är svårt att bedöma hur stor påverkan de förenklingsförslag som har kommit in till Regelrådet skulle få på företagen. Av de 32 förslag med förenkling som huvud- eller delsyfte där det finns kanslisvar eller yttrande, har sju fått ett kanslisvar med motiveringen att förslaget inte medfört sådana effekter för företagen att Regelrådet ska yttra sig. Det finns också 11 förenklingsförslag i samlingspromemorior, men för dessa saknas yttrande eller kanslisvar. Flera av dessa förslag berör dock relativt detaljerade frågor. Det bör också poängteras att ungefär en femtedel av förenklingsförslagen främst berör ideella föreningar och privatpersoner.

¹²⁸ Se bilaga 2 för en utförligare redogörelse.

För de 43 författningsförslagen med förenklings syfte har det inte heller varit möjligt att med vägledning av konsekvensutredningarna bedöma hur omfattande företagens kostnadsminskningar för administration beräknas bli. Uppgifterna saknas i regel. Skälen kan vara att det inte finns underlag för att kunna göra beräkningar, eller så framgår det inte varför beräkningar inte har gjorts. Det förekommer också att förslaget inte bedöms innebära några förändrade administrativa kostnader för företagen.¹²⁹

Det finns två undantag som bör framhållas. Ett är Skatteförenklingsutredningens förslag (SOU 2014:68) som bedöms minska de berörda företagens administrativa kostnader med 22 mnkr per år. Det andra är Skatteverkets hemställan från 2011 om deklara-tionsombud vid fastighetstaxering. Förslaget bedöms minska de berörda företagens administrativa kostnader med 10 mnkr årligen.¹³⁰

Därtill förekommer att författningsförslag utan förenklings syfte kan medföra minskade administrativa kostnader för företagen. Det gäller i första hand förslag i betänkandet om skatteincitament för riskkapital (SOU 2012:3), som beräknas minska de administrativa kostnaderna med 340 mnkr. I förslaget om sänkt mervärdesskatt på restaurang- och cateringtjänster beräknas att de administrativa kostnaderna för berörda företag minskar med 200 mnkr per år.¹³¹ Dessa förslag ska dock ställas mot de ökade administrativa kostnader som andra förslag kan medföra. Exempelvis bedöms förslaget om minskat svartarbete i byggbranschen (Ds 2014:7) innebära en årlig kostnad för berörda företag om 400 mnkr.¹³²

6.4 Förenklingsförslag i förhållande till förhandsbesked

Efter genomgången av de författningsförslag som har skickats till Regelrådet är nästa steg att undersöka i vilken utsträckning förenklingsförslagen berör de beskattningsfrågor som lyftes fram som komplicerade i kap. 2. I nedanstående tabell presenteras de förenklingsförslag som berör de vanligast förekommande kapitlen i ansökningarna om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

¹²⁹ Se bilaga 2 för en utförligare redogörelse.

¹³⁰ Regelrådet, yttrande, 2011-06-09, (dnr N 2008:05/2011/256).

¹³¹ SOU 2011:24. *Sänkt restaurang- och cateringsmoms*. Delbetänkande av Utredningen om sänkt moms på vissa tjänster, s. 84–86.

¹³² I utredningen presenteras en alternativ kostnadsberäkning om 694 mnkr för byggprojekt.

Tabell 10 Förslag som berör de vanligast förekommande kapitlen i förhandsbeskeden

År	Beskrivning	Kapitel	Förenkling
2010	Mervärdesskatt för den ideella sektorn m.m.	3 och 7 kap. ML	Delvis
2011	Slopade Lundinregler m.m.	23 och 24 kap. IL	Delvis
2011	Höjt schablonbelopp i förenklingsregeln ¹³³	57 kap. IL	Ja
2011	En takregel för utdelning ¹³⁴	57 kap. IL	Delvis
2012	Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder	23, 24 och 57 kap. IL	Delvis
2013	Frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler ¹³⁵	3 kap. ML	Ja
2013	Förändrad hantering av importmoms	7 kap. ML	Delvis

Källa: Egen bearbetning.

Av tabellen framgår att förenklingsförslagen rörande de aktuella kapitlen i IL är koncentrerade till åren 2011 och 2012. Förenklingsförslag rörande ML förekommer 2010 och 2013. I kommande avsnitt görs en genomgång av dessa förenklingsförslag.

6.4.1 Förenklingsförslag rörande inkomstskatt

Sammanfattningsvis berörs de tre kapitel i IL som är vanligast förekommande hos Skatterättsnämnden av tre promemorior som har skickats till Regelrådet under den undersökta perioden. Endast en av dessa promemorior berör dock samma frågor som är aktuella hos Skatterättsnämnden och i det fallet handlar det om förenkling för en begränsad grupp företag.

Vid genomgången av förhandsbeskeden framgick att de vanligast förekommande frågorna avseende 57 kap. IL var 4 § (kvalificerade andelar i fåmansföretag) och 5 § (utomståenderegeln). Under 2011 inkom en promemoria till Regelrådet med två förslag som rör kapitlet. De förslagen avser dock varken kvalificerade andelar eller utomståenderegeln.¹³⁶

De vanligast förekommande frågorna i förhandsbeskeden avseende 24 kap. var 10 a–f §§ (begränsningar i ränteavdraget) samt 13, 14 och 16 §§ (näringsbetingade andelar). I 23 kap. avsåg den vanligaste frågan 11 § (underprisöverlåtelse). Dessa båda

¹³³ Ingår i promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012.

¹³⁴ Ingår i promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012.

¹³⁵ Ingår i promemorian Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014.

¹³⁶ Finansdepartementet, 2011. *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012*.

kapitel berörs av en promemoria från 2011 om bl.a. slopade Lundinregler.¹³⁷ I promemorian föreslås dock inga ändringar av de paragrafer som är vanligast förekommande hos Skatterättsnämnden.

Under 2012 förekommer 23, 24 och 57 kap. i en promemoria om beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder.¹³⁸ Promemorian har i vår genomgång bedömts ha inslag av förenkling eftersom den syftar till att tydliggöra hur delägare i riskkapitalfonder ska beskattas. Här handlar det om de frågor som har varit vanligt förekommande i förhandsbeskeden, dvs. kvalificerade andelar, ränteavdragsbegränsning och underprisöverlåtelse. Det bör dock poängteras att detta är förändringar som enbart riktas mot riskkapitalfonder.

6.4.2 Förenklingsförslag rörande mervärdesskatt

Sammanfattningsvis har det vid två tillfällen framförts förenklingsförslag rörande frivillig skattskyldighet, vilket i sin tur skulle påverka undantagen på fastighetsområdet som finns i 3 kap. 2 och 3 §§. De två fall där 7 kap. berörs medför inte någon förenkling för företagen, med avseende på 1 §.

Vid genomgången av förhandsbeskeden framgick att de vanligast förekommande frågorna avseende 3 kap. var 2 och 3 §§ (undantag på fastighetsområdet), 4, 5 och 7 §§ (sjukvård m.m.) och 9 § (bank- och finansieringstjänster). Kapitel 3 förekommer till att börja med i en departementsskrivelse, som behandlades av Regelrådet 2010, avseende bl.a. mervärdesskatt för den ideella sektorn.¹³⁹ Den här delen av förslaget avser dock inte någon förenkling, utan handlar om att bevara skattefriheten för ideella organisationer och trossamfund.

Den ovanstående departementsskrivelsen innefattar även ett förslag om att i förenklings syfte slopa den frivilliga skattskyldigheten för lokaluthyrning och ersätta den med obligatorisk skattskyldighet. Den här förändringen berör huvudsakligen 9 kap. men skulle också innebära att delar av 3 kap. 2 och 3 §§ skulle slopas. Förslaget genomfördes dock aldrig.

Kapitel 3 återkommer i en promemoria från 2013 med skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014.¹⁴⁰ Ett av förenklingsförslagen i den avser frivillig skattskyldighet vid uthyrning av verksamhetslokaler. I likhet med det ovanstående förslaget är det 9 kap. som berörs, men det medför också tillägg i 3 kap. 3 §.

De vanligast förekommande frågorna i förhandsbeskeden avseende 7 kap. avser 1 § där det bestäms med vilken skattesats olika varor och tjänster ska beläggas. I den ovanstående beskrivna departementsskrivelsen om bl.a. ideella föreningar berörs

¹³⁷ Finansdepartementet, 2011. *Slopade Lundinregler m.m.*

¹³⁸ Finansdepartementet, 2012. *Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder.*

¹³⁹ Finansdepartementet, 2009. *Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.* (Ds 2009:58).

¹⁴⁰ Finansdepartementet, 2013. *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014.*

även den här paragrafen. Detta till följd av ett förslag om att allmännyttiga föreningars omsättning av varor som skänkts till dem skulle beläggas med reducerad skattesats om 6 procent. Det handlar m.a.o. inte om förenkling för företagen.

Vidare berörs 7 kap. ML i Importmomsutredningens betänkande från 2013 om att importörer som är registrerade för mervärdesskatt i Sverige ska redovisa och betala importmoms till Skatteverket istället för till Tullverket.¹⁴¹ Den här förändringen påverkar dock inte 1 §.

6.5 Granskningsresultat

Genomgången av de författningsförslag som har kommit in till Regelrådet visar att skatteområdet är föremål för en stor mängd författningsförslag, men att andelen förslag med förenklingssyfte är låg. Bilden är också att de förslag som har helt eller delvis förenklingssyfte inte är särskilt omfattande, men det är svårt att göra en precis bedömning då kostnadsberäkningar regelmässigt saknas i förslagen. Därtill visar genomgången att förslag med helt eller delvis förenklingssyfte endast i några få fall berör de problemområden som identifierades som vanligt förekommande i genomgången av ansökningarna om förhandsbesked till Skatterättsnämnden.

Vid genomgången av författningsförslagen framgick att Regelrådet endast har godkänt en mindre andel av konsekvensutredningarna i de författningsförslag om skatt som inkommit från Finansdepartementet. Departementet framhåller dock att det är bättre att avstå från att beräkna administrativa kostnader om underlaget är bristfälligt samt att den typ av alternativa förslag som Regelrådet efterfrågar ofta har behandlats tidigare i utredningsprocessen.

Regeringen uttrycker i sina riktlinjer för skattepolitiken att skattereglerna ska vara möjliga att förstå och inte leda till onödigt höga administrativa kostnader för den som tillämpar reglerna. Detta ska dock ställas mot andra mål för skattepolitiken. Vid samtal med tjänstemän vid Finansdepartementet har det framgått att de olika målen ibland står i konflikt med varandra och att utfallet av de här målkonflikterna beror på vilken typ av beskattningsfråga det handlar om samt på den politiska viljan.

Det bör även framhållas att regeringen nyligen har beslutat om ett kommittédirektiv för en översyn av mervärdesskattelagen. Uppdraget ska redovisas senast den 1 april 2019.

Sammanfattningsvis gör vi bedömningen att regelförenklingsarbetet på skatteområdet sker i låg takt och att de förändringar som föreslås ofta inte är särskilt omfattande. Orsakerna till detta förefaller bl.a. vara att det uppstår målkonflikter vid arbetet med förändrad skattelagstiftning.

¹⁴¹ SOU 2013:1. *Förändrad hantering av importmoms*. Betänkande av Importmomsutredningen.

Referenslista

Offentligt tryck

Finansdepartementet, 2009. *Mervärdesskatt för den ideella sektorn, m.m.* (Ds 2009:58).

Finansdepartementet, 2011. *Slopade Lundinregler m.m.*

Finansdepartementet, 2011. *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2012.*

Finansdepartementet, 2012. *Beskattning av vissa delägare i riskkapitalfonder.*

Finansdepartementet, 2013. *Vissa skattefrågor inför budgetpropositionen för 2014.*

Kommittédirektiv 2008:57. *Regelrådet – ett råd för granskning av nya och ändrade regler som påverkar företagens regelbörda.*

Prop. 2014/15:100. *2015 års ekonomiska vårproposition*, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254.

Prop. 2015/16:1. *Budgetpropositionen för 2016.*

Regelrådet, yttrande, 2011-06-09, (dnr N 2008:05/2011/256).

Regleringsbrev för budgetåret 2016 avseende Skatteverket.

SOU 2011:24. *Sänkt restaurang- och cateringsmoms*. Delbetänkande av Utredningen om sänkt moms på vissa tjänster.

SOU 2013:1. *Förändrad hantering av importmoms*. Betänkande av Importmomsutredningen.

SOU 2014:62. *Förbättrat förhandsbeskedsinstitut*. Betänkande av Förhandsbeskedsutredningen.

SOU 2014:76. *Fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen och specialisering för skattemål*. Betänkande av Utredningen om fortsatt utveckling av förvaltningsprocessen.

Litteratur

Hultqvist A (1998). *Moms och finansiella tjänster*. Svensk skattetidskrift, 1.

Hultqvist A (2014). *Beredning av skattelag*, Hultqvist A, P Melz och R Pålsson (red.), Skattelagstiftning. Att lagstifta om skatt, Norstedts Juridik. Stockholm.

Konjunkturrådet, 2013. *Dags för enkla skatter!* Konjunkturrådets rapport 2013.

Lodin S-O (2007). *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt, 9.

Pålsson R (2015). *Momsfri sjukvård. En rättsvetenskaplig studie av EU-rätten och dess genomförande i svensk rätt*, Iustus, Uppsala.

Pålsson R (2006). *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten*. Skattenytt, 7–8.

Regelrådet, 2015. *Slutrapport 2009–2014*.

Riksrevisionen, 2010:11. *Enhetlig beskattning?*

Riksrevisionen, 2012:6. *Regelförenkling för företag – regeringen är fortfarande långt från målet.*

Skatteverket, 2005:1. *Rätt från början – Forskning och strategier.*

Skatteverket, 2012. *Kompletterande riktlinjer för regelförändringsarbetet inom rättsavdelningen.*

Skatteverket, 2012. *Riktlinje för regelförändringsarbete.*

Skatteverket, 2013. *Kompetensplanering –Handledning för chefer.*

Skatteverket, 2013. *Rättsavdelningens genomgång av myndighetens processer i domstol.*

Skatteverket, 2013:3. *Företagens synpunkter på skattesystemet, skattefusket och Skatteverkets kontroll.*

Skatteverket, 2014. *Momskompetensen – Utredning av behovet att öka momskompetensen i Stockholmsregionen.*

Skatteverket, 2015. *En gemensam modell för kvalitetssäkring inom Skatteverket.*

Skatteverket, 2015. *Tjänsterna i framtiden.*

Skatteverket, 2015. *Uppföljning av intern styrning och kontroll (UISK) 2015:2 – Skatteverkets utvecklingsarbete.*

Skatteverket, 2015. *Verksamhetsplan 2015–2017 för Skatteverket.*

Skatteverket, 2016. *Årsredovisning 2015.*

Skatteverket, 2016. *Verksamhetsnära stöd.*

SOM-institutet, rapport nr 2015:19. *Svenska folkets bedömning av offentliga myndigheters verksamhet.*

Tillväxtverket, 2013. *Utvecklingen av företagens administrativa kostnader 2010–2012.*

Tillväxtverket, 2015. *Utvecklingen av företagens administrativa kostnader åren 2013 och 2014. Delrapportering av regeringsuppdraget 5.2.3.-2015-274.*

Intervjuer

Allmänna ombudet vid Skatteverket: 2016-01-21.

Finansdepartementet: 2016-04-08.

Företagarna: 2015-06-05.

Göteborgs universitet: 2015-06-02.

Skatteverket, huvudkontoret: nr 1 2015-06-08, nr 2 2015-06-08, 2015-06-11, 2016-01-14, 2016-01-15, 2016-01-16, 2016-01-18, 2016-01-20, 2016-01-21, nr 1 2016-01-26, nr 2 2016-01-26, nr 1 2016-01-27, nr 2 2016-01-27, nr 1 2016-01-28, nr 2 2016-01-28.

Skatteverket, mittregionen: nr 1 2016-02-23, nr 2 2016-02-23, nr 3 2016-02-23.

ATT HANTERA ETT KOMPLICERAT SKATTESYSTEM

Skatteverket, Stockholmsregionen: nr 1 2016-02-11, nr 2 2016-02-11, nr 3 2016-02-11, 2016-04-04.

Skatteverket, storföretagsregionen: 2016-02-16.

Skatteverket, södra regionen: nr 1 2016-02-24, nr 2 2016-02-24, nr 3 2016-02-24.

Skatteverket, östra regionen: nr 1 2016-02-18, nr 2 2016-02-18, nr 3 2016-02-18, 2016-02-19.

Skatterättsnämndens kansli: 2015-06-03.

Svenskt Näringsliv: 2015-05-22.

Bilaga 1. Skatterättsnämndens förhandsbesked – metod och material

I syfte att identifiera beskattningsfrågor som är förknippade med oklarhet och komplexitet har Riksrevisionen genomfört en studie av de ansökningar om förhandsbesked som har inkommit till Skatterättsnämnden. De studerade dokumenten består dels av nämndens meddelade förhandsbesked, dels av nämndens beslut att avvisa ansökningar om förhandsbesked. I det följande används begreppet ärende för att beskriva såväl beslut att avvisa ansökan som meddelade förhandsbesked.

Förhandsbesked lämnas av Skatterättsnämnden i syfte att ge skattebetalaren ett bindande besked om hur en framtida transaktion kommer att beskattas. Syftet med förhandsbesked är också att snabbt få fram prejudikat på skatteområdet eftersom dessa kan överklagas direkt till Högsta förvaltningsdomstolen.¹⁴² Förhandsbesked kan begäras av enskild person, av bolag eller av det allmänna ombudet hos Skatteverket.¹⁴³ Beskeden är bindande, till skillnad från Skatteverkets rättsliga vägledning.¹⁴⁴

När en ansökan om förhandsbesked inkommit bereds ärendet för att avgöra om nämnden kan avge ett svar eller om ärendet ska avvisas. För att Skatterättsnämnden ska kunna besvara frågan krävs att förhandsbesked är av vikt för sökanden, för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Detta regleras i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor. Förhandsbeskeden publiceras i regel på nämndens hemsida. Men eftersom vissa uppgifter i förhandsbeskeden omfattas av absolut sekretess maskeras dessa vid publiceringen.¹⁴⁵

Det bör framhållas att Skatterättsnämnden inte lämnar förhandsbesked inom alla delar av den skattelagstiftning som berör företagen. Nämnden kan exempelvis inte avge förhandsbesked om socialavgiftslagens (2000:980) bestämmelser om arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Inte heller värderingsfrågor omfattas av förhandsbeskedsinstitutet.¹⁴⁶

¹⁴² SOU 2014:62. *Förbättrat förhandsbeskedsinstitut*. Betänkande av Förhandsbeskedsutredningen, s. 31.

¹⁴³ 5 och 6 §§ lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor.

¹⁴⁴ Intervju vid Skatterättsnämndens kansli, 2015-06-03.

¹⁴⁵ Intervju vid Skatterättsnämndens kansli, 2015-06-03.

¹⁴⁶ Det har under undersökningsperioden varit möjligt att ansöka om förhandsbesked i fråga om fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel, särskild löneskatt på pensionsmedel, inkomstskattelagen, kommunal fastighetsavgift, punktskatt, moms och fastighetstaxering. En utredning har nyligen föreslagit att området utvidgas till att även omfatta kupongskatt, SINK, A-SINK och arbetsgivaravgifter. Se SOU 2014:62. *Förbättrat förhandsbesked*. Betänkande av Förhandsbeskedsutredningen, s. 39–40, 62.

Upplägget innebär att ansökningar om förhandsbesked som inkommit till nämnden, men som återkallats av den sökande, inte omfattas av undersökningen.¹⁴⁷ Det har inte heller varit möjligt att sortera bort de förhandsbesked som begärts av privatpersoner utan näringsverksamhet. Skatterättsnämnden uppger dock att de flesta sökande är näringsidkare, stora bolag eller fåmansbolag i fråga om direkt beskattning. I fråga om indirekt beskattning förekommer även enskilda firmor och små näringsidkare.¹⁴⁸

Tabellen nedan visar antalet avvisade och meddelade förhandsbesked under perioden 2009 till 2015. Sammantaget uppgår antalet ärenden till 1 055.

Tabell 11 Avvisade ansökningar och meddelade förhandsbesked 2009–2015

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Totalt	161	161	172	142	133	168	118	1 055
Avvisade	48	59	65	55	69	78	64	438
Meddelade	113	102	107	87	64	90	54	617

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

I tabellen ovan framgår hur ärendena är fördelade över undersökningsperioden. De datum då nämnden meddelat förhandsbesked eller beslutat att avvisa ansökan om förhandsbesked har varit styrande för hur ärendena redovisas årsvis. Nämnden avvisar inte alltid en ansökan eller meddelar ett förhandsbeskeden samma år som ansökan inkom eftersom det tar viss tid att bereda ett ärende. Därtill kan nämnden i vissa fall samla ihop fler ärenden av samma typ, bereda dessa samlat och meddela förhandsbesked vid samma tidpunkt.

Skälet till att även avvisade ansökningar om förhandsbesked omfattas av studien är att dessa, på samma sätt som meddelade förhandsbesked, avser beskattningsfrågor som företagen upplever som komplicerade eller oklara. De avvisade ansökningarna är m.a.o. också en viktig komponent för att beskriva var det finns komplexitet i skattesystemet. Det ingår däremot inte i undersökningen att kartlägga skälen för att Skatterättsnämnden avvisar en ansökan.

Skattefrågor i förhandsbeskeden

I de meddelade förhandsbeskeden brukar Skatterättsnämnden ange vilket eller vilka lagrum som ansökan avser. Detta kan också framgå i besluten att avvisa en ansökan om förhandsbesked. Eftersom en ansökan om förhandsbesked kan avse en

¹⁴⁷ Under åren 1999–2013 har dessa ökat i antal, men inte vid något tillfälle varit fler än 50. Se SOU 2014:62. *Förbättrat förhandsbeskedsinstitut*, s. 44.

¹⁴⁸ Intervju vid Skatterättsnämndens kansli, 2015-06-03.

skattefråga som berör flera lagrum är antalet hänvisningar till olika lagrum större än antalet undersökta ärenden. I de sammantaget 1 055 ärendena har vi identifierat 1 143 st. olika hänvisningar till skattelagar. I 131 av ärendena har det dock saknats möjlighet att identifiera vilket lagrum ärendet avser. För att inte underskatta antalet hänvisningar inkluderas dessa ärenden i tabellen nedan (varje ärende skulle ha innefattat minst en hänvisning till ett lagrum, om den hade gått att identifiera). Det totala antalet hänvisningar blir då 1 274.

Tabell 12 Antal hänvisningar fördelade efter skattelag och år perioden 2009–2015

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Totalt	207	199	210	170	158	188	142	1 274
IL	124	105	118	106	100	114	95	762
ML	39	46	44	46	25	35	25	260
Övriga	23	24	28	13	11	9	13	121
Ingen uppgift	21	24	20	5	22	30	9	131

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Tabellen visar att av de 1 143 hänvisningarna avser 762 st. (67 procent) bestämmelserna i inkomstskattelagen och 260 (23 procent) bestämmelserna i mervärdesskattelagen. I övrigt-kategorin ingår hänvisningar till bl.a. punktskattelagstiftningen för energi, tobak och alkohol, och till skatteflyktslagen (1995:575).

I tabellen nedan presenteras de ärenden där det saknas uppgift om vilket lagrum som berörs. Det framgår att dessa fall nästan uteslutande avser ansökningar som har avvisats av Skatterättsnämnden. I dessa fall har det ibland varit svårt att avgöra vilket eller vilka lagrum som berörs eftersom detta inte alltid anges av Skatterättsnämnden.

Tabell 13 Antal ärenden utan uppgift om lagrum fördelat på avvisade och meddelade förhandsbesked

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Totalt	21	24	20	5	22	30	9	131
Avvisade	19	24	18	3	21	26	8	119
Meddelade	2	0	2	2	1	4	1	12

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Hänvisningar på kapitelnivå

Hänvisningarna till inkomstskattelagen och till mervärdesskattelagen har i två steg brutits ned på kapitel- respektive paragrafnivå. Hänvisningarna till inkomstskattelagen avser sammantaget 57 olika kapitel. Vanligtvis är dock antalet hänvisningar litet. För 33 kapitel gäller att antalet hänvisningar uppgår till mellan 1 och 5. För några kapitel gäller dock att antalet hänvisningar är relativt högt. I tabellen nedan redovisas kapitlen i IL med minst 20 hänvisningar.

Tabell 14 Kapitel i inkomstskattelagen med minst 20 hänvisningar

IL	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
57 kap.	19	18	27	33	32	30	24	183
3 kap.	17	7	17	12	12	14	16	95
24 kap.	14	7	9	4	5	20	17	76
23 kap.	9	6	5	5	5	4	2	36
27 kap.	5	8	5	5	3	4	1	31
11 kap.	3	3	12	3	2	1	2	26
2 kap.	6	3	3	0	9	1	3	25
8 kap.	3	2	7	2	2	5	1	22

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

På motsvarande sätt har hänvisningarna till mervärdesskattelagen brutits ned på kapitelnivå. Även för mervärdesskattelagen gäller att något eller några kapitel avviker genom att förekomma i ett stort antal hänvisningar. Det finns sammantaget hänvisningar till 14 olika kapitel i mervärdesskattelagen.

Tabell 15 Kapitel i mervärdesskattelagen med minst 10 hänvisningar

ML	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
3 kap.	16	18	20	20	11	17	12	114
7 kap.	9	8	9	4	4	0	6	40
8 kap.	3	1	3	3	2	5	1	18
2 kap.	1	4	2	1	3	6	0	17
1 kap.	4	2	1	0	1	3	1	12
5 kap.	2	3	1	1	0	3	0	10

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Hänvisningar på paragrafnivå

För att se vilka skattefrågor som ärendena avser har hänvisningarna vidare brutits ned på paragrafnivå för de kapitel som haft flest hänvisningar. I de nedanstående fem tabellerna redovisas vilka som är de vanligast förekommande beskattningsfrågorna i respektive kapitel samt hur antalet hänvisningar fördelas på respektive år under den studerade perioden.

Tabell 16 Hänvisningar till 57 kap. IL Utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag

Paragraf	Område	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
4	Kvalificerade andelar i fåmansbolag	12	10	19	27	25	21	20
5	Kvalificerade andelar i fåmansbolag för utomstående	1	3	4	3	0	3	3
4 och 5	Båda ovanstående bestämmelser	2	1	1	1	2	1	0

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Tabell 17 Hänvisningar till 24 kap. IL¹⁴⁹ Räntor och utdelningar i inkomstslaget näringsverksamhet

Paragraf	Område	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
10 a–f	Ränteavdragsbegränsning	4	4	3	2	3	18	13
13, 14 och 16	Näringsbetingade andelar	7	1	4	1	2	2	4

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Tabell 18 Hänvisningar till 23 kap. IL Underprisöverlåtelse

Paragraf	Område	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
11 och 2, 3, 16, 19	Underprisöverlåtelse	5	2	4	2	1	2	2

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

¹⁴⁹ Paragraferna 13 till 16 avser bestämmelserna om näringsbetingade andelar. Om någon av paragraferna ingår i hänvisning som även omfattar reglerna om utdelning i 17 § utelämnas denna (3 fall).

Tabell 19 Hänvisningar till 3 kap. ML Skatteplikt för omsättning, unionsinternt förvärv och import

Paragraf	Område	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
4-7	Sjuk- och tandvård, social omsorg	4	5	7	7	0	3	2
9	Bank- och finansieringstjänster	5	4	0	7	3	3	2
2-3	Fastigheter	1	2	4	1	3	3	4
11	Kulturtjänster	3	1	2	2	1	0	1

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

Tabell 20 Hänvisningar till 7 kap. ML Skattesats och beskattningsunderlag

Paragraf	Område	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
1	Skattesats och beskattningsunderlag	8	5	9	3	3	0	2
2, 3, 6 och 7	Skatteunderlag vid omsättning och unionsinterna förvärv	1	3	0	1	1	0	4

Källa: Skatterättsnämnden, egna beräkningar.

I de ovanstående tabellerna framträder i de flesta fall inga tydliga trender när det gäller utvecklingen av antalet ärenden. Antalen varierar lite mellan åren, men förefaller ligga på en relativt konstant nivå. Ett undantag är antalet ärenden som berör ränteavdragsbegränsning, där antalet har ökat kraftigt sedan de nya reglerna infördes 2013. Antalet ärenden rörande 7 kap. 1 § i ML har minskat de senaste åren, men eftersom det handlar om små tal är det svårt att bedöma om det handlar om en trend.

Bilaga 2. Förslagen som skickats till Regelrådet – metod och material

I följande bilaga ges en närmare beskrivning av vår genomgång av de författningsförslag som Finansdepartementet har skickat till Regelrådet under perioden 2009–2015.

Skatteförslag som skickats till Regelrådet

En del av granskningen har varit att belysa hur aktiv regeringen har varit i sitt arbete med att förenkla den del av lagstiftningen på skatteområdet som berör företagen. När Finansdepartementet tar fram författningsförslag som kan få en direkt påverkan på företagen så skickas dessa till Regelrådet. Regelrådet tar sedan ställning till om förslaget skulle få effekter av betydelse för företagen, i så fall yttrar sig rådet om huruvida den medföljande konsekvensutredningen är godtagbar. Om förslaget inte får effekter av betydelse, eller om rådet inte har fått tillräckligt med tid för att ta fram ett yttrande, så meddelas i ett kort kanslisvar att rådet inte yttrar sig.

De förslag som har skickas till Regelrådet publiceras på rådets webbplats, tillsammans med yttrandet eller ett kanslisvar. Eftersom rådet inrättades 2008 finns förslag från 2009 och framåt. Genom att utgå från de förslag som Finansdepartementet har skickat till Regelrådet avgränsas vårt grundmaterial till de förslag som har en direkt påverkan på företagen. Det handlar om mellan 27 och 47 förslag per år. Vi har sedan bearbetat det här materialet i flera steg. Den första delen av bearbetningen har varit att sortera ut vilka förslag som handlar om skattefrågor. Som framgår av nedanstående tabell handlar det om totalt 124 skatteförslag som har inkommit till Regelrådet under perioden.

Tabell 21 Antal promemorior m.m. avseende skatt som inkommit till Regelrådet samt rådets bedömning

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Yttranden	13	9	10	13	8	11	17	81
Andel godkända	38,5	55,6	70,0	30,8	37,5	0,0	17,6	33,3
Kanslisvar	7	9	3	6	7	5	6	43
Antal PM m.m.	20	18	13	19	15	16	23	124

Källa: Regelrådet, egna beräkningar.

Tabellen ovan visar att andelen konsekvensutredningar som Regelrådet godkänner när de avger ett yttrande har varierat kraftigt mellan åren. Under hela perioden har endast en tredjedel av konsekvensutredningarna blivit godkända.

De flesta skatteförslag som har inkommit till Regelrådet utgörs av en promemoria eller en SOU som behandlar en specifik beskattningsfråga. Men det finns också samlingspromemorior där Finansdepartementet tar upp en rad olika beskattningsfrågor. Ett exempel på detta är de promemorior som behandlar skattefrågor inför en kommande budgetproposition. Eftersom vårt syfte är att ge en så komplett bild som möjligt av regeringens förslag till skatteförändringar har dessa delförslag behandlats som enskilda förslag. För delförslagen finns inget yttrande eller kanslisvar eftersom Regelrådet uttalar sig om samlingspromemorian i sin helhet. Det totala antalet förslag i vår genomgång är därför 203 st. Nedanstående tabell visar hur många av förslagen som ingår i samlingspromemorior under respektive år.

Tabell 22 Antal förslag avseende skatt fördelat på yttranden, kanslisvar och förslag i samlingspromemorior

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Yttranden	13	8	8	12	6	10	14	71
Kanslisvar	6	9	3	6	6	4	6	40
I samlingspromemorior	2	5	20	10	26	13	16	92
Antal förslag	21	22	31	28	38	27	36	203

Källa: Regelrådet, egna beräkningar.

Bedömning av syftet med skatteförslagen

Den andra delen av vår bearbetning har varit att göra en bedömning av huruvida förslagen syftar till att genomföra förenklingar av skattelagstiftningen. Bedömningen bygger främst på hur bakgrunden och syftet med förslaget beskrivs samt på vad som anges i förslagens konsekvensutredning. Ibland har det även funnits ett behov av att gå igenom utformningen av förslaget.

Både förslag där förenkling är det huvudsakliga syftet och förslag som delvis syftar till förenkling har klassats som förenklingsförslag. Ett annat vanligt förekommande syfte är EU-harmonisering, dvs. förslag med syfte att anpassa den svenska lagstiftningen till EU-rätten. Även dessa förslag kan i vissa fall medföra förenklingar, men eftersom de inte är framtagna på regeringens eget initiativ har de i vår genomgång inte klassats som förenklingsförslag.

Förslagen har skickats till Regelrådet för att de har en direkt påverkan på företagen. Det finns dock vissa förslag som vid sidan av detta även påverkar ideella föreningar och privatpersoner. Av de redovisade förenklingsförslagen avser ungefär en femtedel förslag där förenklingen främst berör ideella föreningar och privatpersoner, medan företagen påverkas på andra sätt. I tabell 9 i granskningen framgår hur många av förslagen som helt eller delvis har ett förenklings syfte samt hur många som handlar om EU-harmonisering.

Bedömning av skatteförslagens omfattning

Efter bedömningen av vilka förslag som avser skatter och som har ett förenklingssyfte har vi genomfört några ytterligare bearbetningar av materialet. Dels har vi registrerat vilka lagar och kapitel som förenklingsförslagen berör dels har vi registrerat hur många av de drygt 200 skatteförslagen som har en konsekvensutredning innehållande en beräkning av hur företagens administrativa kostnader skulle påverkas av förslaget. I den nedanstående tabellen framgår att det finns beräkningar av administrativa kostnader i 4 av de 43 förenklingsförslagen. Motsvarande siffra för de resterande skatteförslagen är 14.

Tabell 23 Antal förslag vars konsekvensutredning inkluderar beräkning av administrativa kostnader

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Med förenklingssyfte	0	0	1	1	1	0	1	4
Utan förenklingssyfte	1	0	2	5	1	2	3	14

Källa: Egna beräkningar.

I brist på beräkningar av hur de administrativa kostnaderna påverkas är ett annat sätt att belysa förenklingsförslagets omfattning att visa hur många av dem som har fått ett kanslisvar. Detta presenteras i den nedanstående tabellen, där de delförslag som ingår i samlingspromemoriorna följaktligen inte ingår. Sju av de åtta kanslisvaren motiveras av att förslaget inte medför en sådan effekt på företagen att Regelrådet ska yttra sig. Det framgår också av tabellen att andelen konsekvensutredningar som godkänns av rådet är något högre för förenklingsförslagen än för samtliga skatteförslag, men eftersom det handlar om så få fall är det svårt att dra några säkra slutsatser rörande detta.

Tabell 24 Antal promemorior m.m. som inkommit till Regelrådet med förenklingssyfte samt rådets bedömning

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Totalt
Yttranden	1	2	7	3	5	2	4	24
Andel godkända	100,0	100,0	71,4	66,7	40,0	0,0	25,0	54,2
Kanslisvar	2	2	0	0	1	0	3	8
Antal PM m.m.	3	4	7	3	6	2	7	32

Källa: Regelrådet, egna beräkningar.