

# Några personliga reflektioner över offentliga skatteutredningars arbetsätt<sup>1</sup>

*Peter Melz*

## I Eegna erfarenheter

Alltsedan jag 1989 började delta i utredningen om reformerad inkomstbeskattning (RINK) har jag nästan oavbrutet deltagit i någon utredning som rapportförfattare, konsult, expert, sakkunnig, ledamot eller särskild utredare. Den enda utredningsfunktion som jag inte beklätt är sekreterarrollen.

Detta har gett grund för några personliga reflektioner om hur utredningar arbetar och borde arbeta. Det blir därför en inte helt systematisk eller fullständig framställning.

## 2 Kommittéer och särskilda utredare

Utredningar kan ske i kommittéer (flera ledamöter med rösträtt) eller med en särskild utredare som ensam beslutar om betänkandets innehåll. En kommitté kan sammansättas på många olika sätt.

Ska en utredning ha politisk förankring är kommittén den naturliga formen för där kan inrymmas flera ledamöter med olika politisk bakgrund, oftast riksdagsledamöter (parlamentarisk kommitté).

1. Delar av artikeln baserar sig på ett föredrag jag höll den 11 december 2009 vid 20-årsjubileumet för skatte- och tullavdelningen vid Finansdepartementet.

Denna form har i skattesammanhang valts vid stora reformer där man velat få bestående resultat såsom skattereformen i början av 1990-talet. Även om den dåvarande oppositionen hade vissa reservationer kom de senare i regeringsställning klart ställa sig bakom reformen.

Fastighetsbeskattningen av privatbostäder har utretts ett antal gånger, ibland med parlamentarisk förankring ibland utan. Fastighetsbeskattningen är en kontroversiell fråga vilket motiverar en politisk förankring för förslagen. Å andra sidan kan det ha varit bra att politiskt kunna distansera sig från en expertutredning om dess förslag blivit alltför politiskt inopportuna.

Även helt politiskt okontroversiella skattefrågor har ibland utretts i kommittéform. Det gäller främst Skattelagskommittén som lämnade förslaget till inkomstskattelagen (IL). Här var sammansättningen fyra experter utan någon som helst politisk förankring. Under större delen av utredningstiden var ordföranden (Bodil Hulgaard som efterträdde Johan Salsbäck) anställd på heltid i utredningen medan övriga ledamöter nog hade kunnat fylla samma funktion som sakkunniga, dvs. inte kommitté utan en särskild utredare. Uppdraget var dock så stort och viktigt att kommittéformen kanske var motiverad för att inskräpa detta.

*Särskilda utredare* i skatteutredningar har nästan alltid utfört uppdraget vid sidan om ett ordinarie heltidsarbete. Det har oftast varit aktiva domare. I de utredningar jag medverkat har det varit kammarrättspresidenter som Per Anclow och Jan Francke, kammarrättslagmän som Peter Wennerholm och Lisbet Edlund samt regeringsråd som Leif Lindstam och Peter Kindlund.

Det stora undantaget som skatteutredare var Klas Herrlin som skötte sina utredningar på heltid och i huvudsak utan sekreterare. Själv gjorde jag något mitt emellan genom att arbeta som utredare på halvtid (med tjänstledighet från universitetet).

För utredningar som kräver en politisk förankring är kommittéformen naturlig för att rymma ledamöter med olika slags politisk tillhörighet.

För expertutredningar är det däremot främst olika effektivitetsaspekter som bör avgöra formen. En särskild utredare som har *tillräckligt med tid* är en mycket effektiv arbetsform. Hen har ansvar och tid att kontinuerligt se till att utredningen förs framåt genom bra underlag till sammanträdena och knyts ihop i betänkandet. Problemet är

att många utredare inte har denna tid. I en kommitté skulle man kunna räkna med att ledamöterna sammantaget skulle kunna tillföra utredandet mycket mer tid än en ensamutredare. Mina egna erfarenheter är dock att så inte behöver vara fallet. Alla ledamöter måste läsa in sig på allt material och kan bara i begränsad utsträckning fördela arbete sig emellan. Dessutom är normalt arvoderingen sådan att ledamoten tycks förväntas arbeta inte i samma utsträckning som en särskild utredare utan snarare som en expert eller sakkunnig.

Ska man avgöra mer kontroversiella ”politiska” frågor har kommittén däremot en fördel genom att det krävs mer diskussioner inför beslut och att besluten får sammanväga förekommande skilda uppfattningar.

## 3 Utredningens deltagare

Ovan har redan diskuterats utredarens och ledamöternas roll. Här ska övriga deltagare diskuteras.

### 3.1 Sekreterare

Sekreteraren har en nyckelroll i varje utredning. Om utredaren eller ledamöterna har begränsad tid (och kanske kompetens) blir sekreteraren många gånger ”utredaren”.

Det finns inte någon pool av sekreterare på Finansdepartementet varifrån sekreterare kan rekryteras. I de utredningar jag deltagit i har sekreterarna normalt kommit från domstolstjänstgöring. Flera gånger har de nästan helt saknat kunskap inom utredningsområdet, men snabbt kunnat sätta sig in i sakfrågorna. Svårast har det varit när utredningsfrågorna krävt ekonomisk kompetens, såsom fastighetsbeskattning. Sekreterare med ordinarie arbete på departementet eller Skatteverket har förstås ofta större kompetens i sakfrågorna från början.

En normal utredning har en sekreterare. Kommittéer har normalt flera och även vissa enpersonsutredningar har haft två sekreterare. Nu senast är min erfarenhet från Företagsskattekommittén (FSK) med sex sekreterare (ungefär fem heltidstjänster). Flera sekreterare ger möjlighet till bredare kompetens. I FSK var det nödvändigt och bra att ha sekreterare med ekonomisk respektive juridisk bakgrundskompetens.

För sekreterare gäller dock samma regel som för ledamöter, dvs. sex sekreterare är inte sex gånger så stor arbetskapacitet som en sekreterare. Mycket tid går åt till samordning, inläsning och kontroll av varandras arbete. Detta är förstås i viss utsträckning kvalitetshöjande, men inte i full proportion till arbetsinsatsen.

Min uppfattning är att man i större utsträckning borde anlita mer seniora personer för sekreteraruppdrag. Det förekommer exempelvis att departementsråd blir sekreterare, dock minns jag inte något sådant fall från Finansdepartementets område.

## 3.2 Sakkunniga och experter

Det finns olika kategorier av experter. En kategori representerar organisationer på skattskyldighetssidan, såsom Svenskt näringsliv, LRF etc. SKV:s deltagande är en liknande intresserepresentation. Det är rimligt att dessa experter primärt redogör för hur olika alternativa förslag kommer att beröra deras medlemmar etc. De kan även bidra med allmän expertis och särskilt SKV:s experter förväntas nog anlägga synpunkter på det mesta. Övriga intresserepresentanter kan nog inte anses ha plikt därtill, men då de utsetts av regeringen till uppdraget bör de ha en allmän lojalitetsplikt mot utredningen. Den sträcker sig väl dock inte längre än till att ge sanningsenliga uppfattningar om det man ombeds uttala sig om, men nog inte till att ”skjuta sig själv” i foten.

En annan kategori är departementets representanter. De främsta företrädarna för departementet har bl.a. till uppgift att fungera sambandsperson med skatte- och tullavdelningen i frågor om nya deltagare i utredningen, budgetfrågor m.m. Mer implicit är nog det även deras uppgift att övervaka att arbetet utförs i direktivets riktning. Andra departementsrepresentanter deltar i huvudsak för att tillföra kompetens inom sina sakområden.

Övriga experter är, såsom jag själv varit, fristående och deltar för att i stort och smått bidra med sakkunskap.

Experter kan delta i olika stor utsträckning. Till skillnad från sakkunniga har de inte ovillkorlig rätt att delta i alla utredningssammanträden och att ta del av allt utredningsmaterial. Det förekommer därför att utredningar sammanträder med bara vissa av experterna som har särskild kompetens för just den fråga som behandlas på sammanträdet. Det fall jag känner till var dock inte en skatteutredning.

I en kommitté kan ledamöterna behöva sammanträda enskilt för att fatta beslut, som en ensamutredare kan sköta helt allena. Så var fallet i FSK, vilket dock inte var helt okontroversiellt då några sakkunniga ansåg att kommittéförordningen innebar att de hade rätt att delta i alla sammanträden.

Roller kan förändras i utredningar och experter kan bli sekreterare eller ledamöter etc. eller vice versa under resans gång (för ett exempel på en utredning där nästan hela besättningen bytts ut under resans gång, se Finanskriskommittén).

Experter kan även öppet (bilagor) eller dolt användas för att skriva underlag till utredningen. Jag har gjort det några gånger. Ibland mot särskild ersättning, ibland utan annan ersättning än sammanträdesarvodena (350 kr).

Experter och sakkunniga tillför externa perspektiv på utredningsfrågorna och jämför man med interna departementsutredningar och utredningar som utförs av Skatteverket – diskuteras i andra artiklar – så anser jag att det är den främsta fördelen med offentliga utredningar. Ibland kan dock antalet experter blir så stort (FSK) att det något hämmar denna dialog.

## 4 Vilka kompetenser bör utredningen innehålla?

Skattelagars materiella regler är en normering av ekonomiska transaktioner. De transaktioner och regler som ska utredas kan ekonomiskt sett vara mer eller mindre komplicerade. Det finns därför ofta behov av att utredningen utöver juridisk kompetens innehåller deltagare med god förmåga till ekonomisk analys.

När utredningen ska lämna förslag till mer omfattande strukturella förändringar av skattereglerna såsom i skattereformen 1989–1991 och nu senast FSK behövs en bedömning av makroekonomiska konsekvenser. Då avser jag inte bara budgetkonsekvenser utan påverkan i vidare mening av samhällsekonomin. Denna bedömning och kompetens behövs redan vid diskussionen om alternativa systemutformningar och övergripande regeldesign. I nämnda större utredningar har också ekonomerna varit väl representerade och haft ett väsentligt inflytande på utredningens arbete och förslag.

I mindre utredningar är däremot juristerna mycket dominerande och den ekonomiska sakkunskapen används kanske inte till så mycket mer än konsekvensberäkningarna.

## 5 Några viktiga kunskapsbaser för en utredning

En skatterättslig utredning behandlar rättsliga regler oftast i en omfattande existerande kontext. Det är då förstås viktigt att utredningen har eller skaffar sig en ingående kunskap av detta regelsystem. Det gäller även att behärska verktygen för hur bestämmelser konstrueras systematiskt och hur de skrivs entydigt och tydligt; jämför min artikel i antologin om inkomstskattelagens uppbyggnad.

Här ska jag dock diskutera några andra komponenter.

### 5.1 *Empiri*

Min uppfattning är att kunskaper om verkligheten ofta är en bristvara i utredningar. Frågor som kan behöva besvaras kan vara av följande slag. Vilka transaktioner genomförs på marknaden? Utnyttjas en brist i lagregleringen i praktiken? Det utförs väl aldrig enkätundersökningar och det är ju mycket tveksamt om exempelvis skattskyldiga skulle korrekt besvara frågor om de genomför s.k. skatteupplägg etc.

Den empiriska grunden begränsas då till mer anekdotisk information från utredningens experter från SKV och näringslivet. Ibland gör dessa experter mer informella förfrågningar bland sina medlemmar och skattekontor etc.

En annan form av empiri är *ekonomiska data* om skattebetalningar i branscher etc. och denna kunskap kan användas för att beräkna konsekvenser av olika regelförändringar. Sådana beräkningar utfördes exempelvis i rätt stor utsträckning av FSK. Användbarheten begränsas dock ofta av begränsningar i datamaterialet. En risk är då att resultaten först beräknas och presenteras med sedvanliga reservationer för osäkerheten, men att i det fortsatta arbetet lever resultaten ett eget liv utan att dessa reservationer alltid koms ihåg.

Slutligen är bedömningar av *framtida beteenden* en slags empiri där osäkerheten är ännu större. Det är tämligen säkert att exempelvis ökad eller minskad bolagsskattesats kommer att påverka aktiebolagens investeringar. Men hur mycket och finns det sekundära effekter som måste beaktas? Visst finns det vetenskapliga undersökningar som försöker besvara sådana frågor, men osäkerhetsmarginalen känns ofta stor.

## 5.2 *Användningen av den rättsvetenskapliga forskningen*

Rättsvetenskapliga framställningar har en funktion som kunskapsbas främst för att beskriva problem i gällande rätt. Finns förslag de lege ferenda bör de övervägas av utredningarna, men det är sällan att dessa förslag är så långt utförda att man kan säga att utredningen lägger dem direkt till grund för arbetet med sitt förslag.

Många författare anser att utredningarna inte tillräckligt redovisar sina källor, dvs. hänvisningarna till rättsvetenskapliga framställningar är för få eller saknas. Jag håller med om att det kunde finnas fler referenser. Tiden innebär dock att prioriteringar måste göras. Det är för mig självklart och ganska enkelt att man i utredningar anger relevanta rättsvetenskapliga källor. Däremot är det ofta inte möjligt och motiverat att man hanterar dem på samma sätt som när man skriver en rättsvetenskaplig framställning. Man kan inte i varje detalj som utredningen analyserar beskriva olika – inte alltid lättförståeliga och ibland motstående – ståndpunkter som uttalats i den rättsvetenskapliga doktrinen.

## 5.3 *Utländskt material*

Kort kan sägas att redovisning av utländska regelkomplex som motsvarar det som utreds ofta är mycket kortfattade. Min egen erfarenhet är att det är svårt att få fram material även när utländska departement lämnar utredningshjälp. På senare tid har man även börjat använda andra källor såsom IBFD:s ländersammanställningar.

En generell svårighet är, särskilt om man ska tränga in i detaljer, att förstå en beskriven regels plats och konsekvenser i den aktuella lagstiftningens kontext.

## 6 Hur kan man utveckla utredningsinstitutet?

Ovan har getts eller antytts en del förslag till förändringar för att förbättra utredningarnas arbetssätt. Något mer kan sägas avslutningsvis.

### 6.1 Olika slags utredningar

Den vanliga formen med en särskild utredare anser jag passar bra för de flesta utredningsfrågor.

Kommittéer passar när det krävs en bredare politisk förankring av utredningsförslagen. En expertkommitté kan som arbetsform ha fördelar framför en enpersonsutredare om det finns frågor som bättre hanteras av ledamöter med olika kompetens. Det behövs alltid en kraftfull ordförande som leder och samordnar arbetet.

I flera andra artiklar, främst av Anders Hultqvist, har behovet av en mer permanent beredning lyfts fram för frågor som behöver åtgärdas snabbt, men behovet finns även för frågor som aldrig anses tillräckligt stora för en särskild utredning.

### 6.2 Ändrade arbetsformer

1. Utredare bör under utredningstiden ha ordentligt med tid för egen bearbetning av utredningsfrågorna. Att bara läsa och kommentera sekreterarens PM anser jag ofta ger för lite reflektion och interaktion mellan olika synsätt. Det borde därför i större utsträckning finnas utredare som kan ägna uppdraget mer tid än bara som bisyssla till en annan anställning.

Jag tror också att det vore bra om fler *sekreterare* inte bara var "engångsartiklar" utan kunde arbeta mer kontinuerligt som utredningssekreterare.

Kommunikationen med omvärlden varierar mellan olika utredningar. Den sker genom experterna, men deras kontaktyta är kanske inte alltid tillräcklig. Flera utredningar har börjat med *hörningar* (hearings), men mitt intryck är att de synpunkter som erhålls ofta är allmänna och inte ger så mycket vägledning när man kommer närmare besluten. En idé jag själv ventilerat utan större eftertryck är att



låta stora intressenter som Svenskt näringsliv och SKV komma in med egna utredningar med förslag på ett första stadium.

Såvitt jag känner till finns ett fåtal exempel utomlands på att man i stället för en offentlig utredning beställer en utredning av en *privat aktör*. EU har vid några tillfällen beställt utredningar av revisionsbyråer. I Storbritannien gjordes 1996 ett försök att låta privata utredare (advokater antar jag) skriva lagförslag.<sup>2</sup> Det föll inte väl ut vilket anmärks på sedvanligt torrt sätt av Sir Geoffrey Bowman First Parliamentary Counsel (OPC): "It was not a success, and has not been repeated".<sup>3</sup>

Jag tror inte att det är ett användbart alternativ i Sverige, men visst skulle man kunna prova någon gång när man vill testa några olika alternativa utformningar av lagtexten. Något jag tror mer på är att på ett första stadium uppmuntra fler studier som ligger någonstans mellan vetenskapliga arbeten (tar för lång tid) och offentliga utredningar. Fler studier i Expertgruppens för studier i offentlig ekonomi (ESO) regi skulle kanske kunna genomföras med en sådan inriktning.

2. Slutligen bör man kunna lära av utländska erfarenheter. Sveriges utredningsväsende anses av många inom och utom landet vara av främsta världsklass. Det hindrar inte att det finns mycket att lära ifrån andra länder. En studie av lagstiftningsprocessen i tio länder, bl.a. Sverige, finns nu (sedan 2012) tillgänglig i *Structures, processes and governance in tax policy-making: an initial report*, Christopher John Wales och Christopher Peter Wales, Oxford 2012.<sup>4</sup>

*Alla förslag kräver mer resurser – och hur mäter eller utreder man det samhällsekonomiska värdet av en sådan satsning?*

2. Detta hade varit standard i början av 1800-talet, men därefter har parliamentary drafters skött arbetet; se T. St J.N. Bates, "Contracting out drafting: a British experience" (1996) 17 Stat. L.R. 152.

3. Office of the Parliamentary Counsel (OPC) skriver lagtextförslag på uppdrag av olika fackdepartement i den brittiska regeringen. Mer härom i *Their Word is Law: Parliamentary Counsel and Creative Policy Analysis*, Edward C. Page, Public Law Issue 4, 2009.

4. [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/Publications/Reports/structures-and-processes-in-tax-policy-making.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Reports/structures-and-processes-in-tax-policy-making.pdf).

