

CARL SÖRENSON

# Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med storföretagen

*Skatteverket planerar att under hösten lansera ett nytt arbetssätt mot storföretagen, något som kallas "fördjupad samverkan". Arbetsmetoden har behandlats utförligt av OECD och har nyligen införts i ett antal andra länder. I artikeln diskuteras behovet av de föreslagna åtgärderna i Sverige utifrån OECD:s rekommendationer och andra länders erfarenheter.*

## 1 Inledning

I en värld där allt fler företag verkar gränsöverskridande har både möjligheterna till skatteplanering och komplexiteten i skattesystemet ökat. I denna miljö blir det allt svårare för skattemyndigheterna att möta utvecklingen med traditionella arbetsmetoder. Mängden av transaktioner ställer också allt högre krav på myndigheternas kontroll och effektivitet. För att möta dessa problem har flertalet länder ålagt företag en mer omfattande informationsskyldighet. Detta har framförallt skett genom olika former av rapporterings- och dokumenteringskrav för specifika situationer. Sådana så kallade disclosure rules är dock otympliga, vad skattemyndigheterna behöver är att kunna identifiera problemen i mängden av information från de skattskyldiga. I flera länder eftersträvas därför att företagen på eget initiativ ska lämna relevant information. I linje med detta har Skatteverket i Sverige nyligen utarbetat ett förslag till ett nytt arbetssätt mot storföretagen. I denna artikel ska Skatteverkets förslag diskuteras i ljuset av OECD:s riktlinjer och andra länders erfarenheter.

## 2 Bakgrund

### 2.1 Riktlinjer från OECD

En arbetsgrupp till Forum on Tax Administration (FTA), som sorterar under OECD:s Committee on Fiscal Affairs, släppte år 2007 en rapport med riktlinjer för att genom förändrade förhållningssätt förmå skattskyldiga att lämna mer information i ett tidigare skede.<sup>1</sup> En kommuniké från FTA med rekommendationer till medlemsländerna att överväga liknande arbetssätt presenterades år 2008.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> OECD FTA Tax Intermediaries Study, Working Paper 6 – The Enhanced Relationship, juli 2007, <http://www.oecd.org/dataoecd/59/61/39003880.pdf>.

<sup>2</sup> OECD FTA Cape Town Communiqué, 11 januari 2008, <http://www.oecd.org/dataoecd/26/43/39886621.pdf>.

Enligt FTA:s rapport karaktäriseras dagens förhållande mellan skattskyldiga och skattemyndigheter av att parterna endast agerar utifrån vad de är skyldiga till. Skattskyldiga lämnar in en deklaration med det minimum av information som följer av lagstiftningen, men information om hur beräkningar och avvägningar har gjorts vidgås inte. Skattemyndigheter får därför utreda de skattskyldigas uppgifter där det bedöms nödvändigt, utan närmare underlag. Detta förhållande har enligt FTA flera svagheter om målet är att effektivt och rättvist ta ut rätt skatt. Den främsta svagheten är att skattskyldiga inte har något vägande skäl att delge skattemyndigheten mer än vad som följer av lag. På så sätt lyfts inte oklarheter och risker upp i tillräcklig grad. Informationen kommer också skattemyndigheten till dels först sedan åtgärderna har vidtagits och ofta inte förrän långt efteråt. Detta försvårar i sin tur kontrollen.

För att förändra detta utgångsläge föreslår FTA ett nytt arbetssätt där skattemyndigheter tar en proaktiv, vägledande roll i utbyte mot ett mer öppet informationsdelande och en mer konsulterande inställning från skattskyldiga.<sup>3</sup> Detta förutsätter en öppen miljö mellan skattskyldiga och skattemyndigheten, där skattskyldiga löpande konsulterar skattemyndigheten angående uppkomna skatterisker och oklarheter. I utbyte ska skattemyndigheten klargöra sin inställning i takt med att konsultation sker. Det nya arbetssättet kallas ”Enhanced Relationship”. En förutsättning för denna omdaning är att fördelarna för företagen kan påvisas. Skattemyndigheter måste enligt FTA därför utvecklas på fem punkter; ökad affärsmässig förståelse, opartiskhet, proportionalitet, öppenhet och lyhördhet.

Det uppmärksammas i FTA:s rapport att vissa länder ställer högre informationskrav på skattskyldiga än andra. Detta förändrar enligt rapporten dock inte utgångsläget att det i varje land finns en legal lägsta informationsskyldighet. Däremot framhålls i både rapporten och kommunikén att eftersom förhållandet mellan skattskyldiga och skattemyndigheter varierar beroende på den administrativa, legala och kulturella miljön, är det nödvändigt att varje land utreder behovet och möjligheterna att införa de nya riktlinjerna.

## 2.2 Exempel från andra länder

Arbetsmetoder i linje med OECD:s rekommendationer har introducerats av skattemyndigheter i flera länder, däribland Australien,<sup>4</sup> Irland,<sup>5</sup> Nya Zeeland,<sup>6</sup> Singapore,<sup>7</sup> Storbritannien<sup>8</sup> och USA.<sup>9</sup> Nederländerna var tidigt ute och

<sup>3</sup> Se också Delorme, General Report in Cahiers de Droit Fiscal International vol. 65a, The dialogue between the tax administration and the taxpayer up to the filing of the tax return, Paris, 1980.

<sup>4</sup> <http://www.ato.gov.au/corporate/content.aspx?menuid=0&doc=/content/00167346.htm&page=1&H1>.

<sup>5</sup> <http://www.revenue.ie/en/business/running/large-businesses.html>.

<sup>6</sup> <http://www.ird.govt.nz/aboutir/newsletters/corporates-contact/2010/large-enterprises-2010-02.html#04>.

<sup>7</sup> [http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04\\_ektid8838.aspx](http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04_ektid8838.aspx).

<sup>8</sup> <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/tcrmanual/index.htm>.

<sup>9</sup> [http://www.irs.gov/irb/2005-50\\_IRB/ar14.html](http://www.irs.gov/irb/2005-50_IRB/ar14.html).

har idag en förhållandevis långt genomförd arbetsform, kallad "Horizontal Monitoring". Denna presenterades år 2005 efter kritik från företag om brister i bemötandet hos skattemyndigheten, begränsade möjligheter att erhålla besked i skattefrågor och en släpande ärendehantering.<sup>10</sup>

Bemötandet från företagen i de länder där fördjupad samverkan införts har varit övergripande positivt. Framförallt verkar den ökade dialogen och snabbare svar från skattemyndigheterna ha välkomnats. Viss kritik har dock framförts. I Nederländerna mötte genomförandet av fördjupad samverkan flera invändningar.<sup>11</sup> En sådan invändning var att systemet endast döljer det legala förhållandet mellan enskilda och skattemyndigheten. Det faktum att myndigheten ska fatta ett beslut och att den till hjälp för detta har offentliga maktmedel medför enligt kritikerna att det aldrig kan bli fråga om ett utbyte på lika villkor. Samarbetet haltar därför redan från början.

En besläktad invändning som gjorts är att skattskyldiga i praktiken har små eller inga möjligheter att stå utanför samarbetet, eftersom de då riskerar att behandlas hårdare. Systemet har också kritiserats för att endast kunna fungera så länge företagen går på skattemyndighetens linje ifråga om vad som är "rätt skatt". Detta skulle i förlängningen innebära att de skattskyldiga kommer att behöva betala mer i skatt än vad som följer av lagen. Skattskyldigas rätt att hävda sina intressen och rättssäkerheten i samarbetet med skattemyndigheterna är också det som fortsatt diskuteras i Nederländerna sedan reformen.

I Australien och Nya Zeeland har invändningar mot fördjupad samverkan liknande de nederländska gjorts.<sup>12</sup> Det har därvid framförts att en grundläggande brist i samarbetet mellan skattskyldiga och skattemyndigheten är att parterna saknar ett gemensamt intresse, eftersom det ofta är omöjligt att fastslå vad "rätt" skatt är. Här får istället skattemyndighetens tolkning företräde, vilket leder till att skattskyldiga beskattas hårdare än tidigare. Det har också ifrågasatts hur rättssäkerhetskrav och likabehandling upprätthålls vid fördjupad samverkan. För att fungera måste skattemyndigheten kunna vara flexibla och acceptera företagets lösningar. Andra skattskyldiga kan se detta som ett favoriserande, eller åtminstone en mer förmånlig behandling. Detta är ägnat att skada förtroendet för skattemyndigheten. Vidare har farhågor lyfts om att det blir svårare att upprätthålla en konsekvent tillämpning av skattelagstiftningen i ett samarbetsförhållande.

Kritiken mot "Enhanced Relationships" går på liknande sätt igen på olika nivåer och i olika länder. Trots detta har reaktionerna generellt varit positiva. Ett ökat samarbete och enklare vägar in till skattemyndigheterna har välkom-

<sup>10</sup> De Leeuw, E, Horizontal Monitoring Programme in the Netherlands, IOTA Tax Tribune, nr. 27, 2010, s. 18 ff.

<sup>11</sup> Vollebregt, H, From Red Tape to Red Carpet: How the Netherlands Has Changed the Traditional Dispute Landscape for Tax Issues, International Transfer Pricing Journal, maj/juni 2009, s. 161 ff.

<sup>12</sup> Dabner, J, och Burton, M, Lessons for Tax Administrators in Adopting the OECD's "Enhanced Relationship" Model – Australia's and New Zealand's Experiences, Bulletin for International Taxation, juli 2009, s. 316 ff.

nats av de skattskyldiga. Samtidigt gör formlösheten det svårt att peka ut specifika problem. Vilka konsekvenserna av "Enhanced Relationships" blir återstår därför att se allteftersom den praktiska erfarenheten med tiden ökar.

### 2.3 Skatteverkets förslag

I mars 2011 presenterade Skatteverket en rapport om "Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner".<sup>13</sup> I rapporten anges att globalisering och ökad komplexitet i affärsverksamheten har lett till större skatterisker för företagen. Dessutom förekommer enligt Skatteverket en allt mer aggressiv skatteplanering. Som en lösning föreslås därför att Skatteverket skall arbeta närmare med samarbetsvilliga storföretag, så att förutsägbarheten för företagen ökar och myndighetens resurser kan koncentreras på de som har en aggressiv skatteplanering. Till denna nya arbetsform avser Skatteverket att under hösten bjuda in Sveriges största företag. Inledningsvis kommer erbjudande om fördjupad samverkan att riktas mot fem till tio större koncerner, på sikt kommer dock flertalet av storföretagen att introduceras till den nya metoden.

Formen för samarbetet fastläs också i Skatteverkets rapport. Efter diskussioner med varje enskilt företag kring samarbetets utformning ska en avsiktsförklaring som anger övergripande riktlinjer undertecknas. I samarbetet förväntas de skattskyldiga bidra med sina riskbedömningar, att tidigt lyfta upp oklarheter och risker till diskussion, att säkerställa kontrollen av interna system samt att se till att rätt skatt och avgifter betalas. Företagen ska löpande rapportera sina skattepositioner och vidtagna åtgärder till Skatteverket. I gengäld ska Skatteverket utse en särskild koncernansvarig tjänsteman som bistår med kompetens till de skattskyldigas system och rutiner. Skatteverket ska också löpande redovisa sin bedömning av skatterisker och ge tydliga besked kring vilka skatter och avgifter som ska erläggas.

Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan bär många likheter med de system som genomförts i andra länder, och har också här mött likande kritik.<sup>14</sup> Vid ett seminarium hos Svenskt Näringslivs tidigare i vår kritiserades också den bristande utredningen och oförutsägbarheten kring förslagens innebörd.<sup>15</sup> Från Skatteverkets sida aviserades samtidigt att ytterligare utredning kring utformningen och lagenligheten skulle vidtas internt. Till dess att Skatteverket återkommer med sin utredning tjänar det kanske inte mycket till att upprepa den tidigare kritiken. Däremot kvarstår fortfarande frågan om varför ett system med fördjupad samverkan bör införas i Sverige och vilka problem det avser att lösa i en svensk kontext. Nedan ska därför främst fokuseras på behovsanalysen och hur åtgärdsförslagen beaktar den administrativa, legala och kulturella miljön i enlighet med OECD:s rekommendationer. Tyvärr är

<sup>13</sup> Skatteverket, Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner, 2001-03-31, Dnr 480-698289-10/1211.

<sup>14</sup> Pahlsson, R, Ska Skatteverket bli en kompis?, DI Debatt, 14 mars 2011.

<sup>15</sup> Vem vågar tacka nej till Skatteverkets erbjudande?, Näringslivets Hus, 27 maj 2011.

Skatteverkets förslag på denna punkt mycket kortfattat. Precis som i FTA:s rapport hänvisar Skatteverket till förändrat behov till följd av globalisering, ökad komplexitet och skatteplanering. Däremot nämner Skatteverket inget om de närmare skäl som IFA framför, vad som mer konkret behöver förbättras. Inte heller framgår hur åtgärderna är anpassade till svenska förhållanden.

### 3 Behovet av fördjupad samverkan

#### 3.1 Skillnader i administrativ, legal och kulturell miljö

Hur kan då behovet för Sverige av så kallad fördjupad samverkan eller ett "Enhanced Relationship" fastställas? En utgångspunkt bör här vara den behovsanalys och de åtgärdsförslag FTA presenterat. Av särskild vikt är taxeringens utformning.

Fastställandet av ett skattesubjekts totala skatteplikt kan antingen ske av det offentliga (administrative assessment) eller av den enskilde själv (self-assessment). Det stora flertalet stater har som utgångspunkt valt det senare alternativet, där ansvaret och risken för uppgifter till grund för taxeringen ligger på skattesubjektet. Hur långt man har varit villig att utveckla denna princip varierar dock.

I vissa länder är ansvaret för enskilda långtgående. I länder som Australien, Irland, Nya Zeeland, Singapore och Storbritannien deklarerar företag sina inkomster och fastställer själva skattepliktigt belopp. I USA är utgångspunkten densamma, men skattemyndigheten kan här också i begränsad omfattning korrigera beräkningen. Generellt är endast mycket kortfattad information nödvändig i deklarationen i dessa länder. Deklarationen accepteras också automatiskt som grund för beskattningen, och kontroll sker i efterhand genom revision.

I andra länder sker en mer utförlig bedömning av den skatteskyldiges deklaration, och den slutliga skatteplikten fastställs av skattemyndigheten. I länder som Danmark, Frankrike, Nederländerna, Spanien och Tyskland, är informationsskyldigheten i samband med taxeringen mer långtgående, här måste den skatteskyldige presentera all information som är nödvändig för att skattemyndigheten ska kunna fastställa den slutliga skatten. Kontrollen av uppgifterna sker alltså i hög grad redan vid taxeringen, även om den också här kan följas upp vid en senare revision.

Den grundläggande inställningen till taxeringen påverkar i hög grad ärendehanläggningen och serviceskyldigheten vid skattemyndigheterna. I länder med ett mer utpräglat självdeklarationssystem är det generellt inte möjligt att diskutera möjliga skatteupplägg med skattemyndigheten. För storföretag har konsultationsmöjligheterna här utökats genom "Enhanced Relationships". I andra länder med ett högre administrativt inslag måste skattemyndigheten ta emot skattskyldiga för diskussion, samt upplysa och hjälpa dem i specifika skattefrågor. Hur stor nytta av detta är i praktiken påverkas dock givetvis av förvaltningens kompetens, effektivitet och reglering i övrigt.

Dessa två huvudspår i taxeringsförfarandet och skattemyndigheters handläggning följer till synes skillnaderna i rättstraditioner mellan länder. I anglosaxiska rättstraditioner är förfarandet vid taxeringen en mer utpräglad självdeklaration där endast begränsad information bifogas. Utredning sker i efterhand. Möjligheten att få vägledning av myndigheten i skattefrågor är som utgångspunkt mycket begränsad. "Enhanced Relationships" fyller här en viktig funktion genom att det etablerar en kontakt och ett utbyte mellan skattskyldiga och skattemyndigheten. Det tidigare lägger också tidpunkten då skattemyndigheten får tillgång till information.

I kontinentala rättstraditioner fastställs den slutliga skatteplikten på uppgifter av den skattskyldige, men först efter utredning av skattemyndigheten. Detta medför att skattskyldiga måste bifoga all nödvändig information i deklarationen. Skattskyldiga har också generellt större möjligheter att konsultera och få vägledning av skattemyndigheten i skattefrågor. "Enhanced Relationships" fyller här inte samma funktion eftersom behovet inte är detsamma. Istället kan det syfta till att överbrygga brister i den förvaltningsrättsliga strukturen och effektiviteten.<sup>16</sup>

Utgångspunkten i FTA:s rapport, med ett minimum av informationsdelande mellan skattskyldiga och skattemyndigheten, stämmer till synes sämre överens med de länder där skattskyldiga har en hög informationsskyldighet och skattemyndigheten aktivt bistår med information. FTA menar att det trots detta alltid finns ett grundläggande förhållande av en lägsta nivå för obligatorisk information, vilket istället bör utvecklas till ett frivilligt informationsdelande.<sup>17</sup> Denna inställning kan dock ifrågasättas. Vilket subjekt som fastställer skatten i den nationella rättsordningen är av stor betydelse. Där skattemyndigheten fastställer skatten sker redan vid taxeringen en utredning utifrån den skattskyldiges uppgifter, och brister i informationen kan leda till sanktioner. Detta är ägnat att öka incitamentet för skattskyldiga att delge information i väsentligen högre utsträckning. Att tala om en lägsta nivå för information när skattskyldiga ska lämna all nödvändig information för att skattemyndigheten ska kunna fastställa taxeringen är därför inte särskilt träffande. Det är knappast meningen att skattskyldiga i ett system med fördjupad samverkan ska lämna mer information än vad som krävs för att fastställa skatteplikten.

Av denna korta redogörelse förefaller det sammanfattningsvis som att fördjupad samverkan är ett system bättre lämpat för länder där skattemyndigheterna har ett mindre inflytande vid taxeringen och där det saknas informationskanaler med de skattskyldiga. Frågan är då om detta är fallet i Sverige.

<sup>16</sup> Jämför kritiken i Nederländerna.

<sup>17</sup> Det kan i förbigående noteras att FTA:s rapport författats av tjänstemän från den brittiska skattemyndigheten HMRC och OECD.

### 3.2 Svensk taxering och myndighetsutövning

I Sverige fattas beslut om årlig taxering av Skatteverket på grundval av de uppgifter som lämnats i självdeklarationen. Vilka uppgifter som ska lämnas i deklarationen beror som utgångspunkt på den materiella skattelagstiftningen. Utöver detta ska de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut bifogas. Det åligger den skatteskyldige att lämna uppgifter om relevanta sakförhållanden eller i vart fall tillräckligt med information för att uppmärksamma Skatteverket på det skatterättsliga problemet.<sup>18</sup>

Skatteverket får genom eftertaxering ompröva ärendet till den skatteskyldiges nackdel om denne utelämnat eller lämnat oriktig uppgift av betydelse för beräkningen av skatten. Om en uppgift som är av betydelse för taxeringen visar sig oriktig eller har utelämnats kan den skatteskyldige vid eftertaxering även påföras skattetillägg. Skattetillägg kan dessutom påföras vid tillämpning av lagen om skatteflykt.<sup>19</sup> För skattetillägg krävs inte att den skatteskyldige varit oaktsam. Tillägg kan dock undvikas genom frivillig rättelse. I vissa angivna fall kan skattetillägg också efterges.<sup>20</sup> Underlåtenhet att lämna uppgift eller lämnandet av en oriktig uppgift kan också utgöra brott.<sup>21</sup> Reglerna överlappar varandra så, att skattetillägg kan påföras även vid dom om skattebrott.<sup>22</sup>

Deklarationen utreds av Skatteverket som har att se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Varje ärende ska handläggas enkelt, snabbt, billigt och rättssäkert, och med iakttagande av likabehandling, saklighet och objektivitet. Har Skatteverket inte uppfyllt sin utredningsskyldighet kan det medföra att skattetillägg inte utgår även om den skattskyldige brustit i sin upplysningsplikt.<sup>23</sup> Även utanför ärendehandläggningen har Skatteverket en serviceskyldighet och ska lämna upplysningar, vägledning, råd och annan sådan hjälp till enskilda inom myndighetens verksamhetsområde. Uppgifter ska lämnas i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet. Inom sin serviceskyldighet kan Skatteverket inte kräva någon form av motprestation utöver vad som följer av lag eller förordning.<sup>24</sup>

Den svenska taxeringen liknar alltså i hög utsträckning den i kontinentala rättsordningar. Skattskyldiga rapporterar utförligt kring intäkter och kostnader, och den slutliga skatten fastställs efter utredning av Skatteverket. Att skattetillägg även tillämpas på förfaranden som träffas av skatteflyktslagen

<sup>18</sup> RÅ 2003 ref. 4.

<sup>19</sup> RÅ 2010 ref. 51.

<sup>20</sup> Se t.ex. RÅ 2000 ref. 66 I.

<sup>21</sup> Se Skattebrottslagen (1971:69).

<sup>22</sup> RÅ 2010 ref. 117 och NJA 2010 s. 168 I och II. Det ska dock tilläggas att frågan fortfarande är kontroversiell, se vidare bl.a. Andersson, M, RÅ begär klart besked om dubbelbestraffning, Advokaten, nr 7, årgång 76, 2010, <http://www.advokatsamfundet.se/Advokaten/Tidningsnummer/2010/Nr-7-2010-Argang-76/RA-begar-klart-besked-om-dubbelbestraffning/>.

<sup>23</sup> Särskilda avgifter enligt Taxeringslagen, SKV 231, utgåva 2, 2009, s. 44 ff.

<sup>24</sup> Se t.ex. Avgiftsförordningen (1992:191).

innebär att uppgiftsskyldigheten är särskilt omfattande. Bristande uppgifter är också hårt sanktionerade. Skattetillägg tillämpas som huvudregel så fort uppgifterna har betydelse för skatteplikten. Vid uppsåtliga och oaktsamma förfaranden är brister även straffrättsligt sanktionerade.

Dessa förhållanden bör jämföras med utgångspunkten i FTA:s rapport. Rapporten utgår från att ett grundläggande förhållande där skattskyldiga endast delar ett minimum av information med skattemyndigheten. Som anförts ovan kan det ifrågasättas om detta är en rättvisande bild av taxering och ärendehandläggning i Sverige. Skattskyldiga har här så som kraven på information i deklARATIONEN och skattetilläggssanktion är utformade tungt vägande skäl att presentera all väsentlig information. Därmed har också Skatteverket tillgång till ett brett underlag vid fastställandet av taxeringen.

Även vad gäller kontakten mellan skattskyldiga och Skatteverket finns skillnader mot det behov OECD förutsatt. Av de fem punkter som FTA nämner som avgörande för genomförandet av "Enhanced Relationships" har objektivitet, proportionalitet och öppenhet varit lagreglerade för förvaltningsförfarandet i Sverige sedan länge. Skatteverket har redan idag en skyldighet att svara på frågor från skattskyldiga inom sin serviceskyldighet, och för storföretagen finns även den så kallade "Dialogen". För att Skatteverket ska kunna kräva motprestation för information inom sin serviceskyldighet krävs stöd i lag eller förordning och att erbjuda olika skattesubjekt olika grad av service kan också strida mot den grundlagsreglerade likabehandlingsprincipen.<sup>25</sup>

Utöver detta bör det också uppmärksammas att skattskyldiga i Sverige genom förfarandet med förhandsbesked har en långtgående möjlighet att få klarhet i sina skattepositioner. Detta saknas i många andra länder, även om trenden tycks vara att allt fler länder inför möjlighet till "Advance rulings". I detta sammanhang bör det uppmärksammas att Skatteverket i sin rapport upprepat konstaterar att skattskyldiga förväntas att "göra rätt för sig". Innebörden tycks gå utöver att följa skatte- och deklARATIONSLAGSTIFTNING. Begreppet "rätt skatt" används med mer distinktion i FTA:s rapport, där det konstateras att meningarna kan skilja sig åt beträffande vad rätt skatt är, och att det därför är lämpligt att sanktionera arbetet genom någon form av medlingsförfarande. Detta kommenteras inte av Skatteverket och någon tvistlösning är inte föreskriven. För detta är parterna tydligen hänvisade till det vanliga domstolsförfarandet eller att söka förhandsbesked. Det framgår dock inte huruvida en skattskyldig som följer ett förhandsbesked som går emot Skatteverket fortfarande gör rätt för sig.

Den väsentliga förändring som fördjupad samverkan innebär rör alltså Skatteverkets tillgång till information eller möjligheten för skattskyldiga att nå klarhet angående sina skattepositioner. Istället är det tidpunkten och sättet som informationen lämnas på som förändras. Vid sidan av en årlig skriftlig deklARATION förväntas skattskyldiga löpande rapportera till Skatteverket vilka åtgärder de vidtar. För denna ökade administrativa börda ska företagen

<sup>25</sup> 1 kap. 9 § Regeringsformen (1974:152).

kompenstras så att deras kontrollkostnader minskar i det långa loppet genom färre revisioner. För detta finns det dock inte garantier, istället tvingas företagens taxering in i en legal oförutsägbarhet. Frågan är om detta är motiverat och eftersträvansvärt i svensk taxeringsprocess och förvaltningstradition. Med denna form av samarbete, som närmast liknar en realtidstaxering, skulle självdeklarationens betydelse minska väsentligt. Fördjupad samverkan medför också att det administrativa inflytandet på taxeringen ökar. Att en sådan förskjutning av taxeringsprocessen inte kan genomföras övergripande av Skatteverket utan stöd av lag torde stå klart. Om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan visar sig innebära att företag som inte deltar behandlas sämre är valet att delta i själva verket litet. Det kan då ifrågasättas om det är konstitutionellt genomförbart utan lagstiftning.

#### 4 Avslutande reflektioner

Frågan om nya arbetsformer och ett "Enhanced Relationship" mellan skattemyndigheter och skattskyldiga har snabbt seglat upp som en av de mest brännande frågorna i den internationella skatterättsliga debatten. De problem som föranlett diskussionerna är tätt sammanflätade med staters behov av att säkra skattebasen i en värld där flera länder går anspråk på att beskatta de internationella företagen. Att betala skatt lyfts upp som en Corporate Social Responsibility-fråga, i kontrast till den fram till nu härskande principen att skatt inte får tas ut utan stöd i lag. Oavsett vad man tycker om en utveckling där företag istället ska betala "rätt skatt", står det klart att när allt fler länder går samma väg ökar också skattetrycket på företagen.

Med detta sagt bör det också uppmärksammas att "Enhanced Relationships" kanske inte är en väg framåt för alla länder. Som diskuterats ovan synes det mindre lämpat för rättskulturer som den svenska. Det bör inte glömmas att fördjupad samverkan innebär en administrativ pålaga som kommer att medföra väsentliga kostnader för både företagen och Skatteverket. Behovet och nyttan av en sådan metod bör därför övervägas noggrant innan den införs. Flera frågor om lagenlighet och utformning kvarstår i dagsläget obesvarade. Som diskuterats ovan framstår även analysen av behovet av åtgärder och den legala, administrativa och kulturella miljön i Sverige som otillräcklig. Det är beklagligt att denna inte har gjorts utförligare i ett tidigare skede. Tiden får utvisa om svenska företag är villiga att ingå ett kostsamt samarbete på dagens oklara grunder.

*Carl Sörensson är Jur. kand.*