

ROBERT PÅHLSSON

## SKV:s projekt *fördjupad samverkan* i svensk offentligrettslig miljö

### 1 Inledning

Skatteverket har introducerat en ny modell för samarbete med större företagsgrupper, liknande den som sedan ett antal år tillämpas i Nederländerna och som där går under beteckningen *Horizontal Monitoring*. Skatteverkets projekt har fått namnet *Fördjupad samverkan*.<sup>1</sup> Liknande samverkansformer mellan skattemyndigheter och större företag har också introducerats i flera andra länder.<sup>2</sup> Systemen har behandlats utförligt av OECD och är för närvarande föremål för diskussion inom IFA.<sup>3</sup>

I denna artikel undersöks de offentligrettsliga förutsättningarna för införande i Sverige av *Fördjupad samverkan* (härefter FS). Artikelns, som i allt väsentligt bygger på en mer utförlig forskningsrapport, är disponerad enligt följande.<sup>4</sup>

Inledningsvis redogörs för SKV:s uppläggning av FS. Den efterföljande analysen är huvudsakligen regelhierarkiskt ordnad, så att FS speglas mot i tur och ordning EU-rätten, regeringsformen (RF) och den svenska förvaltningsrätten. I artikeln behandlas inte frågor om sekretess och sanktioner. Eventuella civilrättsliga aspekter berörs inte heller.

<sup>1</sup> Det svenska projektet presenteras numera på Skatteverkets hemsida, se bl.a. <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/nyheter/2012/nyheter/samverkanmedskatteverketforenklarforforetag.5.71004e4c133e23bf6db800017271.html>, <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/blanketterbroschyrer/broschyrer/info/248.4.71004e4c133e23bf6db800017285.html> samt <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/samverkan/medsverigesstorstakomcerner.4.70ac421612e2a997f85800079814.html>. Projektet baseras på rapporten *Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner*, dnr 480-698289-10/1211 daterad 2011-03-31. Citeras även SKV-rapporten.

<sup>2</sup> Se för en utförlig rättspolitiskt orienterad bakgrundsbeskrivning med internationell utblick Sörensson, Carl, *Något om Skatteverkets förslag till fördjupad samverkan med storföretagen*, Skattenytt 2011 s. 625–633.

<sup>3</sup> Företeelsen kallas då *Enhanced Relationship*. Se <http://www.oecd.org/dataoecd/59/61/39003880.pdf> samt <http://www.ifa.nl/pages/search.aspx?k=enhanced+relationship>.

<sup>4</sup> Se Pålsson, Robert, *Fördjupad samverkan / horizontal monitoring i svensk offentligrettslig miljö*, Stockholm 2012. Rapporten presenterades vid ett seminarium i Stockholm den 22 oktober 2012.

## 2 Fördjupad samverkan (FS) – en kort beskrivning

Dokumentationen avseende Skatteverkets projekt Fördjupad samverkan består av en 13-sidig rapport samt ytterligare ett antal sidor, inklusive en broschyr och svar på vanliga frågor, som laddats upp på verkets hemsida.<sup>5</sup> Materialet på hemsidan består i huvudsak av sammanfattningar av det som sägs i rapporten. Härtill kommer SKV:s utkast till överenskommelse om FS ("avsiktsförklaring") vilken fogats som bilaga till SKV:s rapport. Det ska framhållas att det är SKV:s dokumentation som ligger till grund för artikeln. Hur samarbetet går till i praktiken har jag inte undersökt. Man skulle metaforiskt kunna säga att jag studerar kartan och inte verkligheten. Å andra sidan bör man kunna förutsätta att SKV gör det som verket säger att det gör.

Skatteverkets introduktion av Fördjupad samverkan är en del av ett bredare arbete med att modernisera kommunikationen med skattskyldiga företag. En intern rapport har nyligen lämnats avseende myndighetens rutiner med besvarandet av skriftliga frågor.<sup>6</sup> Dessa ska utvärderas ytterligare under 2013. Härtill kommer att den s.k. Dialogen varit etablerad i några år.<sup>7</sup> Det framstår som sannolikt att SKV inom kort kommer med ny dokumentation avseende FS.

I SKV:s rapport finns under rubriken "Samverkan i praktiken" en uppställning av de steg som avses ingå i FS-processen. Dessa är *urval, inbjudan, första mötet, preliminär överenskommelse, inledande möten, definitiv överenskommelse*, samt härefter *arbetsmöten*.<sup>8</sup>

Det framgår av SKV:s dokumentation att urvalet av koncerner som ska kunna komma i fråga för FS ska göras med omsorg. FS-projektet är dock som det nu beskrivs av begränsad och sluten karaktär. Det står nämligen klart att det åtminstone inledningsvis riktar sig till en trängre krets som väljs ut av SKV.<sup>9</sup>

Det etablerade FS antas i SKV-rapporten komma att vara som intensivast i början när man "säkerställer den interna kontrollen och skatterisken minskar."<sup>10</sup> De viktigaste permanenta och konkreta inslagen i samarbetet uppges bli att deltagande företag får en särskild kontaktperson på SKV, att man

<sup>5</sup> Se Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner, dnr 480-698289-10/1211 daterad 2011-03-31. Även <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/nyheter/2012/nyheter/samverkanmedskatteverketforenklarforetag.5.71004e4c133e23bf6db800017271.html>, <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/blanketterbroschyrrer/broschyrrer/info/248.4.71004e4c133e23bf6db800017285.html> samt <http://www.skatteverket.se/omskatteverket/omoss/samverkan/medsverigesstorstakoncerner.4.70ac421612e2a997f85800079814.html>.

<sup>6</sup> Se SKV Rapport dnr 131-604625-11/111, 2012-05-14.

<sup>7</sup> Se Rutin för dialogfrågor – SFR, dnr 129-621087-08/1211. För definition av storföretagsregionen se <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/informationstraffarmoten/storforetagsregionensfr.4.5cbdbba811c9a768f0c80005885.html>.

<sup>8</sup> Se SKV-rapporten s. 9.

<sup>9</sup> <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/samverkanmedstoraforetagfaq/kanmananmalaattmanarintresseradavsamverkanavenommanintefattnagoninbjudanfranskatteverket.5.71004e4c133e23bf6db800020019.html>.

<sup>10</sup> SKV-rapporten s. 9.

får snabba och säkra svar på sina frågor samt annat bistånd med kompetens i stöd från SKV. Deltagande företag förutsätts i sin tur visa största tänkbara öppenhet när det gäller uppkommande skattefrågor.<sup>11</sup>

Härtill kommer att ”historiska fel” normalt inte avses bli åtgärdade samt att man tycks göra en särskilt generös tolkning av institutet frivillig rättelse.<sup>12</sup> Ambitionen förefaller vara att man avser att blunda för felaktigheter som upptäcks, om inte dessa är särskilt iögonfallande. Dessa och även andra frågor behandlas utförligt i det följande.

### 3 FS och EU-rätten

#### 3.1 Omfattas FS av EU-rättens krav på fri rörlighet?

EU-domstolens (EUD) prövning av om medlemsstaternas rättsregler är förenliga med diskriminerings- och restriktionsförbuden brukar kunna fördelas på tre frågeställningar. Man undersöker först om den aktuella situationen aktualiserar EU-rätten, därefter om en restriktion är för handen, och om så är fallet, huruvida denna kan rättfärdigas.<sup>13</sup> I de följande avsnitten används en liknande analysmodell.

EUD har flera gånger framhållit att medlemsstaterna generellt måste iakttå fördragets regler om icke-diskriminering och förbud mot inskränkningar i den fria rörligheten när de utövar sin behörighet.<sup>14</sup> I denna behörighet återfinns givetvis formell regelgivning t.ex. i form av lagstiftning, men även sådan maktutövning som manifesteras i beslut vilkas innehåll inte nödvändigtvis finner uttryckligt stöd i någon lagregel. FS måste således ovillkorligen utformas på ett sätt som i varje avseende är förenligt med EU-rätten.

#### 3.2 Kan något led i FS utgöra en negativ särbehandling?

Det svenska FS-projektet har en uttalad målgrupp. SKV:s rapport om projektet har rubriken ”Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner.”<sup>15</sup> I dokumentet anges också att man inledningsvis ”riktar sig till de största koncernerna” men att ambitionen på sikt är att ”utöka konceptet till att omfatta flertalet av de största koncernerna.”<sup>16</sup> På SKV:s hemsida

<sup>11</sup> SKV-rapporten s. 10 f.

<sup>12</sup> Se <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/samverkanmedstoraforetagfaq/vadhanderomskatteverketuppmarsammarattforetagetsannoliktgjortfelideklarationersomlamnatsinnansamverkaninleddes.5.71004e4c133e23bf6db800019957.html> samt <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/samverkanmedstoraforetagfaq/kanforetagetbliskyldigtattbetalaskattetilleggforfelsesomskatteverketuppmarsammarundersamverkan.5.71004e4c133e23bf6db800019987.html>.

<sup>13</sup> Öppen diskriminering kan överhuvudtaget inte rättfärdigas. Det är inte helt klarlagt i vilken utsträckning indirekt diskriminerande restriktioner kan rättfärdigas. Frågan faller utanför ramen för denna undersökning.

<sup>14</sup> Se t.ex. C-55/98 *Vestergaard* p. 15 samt C-118/96 *Safir* p. 21.

<sup>15</sup> Dnr 480-698289-10/1211.

<sup>16</sup> A.a. s. 3.

klargörs att möjligheten att delta ”i första hand” står öppen för de företag som SKV kontaktat. De största koncernerna utpekats särskilt som en ”prioriterad målgrupp”.<sup>17</sup> Att det är koncernen som sådan, och inte enskilda företag, som avses bli part i överenskommelsen om fördjupad samverkan framgår även av utkastet till ”avsiktsförklaring” som finns sist i dokumentet.<sup>18</sup>

Det förefaller alltså som att tillgängligheten till FS primärt begränsas till koncerner med svenska mödrar. Att de största svenska koncernerna däremot även kan ha dotterbolag i utlandet är självklart. Det tycks emellertid också vara klart att möjligheten att delta i FS inte kommer att vara lika tillgänglig för utlandsbaserade koncerner med fasta driftställen eller dotterbolag i Sverige. Samtidigt råder det ingen tvekan om att SKV:s ambition och uppfattning är att det ska vara till fördel för företagen att delta i samverkan. Det råder mot denna bakgrund ingen tvekan om att det rör sig om särbehandling av vissa subjekt.

För att särbehandlingen ska utgöra diskriminering eller på annat sätt innebära en inskränkning i etableringsfriheten krävs att den är negativ för den utländske ägaren till det fasta driftstället respektive dotterbolaget. För svensk del skulle detta möjligen kunna anses bli fallet om de fasta driftställena/dotterbolagen inte upplyses om möjligheten att ingå i FS eller helt enkelt förvägras möjligheten därtill på strängare grunder än vad som gäller för ”helsvenska” bolag.

Men detta är dock troligen inte tillräckligt. Möjligheten att få tillgång till FS måste rimligen också framstå som förmånlig för ett utländskt bolag med fast driftställe eller dotterbolag här. Starka skäl talar dock för att man kan utgå från att deltagande i FS generellt kan uppfattas som förmånligt.

Fördelarna med FS listas i SKV:s rapport under särskild rubrik. Som exempel på de positiva effekter som verket förutskickar de deltagande koncernerna kan nämnas särskilda kontaktvägar till verket, lägre fullgörandekostnader och ökad goodwill.<sup>19</sup>

Slutsatsen blir att bristande tillgång till FS för utlandsägda fasta driftställen och dotterbolag sannolikt kan ses som sådan negativ särbehandling som kan utgöra en inskränkning i etableringsfriheten. Detta torde gälla oavsett om den bristande tillgången är en följd av en direkt regel härom i den nationella rätten, eller om den endast kommer till uttryck genom skatteförvaltningens rutiner i FS-processen.

### 3.3 Föreligger objektiva jämförbara situationer?

Förekomsten av diskriminering i EU-rättslig mening förutsätter emellertid att de jämförda subjekten befinner sig i *objektiva jämförbara situationer*. Det kan inte uteslutas att utlandsägda fasta driftställen och inhemska bolag någon

<sup>17</sup> A.a. s. 11.

<sup>18</sup> Att det inte är det enskilda skattesubjektet och den juridiska personen som är part är en omständighet som jag återkommer till i det följande.

<sup>19</sup> Se dnr 480-698289-10/1211 s. 8.

gång kan anses vara i situationer som inte är objektivt jämförbara. Klart är emellertid att den omständigheten att det ena subjektet är begränsat skattskyldigt medan det andra är obegränsat skattskyldigt inte utesluter att de ändå befinner sig i jämförbara situationer.<sup>20</sup> Det går knappast att mot bakgrund av tillgänglig praxis från EUD säkert fastställa om domstolen skulle anse att utlandsägda fasta driftställen och inhemska bolag är i objektivt jämförbara situationer såvitt nu är i fråga. Mycket talar dock för att så är fallet.

För utlandsägda dotterbolag är situationen om möjligt klarare. En negativ särbehandling av ett svenskt aktiebolag som baseras på att dess moderföretag är etablerat i en annan medlemsstat kan förutsättas stå i strid med EU-rätten. Det går knappast att försvara detta genom att hänvisa till att det är *koncerner* som är parter i FS. En koncern är varken skattesubjekt eller juridisk person enligt svensk rätt. När EU-domstolen prövar koncernbeskattningsfrågor där enskilda företag är skattesubjekt så är det dessa företags situationer som bedöms och inte koncernens som helhet.<sup>21</sup>

### 3.4 Kan särbehandlingen rättfärdigas?

Nästa fråga i en EU-rättslig prövning av tillgängligheten till FS blir om den nyss konstaterade inskränkningen i den fria rörligheten kan rättfärdigas. Så är fallet om skälen kan accepteras och inskränkningen är proportionell i förhållande till sitt ändamål. Det är svårt att se att annat än rent administrativa hänsyn skulle kunna åberopas som rättfärdigande grund här.<sup>22</sup> Sådana praktiska hanteringskäl har emellertid avvisats av EUD.

Däremot har domstolen som rättfärdigande grund godtagit hänvisningar till effektiv kontroll och uppörd.<sup>23</sup> Att sådana skäl skulle kunna rättfärdiga materiella skatteregler framstår som mindre sannolikt, men i förevarande fall rör det sig ju just om administrativa rutiner som ytterst måste förutsättas syfta till just effektivitet i beskattningen. Invändningen skulle då bestå i hävdandet att sådan effektivitet skulle äventyras om FS gjordes tillgängligt för utlandsägda fasta driftställen/dotterbolag på samma premisser som för inhemska bolag.

Det framgår emellertid klart av SKV:s dokumentation att undertecknandet av en överenskommelse om FS förutsätter en serie förmöten mellan parterna. Mot denna bakgrund framstår det som högst osannolikt att EUD skulle anse en generell utestängning av utländska subjekt vara förenlig med kravet på proportionalitet.<sup>24</sup>

<sup>20</sup> Se mål C-311/97 *Royal Bank of Scotland* p. 29 och mål C-307/97 *Saint-Gobain* p. 46–48.

<sup>21</sup> Se t.ex. mål C-446/03 *Marks & Spencer*.

<sup>22</sup> För materiella skatteregler har EUD accepterat rättfärdigande grunderna skattesystemets inre sammanhang, territorialitetsprincipen, behoven av att motverka skatteflykt och att bevara fördelningen av beskattningsrätten samt risken att förluster beaktas två gånger. Det är dock svårt att se att dessa skulle kunna åberopas här.

<sup>23</sup> Se t.ex. förenade målen C-155/08 och C-157/08 *Passenheim*.

<sup>24</sup> Jämför mål C-250/95 *Futura*. Även det tidigare nämnda C-55/98 *Vestergaard*.

Slutsatsen blir följande. EU-rätten ställer av allt döma krav på att ett införande av FS görs likformigt, såtillvida att systemet blir principiellt tillgängligt i samma utsträckning för inhemska skattskyldiga som för utlandsägda fasta driftställen och dotterbolag. I detta ligger inte endast att inledande diskussioner ska vara tillgängliga i lika mån, utan även att de konkreta kraven på de båda kategorierna för medverkan bör vara på samma nivå. Den dokumentation som hittills föreligger avseende det svenska FS talar klart för att svensk-kontrollerade bolag kommer att favoriseras före utlandsägda bolag och fasta driftställen. Härigenom är FS-projektet ägnat att komma i konflikt med EU-rätten.

## 4 FS och svensk konstitutionell rätt

### 4.1 Inledning

Likformigheten är ett grundläggande värde vid beskattningen. Om ett system introduceras som innebär att vissa skattskyldiga blir föremål för särskild behandling, är det därför naturligt att undersöka om denna särskilda behandling är förenlig med likabehandlingskravet. De närmast följande avsnitten ägnas denna fråga.<sup>25</sup>

I det följande behandlas även frågan om införandet i Sverige av FS aktualiserar författningsreglering.

### 4.2 Regleringen av likhetsprincipen

Kravet på likhet inför lagen följer, förutom av EU- och EUF-fördragen, av 1 kap. 9 § regeringsformen (RF) samt av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna vilken gäller som lag i Sverige. För skatteområdet kan också nämnas de i dubbelbeskattningsavtalen regelmässigt ingående diskrimineringsförbuden. Reglering av likhetsprincipen återfinns således på flera normnivåer. Diskussionen här baseras emellertid på kravet i 1 kap. 9 § RF.

Det måste understrykas att likabehandlingskravet i 1 kap. 9 § RF är en "riktig" rättsregel och inte bara en allmän programförklaring. Bestämmelsen är alltså avsedd att vara rättsligt bindande och ett konkret juridiskt verktyg i rättstillämpningen.<sup>26</sup> Den är också i egenskap av grundlag överordnad vanlig lagstiftning på exempelvis skatteområdet.

Uttryckliga hänvisningar till likabehandlingskravet i RF är dock mindre vanliga i de motiveringar som kommer till uttryck i rättstillämpningen. Att 1 kap. 9 § RF i högsta grad är en "levande" rättsregel har dock nyligen bekrä-

<sup>25</sup> Det kan dock påpekas att även de EU-rättsliga normer som diskuterats i det föregående är uttryck för likhetsprincipen. Ett förbud mot diskriminering är inget annat än ett likabehandlingskrav, uttryckt som en negation.

<sup>26</sup> Se prop. 1973:90 s. 235. Däremot är likabehandlingskravet motsatsvis endast tillämpligt på myndigheternas aktiviteter. Lagstiftaren står fri att olikbehandla. Se prop. 1975/76:209 s. 98 f. vari bl.a. framhålls att särbehandling är ett typiskt kännetecken för ett modernt välfärdssamhälle. En jämförelse av västeuropeiska konstitutioner visar att den svenska uppfattningen är mycket särpräglad. Se härtill Pählsson, Robert, *Likhet inför skattelag*, Uppsala 2007 s. 63 ff.

tats av HFD i ett rättsprövningsmål där ett regeringsbeslut upphävdes.<sup>27</sup> Beslutet innebar att Jehovas vittnen likställdes med andra trossamfund. Det kan dock konstateras att rättspraxis avseende likhetsprincipen inte medger några säkra prognoser om principens ställning *de facto* som rättskälla.

#### 4.3 Innebär FS att de skattskyldiga behandlas olikformigt?

FS är inledningsvis öppet endast för vissa utvalda stora koncerner. ”På sikt” ska projektet kunna utökas till fler stora koncerner. Det är alltså tydligt att inte alla stora koncerner är aktuella.

De som deltar i FS avses bli omfattade av positiv särbehandling från SKV, i förhållande till vad som gäller generellt för de skattskyldiga. Dessa fördelar innebär bland annat följande.<sup>28</sup>

- a) En särskild tjänsteman utses som är koncernens kontaktperson. På detta sätt avses kontakterna med SKV bli enklare och snabbare.
- b) Frågor från koncernen besvaras snabbt. Verket lämnar snabba och tydliga besked om sin inställning i olika frågor.
- c) SKV bistår med kompetens och stöd i koncernens interna arbete.
- d) Om SKV upptäcker att företaget gjort i fel i deklARATIONER som lämnats innan samverkan inleddes ska särskilda rutiner gälla. Enligt dessa kommer verket normalt inte ”att intressera sig för” historiska fel.<sup>29</sup> Denna utfästelse framstår som särskilt anmärkningsvärd i ljuset av det som brukar kallas den offentliga maktens lagbundenhet.<sup>30</sup>

Enligt denna ”legalitetsprincipens andra sida” finns inget utrymme enligt svensk rätt för en myndighet eller annan rättstillämpare att avstå från den myndighetsutövning som är föreskriven. Av detta följer också att SKV inte genom att ge sig in i förhandlingar diskretionärt får medge att vissa skattskyldiga slipper betala skatt. En annan sak är att myndigheten av praktiska skäl kan avstå från att reagera när det rör sig om småbelopp etc.

Det är naturligtvis svårt att veta hur långt man på SKV är beredd att gå när det gäller att på detta sätt blunda för äldre fel. Emellertid kan konstateras att det saknas lagstöd för SKV:s utfästelse. Det går utanför syftet med denna artikel att diskutera om den kan leda till ansvar för tjänstefel för enskilda tjänstemän.

<sup>27</sup> Se HFD 2011 ref. 10. Se även t.ex. JO:s beslut 2009-09-28 dnr 5292-2008.

<sup>28</sup> Se SKV-rapporten s. 10.

<sup>29</sup> Se <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/samverkanmedstoraforetagfaq/vadhanderomskatteverketuppmarsammarattforetagetsannoliktgjortfelideklarationersomlamnatsinnansamverkaninleddes.5.71004e4c133e23bf6db800019957.html>.

<sup>30</sup> Se Marcusson, Lena, *Offentlig förvaltning utanför myndighetsområdet*, Uppsala 1989 s. 399. Även Bergström, Sture, *Förutsebarhet. En studie av regeringsrättens rättstillämpning*, Uppsala 1987 s. 19 och 86 samt Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995 s. 368.

e) En utfästelse som är lite kryptisk rör möjligheten att påföra skattetillägg för oriktiga uppgifter som lämnats i deklARATIONER som avlämnats innan FS inleddes. Här anges att frivillig rättelse inom FS ska godtas om inga ”kontrollåtgärder” hunnit vidtas. Emellertid är ju en grundtanke med FS att man ska slippa kontrollåtgärder. Det kan således förefalla som om man avser att generellt avstå från att ta ut skattetillägg på felaktigheter som uppmärksammas inom ramen för samverkan. Formuleringen är oklar och illustrerar slutenheten i FS. En sådan utfästelse är inte bindande utan kommer liksom den som redovisats under d) ovan i konflikt med kravet på att verka i enlighet med författningarna.

Sammanfattningsvis kan konstateras följande. Av SKV:s dokumentation avseende FS kan den slutsatsen dras, att ett mindre antal skattskyldiga som väljs ut av verket självt kommer att erbjudas en långtgående positiv särbehandling som inte står öppen för skattebetalarkollektivet i övrigt. Olikformigheterna är slående och framstår delvis som oförenliga med verkets skyldigheter sådana dessa framgår av författning.

För att frågan om likformighet/olikformighet ska bli tillfredsställande besvarad krävs dock en diskussion om huruvida ett avsteg från likabehandling kan vara sakligt motiverat. Härunder faller frågan om de subjekt som blir föremål för den särskilt gynnsamma behandlingen är i en jämförbar situation med dem som inte har tillgång till den.

#### 4.4 Kan den positiva särbehandlingen inom ramen för FS ges en saklig motivering?

Utgångspunkten i SKV:s verksamhet är att de skattskyldiga ska behandlas i enlighet med 1 kap. 9 § RF.<sup>31</sup> Bestämmelsen lyder:

”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saktighet och opartiskhet.”

Likformigheten m.m. är alltså en generell norm. Detta kan emellertid inte anses innebära att alla skattskyldiga alltid är i så jämförbara situationer att de alltid måste behandlas helt identiskt av SKV. Det är lätt att anföra exempel på faktorer som kan motivera olika åtgärder i speciella situationer. Ett stort företag kan behöva mer uppmärksamhet än en enskild individ. En skattskyldig med särskild historia eller särskilt beteende kan föranleda särskild uppmärksamhet i form av t.ex. revision. Sådan särskild uppmärksamhet kan behöva riktas mot viss bransch. Storlek, beteende och bransch är uppenbarligen kriterier med vilka man kan motivera olikformigheter som i övrigt har stöd i lag. Frågan är nu om den uppenbara positiva särbehandling som är en följd av FS kan motiveras på detta sätt.

SKV synes vara helt medvetet om att introduktionen av FS i sig innebär att de skattskyldiga inte behandlas likformigt. Däremot synes man omedveten

<sup>31</sup> Jämför 2 § p. 2 förordningen (2007:780) med instruktion för skatteverket.

om att man i några fall saknar erforderligt stöd i lag. Detta gäller bland annat uttalandena om ”historiska fel”.

SKV har uppenbarligen en annan uppfattning än den jag redovisar här. Man menar i stället att FS utgör en sådan behovsanpassning som i sig medger olikbehandling av de skattskyldiga.<sup>32</sup> Verket drar härvid paralleller till information på minoritetsspråk samt speciell service för nystartade företag.

Mot dessa båda exempel kan emellertid invändas att myndigheternas användning av minoritetsspråk i stor utsträckning har stöd i lagstiftning som i denna egenskap undanröjer likabehandlingskravet.<sup>33</sup> Kravet på speciell information och service till nystartade företag har givetvis stöd i förvaltningslagens regler om myndigheternas service.

Som tidigare konstaterats är det endast ett begränsat antal större koncerner som inbjuds av SKV att ingå överenskommelse om FS. Verket menar alltså att FS utgör en form av ”behovsanpassad service och handläggning”.<sup>34</sup> Man anför som stöd för sin systematiska särbehandling av dessa särskilt inbjudna koncerner främst följande:<sup>35</sup>

- a) De står för en stor andel av skattebasen och det är därför viktigt att deras uppgiftslämnande och skatteinbetalning är rätt från början.
- b) Större koncerner har ofta en större komplexitet, både till organisationsstruktur och verksamhet vilket tillsammans med internationalisering leder till att skatteeffekterna blir svåra att förutse.
- c) De största koncernerna är förebilder, både för mindre företag och för enskilda medborgare.

Dessa tre argument för den positiva särbehandlingen ska nu undersökas närmare.

Den första punkten (a) framstår väl som något av en truism. Det finns givetvis många grupper av skattskyldiga som tillsammans representerar en stor andel av skattebasen, och det är naturligtvis viktigt att deras uppgiftslämnande och skatteinbetalningar är riktiga från början. En sådan grupp är löntagare. En annan är fåmansföretag. SKV:s argument måste mot denna bakgrund avvisas som skäl för ett systematiskt favoriserande av en särskilt utvald andel av gruppen större koncerner.

Den andra punkten (b) är mycket vagt formulerad. Det framgår inte närmare vilket slags komplexitet m.m. som för vissa större koncerner är av så speciellt slag att de kan motivera en särskilt fördelaktig behandling. Skattesystemets komplexitet på exempelvis fåmansområdet har nått en närmast ogenomtränglig nivå vilket i så fall också skulle kunna motivera olikformigheter. Det framgår inte vems förutsebarhet som avses, de skattskyldigas eller SKV:s.

<sup>32</sup> Se artikel i Dagens Industri 2011-03-15 av generaldirektören Ingemar Hansson och chefen för storföretagsregionen Anette Landén.

<sup>33</sup> Att lagstiftaren med reglering kan neutralisera kravet på likabehandling står klart, se nedan.

<sup>34</sup> SKV Rapport dnr 480-698289-10/1211 s. 12.

<sup>35</sup> Se a.a. s. 11.

Argumentationen är så allmän att den inte rimligen kan motivera den särbehandling som FS ger upphov till.

Det som sägs i den tredje punkten kan vara riktigt men inget empiriskt stöd anförs. Den omständigheten att vissa skattskyldiga "har ögonen på sig" i media, att de i största allmänhet är större eller tjänar mer pengar kan inte rimligen utan närmare förklaring eller erfarenhetsmässigt baserat stöd, tillåtas leda till att dessa skattskyldiga ges en egen "gräddfil" i sin relation till myndigheterna. I själva verket är positiv särbehandling baserat på kändisskap, pengar eller kunskaper just det slags olikformighet som likhetskravet ska motverka. Detta slags *favorisering* är något helt annat än att *öka kontrollen* av särskilda företeelser eller personer, mot bakgrund av vad man vet om t.ex. en bransch.

Slutsatsen blir att SKV:s allmänt hållna skäl för den positiva särbehandlingen av vissa skattskyldiga inom ramen för FS måste avvisas som otillräckliga för att motivera de olikformigheter som uppkommer.

Sammanfattningsvis utgör likabehandlingskravet i 1 kap. 9 § RF en rättsregel i egentlig mening. Av bestämmelsen följer att SKV inte utan sakligt godtagbara skäl får ge vissa utvalda skattesubjekt en särskilt förmånlig behandling. Analysen i detta avsnitt visar att SKV:s projekt Fördjupad samverkan, så som det beskrivs av verket självt, inte uppfyller de grundlagsstadgade likabehandlingskraven.

#### 4.5 Är reglering nödvändig för att FS ska kunna etableras?

Det har i föregående avsnitt konstaterats att FS är ägnad att resultera i olikbehandling av de skattskyldiga. I RF finns ett principiellt krav på att SKV upprätthåller likformighet. Frågan blir då i vilken utsträckning detta krav kan neutraliseras genom en reglering med syfte att möjliggöra FS.

Först bör slås fast att likhetsprincipen, sådan den uttrycks i 1 kap. 9 § RF, inte endast är ett programstadgande utan en konkret handlingsregel för myndigheterna.<sup>36</sup> Till skillnad från de inledande politiskt orienterade formuleringarna i 1 kap. RF är det i kapitlets nionde paragraf fråga om en rättsregel i egentlig bemärkelse. *Däremot är inte riksdag och regering i sin normgivning bundna av bestämmelsen.* Det kan inte råda något tvivel om att möjligheten att i lag respektive förordning gynna eller missgynna olika personer eller grupper i Sverige är en politisk maktbefogenhet.<sup>37</sup>

Olikbehandling av personer och av sådana fall som mycket väl kan uppfattas som jämförbara, är således i själva verket viktiga redskap i riksdagens och regeringens maktutövning. Ett ganska färskt och särskilt tydligt exempel från skatterätten på olika behandling av fall vilka normalt uppfattas som lika är den s.k. expertskatten.<sup>38</sup> Vårt skattesystem är i själva verket tämligen rikt på

<sup>36</sup> Se prop. 1973:90 s. 235.

<sup>37</sup> Se Petrén, Gustaf och Ragnemalm, Hans, *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, Stockholm 1980 s. 38. Här kan erinras om att likabehandlingskravet sedan införandet av RF kompletterats med de motsvarande krav som följer av Sverige medlemskap i EU samt av införlivandet i svensk rätt av Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna.

<sup>38</sup> Se 11 kap. 22–23a §§ IL.

olikbehandling av fall, som av åtminstone vissa anses lika.<sup>39</sup> Det allra tydligaste exemplet är kanske den s.k. katalogen i 7 kap. 17 § IL.

Sammanfattningsvis kan konstateras att lagstiftaren ensam står över likhetskravet sådant det uttrycks i 1 kap. 9 § RF. Slutsatsen följer dels av en motsatsvis läsning av ordalydelsen dels av entydiga förarbetsuttalanden.<sup>40</sup> Däremot kan en förvaltningsmyndighet göra avsteg från likhetsprincipen endast i den utsträckning som detta kan härledas till en föreskrift som beslutats av riksdagen eller av regeringen. För skatterättens del innebär detta först och främst att SKV måste iakttä ett krav på likformighet.

Slutsatsen blir att genomförandet av FS i Sverige för sin laglighet är beroende av att lagstiftaren griper in och neutraliserar likformighetskravet. Härigenom kan den positiva särbehandling som FS är ägnad att resultera i neutraliseras. SKV bör med anledning härav avbryta sitt projekt och invänta eventuell reglering.

## 5 FS och svensk förvaltningsrätt

### 5.1 Inledning

I detta avsnitt inventeras tänkbara förvaltningsrättsliga konsekvenser av ett införande av FS i Sverige. Analysen ska inte uppfattas som uttömmande. Den information om FS-processens utformning som jag kunnat finna är inte så utförlig att man kan vara säker på att ha vänt på alla stenar. Det kan följaktligen tänkas att förvaltningsrättsliga effekter skulle uppkomma som inte uppmärksammas här.

Undersökningen är strukturerad så att FS prövas mot centrala begrepp och funktioner i svensk förvaltningsrätt.<sup>41</sup> Konkret innebär detta bland annat en diskussion om när FS-processen medför att ett *förvaltningsärende* uppkommer, vilka *beslut* som aktualiseras, om dessa beslut har *negativ rättskraft*, samt vilken betydelse regler för *utredningsskyldighet*, *motivering*, *omprövning*, och *överklagbarhet* kan få. Däremot behandlas inte särskilt regeln om myndigheters serviceplikt i 4 § FL i rapporten. Bestämmelsen är vag och FS framstår närmast som ett utökat serviceåtagande från skatteadministrationens sida.

Utgångspunkten för analysen är FL (1986:223).<sup>42</sup> Härvid gäller emellertid enligt 3 § att om en annan lag innehåller bestämmelser som avviker

<sup>39</sup> Jämför Hultqvists, s. 63, många exempel.

<sup>40</sup> Det är normgivningen från riksdag och regering som faller utanför principens tillämpningsområde, och inte vanliga förvaltningsuppgifter, se Holmberg, Erik och Stjernquist, Nils, *Grundlagarna med tillhörande författningar*, Stockholm 1980. När regeringen agerar som förvaltningsmyndighet är den således bunden av bestämmelsen.

<sup>41</sup> Ett alternativ hade varit att i stället utgå från olika moment i FS-processen och pröva dessa mot de förvaltningsrättsliga begreppen i tur och ordning. Min bedömning är dock att den valda dispositionen möjliggör en bättre överblick.

<sup>42</sup> FL är en förkortning av förvaltningslagen. I förvaltningslagsutredningens betänkande SOU 2010:29 föreslås en ny förvaltningslag. Förslaget, som ännu inte lett till lagstiftning, undersöks inte i det följande.

från reglerna i FL så gäller denna andra lag. Sådana bestämmelser finns i SFL (2011:1244) som från och med 2012 ersätter ett antal andra lagar.<sup>43</sup>

## 5.2 I vilken utsträckning utgör FS-processen ärendehandläggning och myndighetsutövning?

1. I 1 § FL slås fast att lagen gäller förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden.<sup>44</sup> FL:s tillämplighet på FS måste därför ta utgångspunkt i frågan om i vilken utsträckning de olika momenten i FS-processen utgör sådan handläggning. Sådana en myndighets aktiviteter som inte innebär ärendehandläggning brukar betecknas som faktiskt handlande.<sup>45</sup>

Det kan inte vara någon tvekan om att skatteadministrationens beslut att ingå en överenskommelse om FS med en skattskyldig eller med en grupp skattskyldiga är att se som ett *förvaltningsbeslut*. De förberedelser eller den process som leder fram till beslutet bör uppfattas som *ärendehandläggning* i en svensk förvaltningsrättslig kontext. Beslutet att ingå överenskommelsen utgör ett delbeslut i FS-ärendet vilket löper ända till dess samarbetet avslutas.

2. Det framstår som klart att ett ärende föreligger senast då SKV:s inbjudan sänds till koncernen. Det är vidare fullt tänkbart att ärendet faktiskt öppnas redan innan inbjudan går ut. Enligt SKV:s dokumentation riktar sig nämligen FS-projektet ”inledningsvis till ett mindre antal av de största koncernerna.”<sup>46</sup>

Det är väl mindre troligt att detta urval görs slumpmässigt. Om man i en ledningsgrupp låter ta fram ett underlag som sedan behandlas, varvid det beslutas att inbjudan ska gå ut till vissa koncerner har ett eller flera ärenden enligt min uppfattning redan inletts.<sup>47</sup> Den exakta tidpunkten för när ärendet uppkommer kan dock inte besvaras i generella ordalag utan bör vara föremål för individuell bedömning. Själva avgörandet om vilka som ska bjudas in kan emellertid vara det första delbeslutet i de ärenden som i förvaltningsrättslig mening utgör FS-processen.<sup>48</sup>

3. Eftersom ärendebegreppet i svensk förvaltningsrätt i viss utsträckning är oklart kan det också vara svårt att fastställa om ett eller flera ärenden föreligger i visst fall. Här finns varken reglering eller tydliga motivuttalanden.<sup>49</sup> Som konstaterats ovan avses samarbetet endast att etableras på koncernnivå, och då

<sup>43</sup> SFL är en förkortning för skatteförfarandelagen som trätt i kraft den 1 januari 2012. Se prop. 2010/11:165 samt SOU 2009:58.

<sup>44</sup> Vissa regler, om bl.a. serviceskyldighet i 4 §, gäller även vid s.k. faktiskt handlande. Se även 2 §.

<sup>45</sup> Dessa faller under 4 § FL och behandlas inte här.

<sup>46</sup> Se SKV-rapporten s. 7. Detta snäva urval har ovan legat till grund för diskussionen om likabehandlingsfrågan.

<sup>47</sup> Den principiella frågan om huruvida ett eller flera ärenden föreligger behandlas nedan.

<sup>48</sup> Frågor om överklagbarhet, rättskraft m.m. behandlas under särskilda rubriker nedan.

<sup>49</sup> Se Hellners, Tryggve och Malmqvist, Bo, *Nya förvaltningslagen med kommentarer*, andra upplagan, Stockholm 1989, s. 51 f.

inledningsvis med en mindre andel av landets största koncerner. Koncernen är emellertid varken skattesubjekt eller juridisk person. Detta leder till att varje i samarbetet ingående bolag kommer att vara part i ett FS-ärendet hos SKV.

Det anförda leder till följande slutsatser. Det förefaller rimligt att handläggningen av en FS-process avseende en koncern dokumenteras i ett gemensamt sammanhang och kanske även hänförs till ett diarienummer. Eftersom emellertid varje i koncernen ingående bolag är ett självständigt skattesubjekt leder kommunikations- och utredningsskyldighetens utformning till att förfarandet får hanteras som flera ärenden. Detta blir nödvändigt vid exempelvis sådana betungande beslut som måste föregås av viss kommunikation. Själva kommunikationen däremot kan säkerligen på ett praktiskt sätt hanteras i en gemensam ordning. Det bör dock understrykas att SKV inte kan inskränka de rättssäkerhetskrav som följer av förvaltningsrättsliga regler.

4. Det ligger närmast till hands att se FS-processen på så vis, att den utgör ett ärende till dess den avslutas. Att SKV beslutar att ingå en FS-överenskommelse innebär med detta synsätt inte att ärendet är avgjort. Jag anser att ärendet löper från det att initiativet tas, t.ex. från de första anteckningarna om viljan att upprätta en överenskommelse. Beslutet att ingå överenskommelsen blir med detta synsätt ett delbeslut och varje initiativ som tas inom FS är delar i ett övergripande ärende.

5. Med det här anlagda synsättet utgör alltså åtgärderna före ingåendet av själva FS-överenskommelsen och det därefter etablerade FS-förhållandet delar av samma ärende. Frågan uppkommer emellertid vilka typer av förvaltningsbeslut som kan bli aktuella efter det att själva överenskommelsen ingåtts. I det flödesschema som presenteras anges för det etablerade förhållandet endast ett enda ord: "Arbetsmöten."<sup>50</sup> Detta är i princip den enda konkreta upplysningen om hur den fortsatta ärendehandläggningen ska gå till.

6. Följande slutsatser kan dras. Den grundläggande svårigheten med en förvaltningsrättslig analys av det etablerade FS-förhållandet består naturligtvis i att hela systemet är oreglerat och inte ens beskrivet i SKV:s egen dokumentation. Här förmedlas i stället intrycket att arbetssättet ska utkristallisera sig allteftersom. Ärendehandläggningen ska tydligen i allt väsentligt bygga på löpande överenskommelser mellan koncernen och SKV. Denna informella ordning är i sig helt främmande för den svenska förvaltningstraditionen vilken utmärks av reglering, enhetlighet och likformighet. Att rapportering och skattebeslut hänförs till slutna rum är annars något man förknippar med skatteparadisens värld. Dokumentationens knapphändighet och det faktum att praktiska erfarenheter och utvärderingar från FS i Sverige ännu saknas, gör att endast mer allmänna reflektioner är möjliga. Detta är i sig starka skäl för avbrytande av FS-projektet i avvaktan på eventuell lagreglering.

<sup>50</sup> SKV Rapport dnr 480-698289-10/1211 s. 9.

### 5.3 FS, utredningsskyldighet och officialprincipen

Ett ärende om eventuell samverkan i FS inbegriper en omfattande utredning av företagets behov, förmåga, situation etc. Det är också klart att utredningen görs i syfte att optimera underlaget för skattebeslut. Av reglerna i 40 kap. 1 § SFL liksom av allmänna förvaltningsrättsliga principer följer att det är SKV som bär ansvaret för utredningen av dessa förutsättningar. En annan sak är att det vore upp till det ansökande (eller efter fråga från SKV frivilligt medverkande) företaget att på begäran lämna erforderliga upplysningar.<sup>51</sup>

Det saknas förutsättningar för att på myndighetsnivå utvidga utrymmet för den enskildes ansvar för att medverka i utredningen av skattefrågor. Kraven på den enskildes medverkan i SFL är typiskt sett betungande och faller konstitutionellt inom ramen för det skatterättsliga föreskriftkravet. SKV uttalar på sin hemsida något motsägelsefullt att ”(s)amverkan bygger på stor öppenhet från bägge parter och det är företaget som ansvarar för att risker eller fel i skattehanteringen identifieras och åtgärdas.”<sup>52</sup>

Räckvidden av uttalandet förefaller oklar. SKV kan inte utan lagstöd ålägga enskilda längre gående ansvar för uppgiftslämnande än vad som följer av SFL. Det är viktigt att framhålla betydelsen av denna slutsats när FS väl etablerats. Rättsläget innebär att SKV bär ansvaret för att skatteärenden är tillräckligt utredda innan beslut fattas. Detta måste rimligen även gälla skattefrågor som aktualiseras inom ramen för FS.

Samtidigt tycks det självklart att det arbetssätt som FS aktualiserar är ägnat att ställa höga krav på att deltagande företag kommunicerar på eget initiativ. Om och när lagreglering av FS kommer under övervägande bör särskild uppmärksamhet ägnas åt dessa frågor. Den oklara ansvarsfördelningen adderar till de skäl för lagreglering som anförts ovan.

### 5.4 Kommunikationsskyldigheten och FS

Kommunikationsskyldigheten regleras i 17 § FL. För skatteärenden finns dock sedan gammalt stadgat krav på kommunikation som går längre än vad som gäller enligt FL. Dessa speciella regler har i och med införandet av SFL blivit föremål för översyn.

Hela FS-processen bygger på en föreställning om värdet av kontinuerlig kommunikation mellan myndigheten och det företag eller den koncern som ingår avtalet om samverkan. Det finns ingen motsättning mellan FS och reglerna om kommunikationsskyldighet, tvärtom kan det nog antas att kommunikationen skulle bli mer utförlig inom ramen för ett FS-förhållande än annars. Men de förvaltningsrättsliga reglerna om kommunikation är tvingande och kan inte kompenseras för med andra medel.

<sup>51</sup> Det förtjänar också upprepas att det inte är den deltagande koncernen utan bolagen i den som utgör skattesubjekt.

<sup>52</sup> <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/samverkanmedstoraforetagfaq/kanforetagetbliskylldigtattbetalaskattetillaggforfelsomskatteverketuppmarksammarundersamverkan.5.71004e4c133e23bf6db800019987.html>

Det kan konstateras att reglerna om kommunikation i 40 kap. 2–4 §§ SFL går längre än motsvarande bestämmelser i FL. Reglerna i SFL är tillämpliga inom ramen för en relation av FS-karaktär på sådana ärenden och beslut som regleras i SFL.<sup>53</sup> För övriga ärenden och beslut gäller 17 § FL. Även om det inte är möjligt att i detalj förutse alla de situationer inom ramen för FS där kommunikationsskyldighet kan aktualiseras får det, med hänsyn till att bolagen och inte koncernen är skattesubjekt, hållas för troligt att detta blir ganska vanligt förekommande.

### 5.5 Beslut och överklagbarhet i FS-processen

1. Det finns ingen preciserad definition av det förvaltningsrättsliga begreppet beslut. Beslutsbegreppet hänger samman med ärendebegreppet. Handläggningen av ärendet är ett förstadium till beslutet. Det senare kännetecknas av att det innefattar ett uttalande där myndigheten förklarar hur den önskar lösa en viss fråga. Uttalandet kan vara explicit eller implicit, t.ex. ”inbakat” i en handling. Det kan vara formbundet, formlost, internt eller externt, betungande eller gynnande etc.<sup>54</sup> Det är innehållet och syftet som ger beslutet dess karaktär, inte den yttre formen.<sup>55</sup>

Det är inte möjligt att i detalj förutse vilka beslut som kan aktualiseras i FS-processen. Några exempel får därför belysa svårigheterna.

Överenskommelsen avses ännu så länge bara tillkomma på inbjudan av SKV. Trots detta kan ju ett bolag vända sig till SKV och begära att få delta i FS-projektet. Härigenom uppkommer ett ärende som antingen avslutas med ett nekande svar eller fortsätter att löpa om FS etableras. När SKV sänder ett brev till en koncern med fråga om koncernen vill ingå i FS uppkommer ett ärende som, om FS kommer till stånd, fortsätter att löpa till dess FS avslutas.<sup>56</sup> Här förekommer dock flera delbeslut, t.ex. när SKV bestämmer sig för att ingå överenskommelsen med koncernen. Om koncernen tackar ja, men i SKV:s ögon inte visar sig ”hålla måttet” kan ärendet komma att avslutas genom ett beslut härom.

Det bör alltså stå klart att SKV:s beslut att träffa FS-överenskommelse med ett företag eller en företagsgrupp är att se som ett beslut i förvaltningsrättslig mening. Den omständigheten att FS-processen vilar på överenskommelser mellan företag och myndighet kan knappast ändra detta. För att ingå en överenskommelse måste myndigheten bestämma sig för att ingå överenskommelsen. Detta ställningstagande bör alltså ses som ett beslut. Om SKV bestämmer sig för att avsluta samverkan inom ramen för FS torde detta också innebära att beslut fattas. Även här synes initiativet kunna komma från såväl företaget eller företagsgruppen som från verket självt.

<sup>53</sup> Se främst 53–60 kap. SFL.

<sup>54</sup> Se för en exemplifierande diskussion om beslutsbegreppet t.ex. SOU 2010:29 s. 97 ff. En klassisk studie är Ragnemalm, Hans, *Förvaltningsbesluts överklagbarhet*, Lund 1970.

<sup>55</sup> Se RÅ 2004 ref. 8.

<sup>56</sup> Eventuellt uppkommer ärendet tidigare.

2. När överenskommelsen väl är träffad har ett FS-förhållande etablerats. Inom ramen för detta synes en mängd delbeslut kunna fattas. Exempel på sådana skulle kunna vara att SKV kommer överens med koncernens bolag om att uppgifter ska lämnas kontinuerligt i viss ordning, eller att möten ska hållas mellan vissa personer och med viss intervall. Även i dessa fall kan man knappast undvika att beslut fattas genom att hänvisa till att det är fråga om delöverenskommelser. En sådan delöverenskommelse måste såvitt jag kan se manifesteras i ett beslut från myndighetens sida.

Även mer säregna beslutstyper skulle kunna bli aktuella under det löpande FS-förhållandet. Ett exempel är om och när SKV i gamla deklARATIONER upptäcker och avstår från att beivra oriktiga uppgifter. Sådana fel skulle tidigare enligt SKV behandlas som frivilliga rättelser från företaget. Upplysningarna har ändrats i oktober 2012, men fortfarande synes gälla att fel som uppmärksammas inom FS behandlas som frivillig rättelse, eftersom FS avser att ersätta sådana kontrollåtgärder som enligt SKV är en nödvändig förutsättning för att verket ska vägra att godta en frivillig rättelse.<sup>57</sup>

3. Frågan blir nu i vilken utsträckning FS-beslut är överklagbara. I 53–60 kap. SFL regleras ett antal specificerade beslut om skatter och avgifter. I lagen finns också detaljerade bestämmelser avseende omprövning och överklagande.<sup>58</sup> De nyss nämnda exemplen på beslut inom ramen för FS-processen träffas inte av beslutsreglerna i SFL. Däremot kan naturligtvis informationen som lämnas inom ramen för FS-processen förutsättas ligga till grund för ”ordinarie” beslut enligt SFL.

Sådana beslut som inte regleras i SFL regleras i stället av den allmänna förvaltningsrätt som kommer till uttryck i FL.<sup>59</sup> För dessa gäller FL:s allmänna bestämmelser om underrättelse, motiveringskyldighet, omprövning och överklagbarhet.<sup>60</sup>

Beslut som gått den enskilde emot är som huvudregel överklagbara. Exakta definitioner av det betungande respektive gynnande saknas men det finns såväl rättspraxis som en omfattande diskussion i litteraturen.<sup>61</sup> Det är därför inte möjligt att på förhand inventera och avgränsa alla tänkbara överklagbara beslutstyper. Även här får diskussionen baseras på exempel.

Det framstår som rimligt att avvisning av en begäran om FS, liksom myndighetens avslutande av FS på eget initiativ, kan ses som sådana beslut går den enskilde emot. Det står väl också klart att det är enskilda berörda bolag

<sup>57</sup> Se ovan samt <http://www.skatteverket.se/foretagorganisationer/svarpavanligafragor/samverkanmedstoraforetag/samverkanmedstoraforetagfaq/kanforetagetblyskyldigtattbetala skattetilleggforfelseskatteverketuppmarksammarundersamverkan.5.71004e4c133e23bf6db800019987.html>.

<sup>58</sup> Se 66–67 §§ SFL.

<sup>59</sup> Se 3 § FL.

<sup>60</sup> Se 20–25 §§ FL.

<sup>61</sup> Se t.ex. Hellners och Malmqvist s. 266 och SOU 2010:29 s. 601 ff. med i dessa verk införda hänvisningar till andra källor.

(skattesubjekten) som kan överklaga och inte den koncern som de ingår i. Däremot torde inte alla delbeslut under beredningen vara överklagbara, om exempelvis vilken dokumentation som bör inlämnas för att SKV ska kunna ta ställning till om FS är lämplig.<sup>62</sup> Inte heller anses motiveringar vara överklagbara.<sup>63</sup>

### 5.6 Negativ rättskraft i FS-processen?

1. En särskild fråga är om beslut i FS-processen, vilka inte preciseras i SFL utan regleras av den allmänna förvaltningsrätten, kan ha negativ rättskraft.<sup>64</sup> Negativ rättskraft medför principiellt att besluten blir orubbliga. De omfattas härigenom av ett förbud för SKV att efter omprövning ändra beslut till nackdel för den enskilde.<sup>65</sup>

Principen om negativ rättskraft har utvecklats i praxis och doktrin och innebär bland annat följande.<sup>66</sup> Gynnande beslut kan som huvudregel inte återkallas eller genom omprövning ändras till det sämre för den enskilde. Några viktiga undantag gäller dock. Ett beslut kan återkallas med stöd av förbehåll i själva beslutet eller i den författning som reglerar det. Återkallelse kan också baseras på säkerhetsskäl samt komma ifråga om den enskilde lämnat vilseledande uppgifter som påverkat utformningen av beslutet. Myndigheten anses också kunna ändra beslut innan de expedierats. Det är således från denna tidpunkt negativ rättskraft kan uppkomma.

2. Frågan i detta sammanhang blir om negativ rättskraft kan aktualiseras av sådana beslut inom FS-processen som getts som exempel i nästföregående avsnitt. Ett sådant fall av omprövning till nackdel för den enskilde av ett tidigare beslut skulle kunna vara om SKV beslutar sig att avbryta FS-samarbetet.

Först måste undersökas om SKV:s beslut att ingå en FS-överenskommelse är ett gynnande beslut.<sup>67</sup>

Ett beslut om FS-överenskommelse som tillkommer på den skattskyldiges initiativ framstår som gynnande redan genom att det motsvarar den skattskyldiges önskemål. Ett beslut om FS som tillkommer på SKV:s initiativ får också generellt uppfattas som gynnande eftersom det baseras på en överenskommelse som den skattskyldige ingår frivilligt. Företaget eller företagsgruppen har ju i båda fallen uttryckt sitt önskemål om en överenskommelse, genom

<sup>62</sup> Frågan är dock inte okomplicerad, se SOU 2010:29 s. 624 ff. om förfarandebeslut, inklusive rikhaltiga hänvisningar till rättspraxis. Även Hellners och Malmqvist s. 279.

<sup>63</sup> A.a. s. 278.

<sup>64</sup> Det följer av särskild reglering i SFL att skattebeslut kan ändras om oriktig uppgift föreligger.

<sup>65</sup> Den negativa rättskraften framstår som en rättsföljd som är särskilt ägnad att skydda den enskildes *berättigade förväntningar*. Se t.ex. Pahlsson, Robert, *Berättigade förväntningar i svensk skatterätt*, Svensk skattetidning 2010 s. 308–318 samt SOU 2010:29 s. 88–93.

<sup>66</sup> Se t.ex. det tidiga verket Westerberg, Ole, *Om rättskraft i förvaltningsrätten*, Stockholm 1951, samt Hellners och Malmqvist s. 330 ff., Ragnemalm, Hans, *Förvaltningsprocessrättens grunder*, åttonde upplagan, Stockholm 2007, särskilt s. 119 ff. samt SOU 2010:29 s. 550 ff.

<sup>67</sup> Förelägganden, förbud, och liknande betungande beslut saknar som regel rättskraft. Se t.ex. RÅ 1996 ref. 51 samt SOU 2010:29 s. 567.

att t.ex. tacka ja till en förfrågan. Även på andra objektiva grunder kan FS-samverkan framstå som gynnande. En rad fördelar anges för deltagarna.<sup>68</sup>

3. När det alltså konstaterats att SKV:s beslut om att ingå en FS-överenskommelse är av gynnande karaktär får först undersökas om beslutet försetts med något förbehåll om möjlighet till återkallelse. Härvid framgår klart av utkastet till FS-överenskommelse att båda parter när som helst kan dra sig ur samarbetet.<sup>69</sup>

Frågan är emellertid vilken räckvidd detta förbehåll har. Utseendet av en speciell kontaktperson liksom t.ex. upprättandet av rutiner för extra snabb handläggning av koncernens skattefrågor har skett genom beslut som fattats fristående i tid och rum från själva FS-överenskommelsen. Det är då inte självklart att återkallelseförbehållet i sistnämnda dokument ger SKV rätt att företa en ändring till det sämre genom att t.ex. dra in rätten till särskild kontaktperson.

Om de berörda företagen inte heller har förfarit vilseledande och det saknas säkerhetsskäl (vilket det väl normalt gör i skatteärenden) så skulle t.ex. beslutet om att erbjuda en särskild kontaktperson kunna omfattas av negativ rättskraft.

Det finns dock tecken i rättspraxis på att tillståndslignande beslut som inte begränsas i tiden kan omprövas utanför ramarna för principen om negativ rättskraft.<sup>70</sup> För beslut utan sådan perdurerande karaktär gäller dock knappast någon sådan möjlighet. Rättsläget är inte klart.

Om ett FS-ärende avslutas genom att myndigheten beslutar att inte ingå ett samverkansavtal torde som nämnts beslutet vara att uppfatta som en avvisning. En sådan framstår principiellt som betungande och synes följaktligen inte vinna rättskraft.

Om FS-processen författningsreglerades skulle regelverket naturligtvis kunna innehålla stadganden som möjliggjorde ändring till det sämre genom omprövning. Sådana bestämmelser finns ju för de beslut som omfattas av SFL. I så fall skulle knappast något problem föreligga i nu aktuellt hänseende.

Sammanfattningsvis kan det stöta på hinder om SKV skulle vilja dra sig ur FS-samarbetet efter det att ett beslut om FS fattats. Rättsläget är inte klart. Det är dock tänkbart att ett förbehåll om avslutning av samarbetet medför att negativ rättskraft undviks. Utrymmet i denna artikel medger dock inte några närmare slutsatser om vilka rättsliga krav som ställs på ett sådant förbehåll. Oklarheten adderar emellertid till de skäl som anförts ovan för att avvakta lagreglering.

<sup>68</sup> Se SKV Rapport dnr 480-698289-10/1211 s. 8.

<sup>69</sup> Frågan om huruvida negativ rättskraft kan undvikas genom förbehåll som tas in i själva beslutet utan uttryckligt stöd i författning eller förarbeten är omdiskuterad och kan av utrymmesskäl inte utvecklas här. Se t.ex. Westerberg s. 428 ff., prop. 1985/86:80 s. 39, Strömberg, Håkan och Lundell, Bengt, *Allmän förvaltningsrätt*, 24:e upplagan, Stockholm 2008, s. 68 ff. samt SOU 2010:29 s. 564 f.

<sup>70</sup> Se RÅ 2000 ref. 16.

## 6 Konklusion

SKV:s projekt fördjupad samverkan har utformats på ett sätt som kommer i konflikt med såväl EU-rätten som med den svenska konstitutionen. Härtill kommer att de förvaltningsrättsliga konsekvenserna är svåröverskådliga. Slutsatsen blir att projektet inte bör fullföljas på det sätt som nu skisseras. I stället bör SKV avvakta eventuell reglering och inordning i den offentliga rätten av en motsvarande arbetsmodell.

*Robert Pålsson är professor i skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet och vid Internationella Handelshögskolan i Jönköping.*