

JUNI 2015

PROFESSOR ULF BERNITZ, STOCKHOLMS UNIVERSITET
PROFESSOR JANE REICHEL, UPPSALA UNIVERSITET



Effektivitet eller legalitet?

En bedömning
av Skatteverkets
nya samarbetsformer

Förord

Sedan Skatteverket lanserat ett nytt sätt att samarbeta med stora företag – så kallad fördjupad samverkan – i början av år 2012 kom arbetsmodellen att kritiserars, vilket bland annat ledde till att Svenskt Näringsliv inledde en diskussion rörande frågor sammanhängande med detta nya arbetssätt. Det uppdrogs åt professor Robert Pålsson, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, att studera frågan vilket utmynnande i en rapport som var föremål för seminarium på Svenskt Näringsliv i slutet av 2012. I rapporten drog Pålsson slutsatsen att det svenska projektet fördjupad samverkan inte borde fullföljas på det sätt som skisserats utan att Skatteverket i stället borde avvakta eventuell reglering och inordning i den offentliga rätten av en motsvarande arbetsmodell.

Nu har Skatteverket bytt namn på arbetsmodellen från fördjupad samverkan till fördjupad dialog och publicerat så kallade riktlinjer för hur fördjupad dialog ska fungera. Högsta förvaltningsdomstolen har funnit att arbetssättet faller utanför det område som täcks av sekretesslagstiftningen, det vill säga uppgifter som företag lämnar till Skatteverket inom ramen fördjupad dialog saknar sekretesskydd.

Vid sidan av fördjupad dialog mellan Skatteverket och stora företag har Skatteverket även inlett ett samarbete med FAR, branschorganisationen för revisorer och rådgivare, och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF). Samarbetet innebär att konsultföretag som är anslutna till dessa organisationer får en särskild ställning i förhållande till Skatteverket.

För att söka svar på hur Skatteverkets nya arbetsformer förhåller sig till svensk rättsordning har Svenskt Näringsliv gett professorerna Ulf Bernitz och Jane Reichel i uppdrag att studera detta – ett arbete som utmynnats i denna rapport.

Svenskt Näringsliv

Kerstin Nyquist

Richard Hellenius

Innehåll

Sammanfattning	3
1. Uppdraget. Skatteverkets nya arbetsformer	5
2. Svensk förvaltningstradition och förvaltningslagen	7
2.1 Den svenska förvaltningsmodellen	7
2.2 Förvaltningslagen och indelningen av myndigheternas verksamhet	8
3. Förvaltningsrätten bortom staten - Good governance, New public management och the Rule of law	10
4. Skatteverkets fördjupade dialog med vissa företag	12
4.1 Kort bakgrund	12
4.2 Förhållandet till förvaltningslagen	13
5. Skatteverkets samarbetsavtal med FAR och SRF	16
6. Avslutande analys	18

Sammanfattning

I denna rapport görs en bedömning av Skatteverkets nya arbetsformer, främst den modell med så kallad Fördjupad dialog (tidigare benämnd Fördjupad samverkan) som erbjuds ett urval av stora företag samt Skatteverkets samarbete med utvalda konsultföretag genom särskilda avtal. I rapporten, som utarbetats på uppdrag av Svensk Näringsliv, observeras särskilt centrala frågor som rör likabehandling och rättssäkerhet. I rapporten, som uttrycker vår självständiga bedömning, framförs i korthet framför allt följande.

- Skatteverkets nya arbetsformer torde ha inspirerats av en internationell trend inom offentlig förvaltning mot öppna och samarbetsinriktade arbetsformer; en utveckling som bland annat främjats av OECD.
- Skatteverkets nya arbetsformer skiljer sig i grundläggande avseenden från den vedertagna svenska förvaltningsmodellen och aktualiserar centrala frågor som rör likabehandling av företag och rättssäkerhet.
- Fördjupad dialog torde bland annat mot bakgrund av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande 2013 ref. 48 om avsaknad av sekretess vara att se som en form av kontinuerlig rådgivning. Den gäller inte bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för detta och leder därför inte till något överklagbart beslut. Ett beslut av Skatteverket att inte inleda fördjupad dialog med ett företag kan heller inte anses överklagbart.
- Genom att samarbetet mellan företagen och Skatteverket organiseras informellt vid fördjupad dialog och lämnad information inte är avsedd att ligga till direkt grund för skattebeslut, hamnar Skatteverkets verksamhet i en informell gråzon, som knappast låter sig kategoriseras inom ramen för förvaltningsrättens traditionella tredelning mellan faktisk förvaltning, ärendehandläggning och ärendehandläggning med inslag av myndighetsutövning mot enskild. Det innebär att formella rättssäkerhetsgarantier saknas i stor utsträckning. De svar som Skatteverket lämnar inom ramen för fördjupad dialog torde normalt vara tillförlitliga men behöver inte vara det.
- Den svenska förvaltningsmodellen bygger på att myndigheterna styrs genom lag men är självständiga i sitt beslutsfattande och ska iaktta saklighet och opartiskhet (1:1 och 1:9 regeringsformen, RF). Fastställande av skatt får enligt svensk rätt inte vara en fråga om förhandling utan gäller regeltillämpning på grundval av det mycket omfattande regelverk som svensk skatterätt utgör. Företag ska, liksom andra skattskyldiga, behandlas likformigt. Med modellen fördjupad dialog går Skatteverket ifrån den ordinarie rollfördelningen mellan statlig myndighet och enskilda. Modellen medför påtagliga risker för att de grundläggande kraven på objektivitet och lagbundenhet kan bli eftersatta till förmån för en mer flexibel tillämpning i syfte att nå ökad effektivitet.

- Skatteverkets samverkan med redovisningsföretag och konsulter står endast öppen för dem som är anslutna till FAR eller SRF. Dessa får härigenom en förmånsbehandling. Detta avtalsarrangemang med två utvalda organisationer ger dessas medlemsföretag en särskild konkurrensfördel, som snedvrider konkurrensförutsättningarna på redovisning- och revisionsmarknaderna och som därför inte framstår som förenligt med den allmänna likabehandlings- och objektivitetsprincip som är fastlagd i RF 1:9 och därmed inte med Skatteverkets ställning som förvaltningsmyndighet. Arrangemanget förtjänar allvarlig kritik och bör ersättas av en ordning som har en neutral utformning.
- Skatteverkets nya samarbetsformer utgör en arbetsform som ter sig främmande för en svenska förvaltningsmodellen. När Skatteverket söker interagera med enskilda företag och förmå dem att följa skattelagstiftning genom att ingå avtal om informationsutbyte snarare än genom traditionell ärendehandläggning, hamnar arbetsformen som nämnt i en gråzon. Verksamheten reser grundläggande konstitutionella frågor om avsaknad av fungerande kontroll när domstolskontroll inte torde stå till buds.

1. Uppdraget. Skatteverkets nya arbetsformer

Skatteverket har under de senaste åren delvis förändrat sina arbetsformer och har introducerat en ny modell benämnd Fördjupad dialog. Modellen berörs närmare i det följande och utmärks av att stora företag erbjuds en möjlighet att upprätthålla en egen kontaktkanal med företrädare för Skatteverket om bedömningen av företagets skattefrågor. Som ett led i projektet Skatteverkets nya arbetsformer har Skatteverket även slutit särskilda ramavtal om samverkan med organisationerna FAR och SRF.

Skatteverkets modell Fördjupad dialog skiljer sig i grundläggande avseenden från den vedertagna svenska förvaltningsmodellen och därigenom också från vad som utgör utgångspunkter för svensk förvaltningsrätt och skatteprocessrätt. Modellen aktualiserar bland annat centrala frågor som rör likabehandling av företag och rättssäkerhet.

Svenskt Näringsliv har gett oss ett uppdrag att självständigt göra en bedömning av dessa frågor inom ramen för en Rapport. Dess resultat framläggs här.

Inledningsvis kan nämnas att utvecklingen mot förvaltningsmodeller som utmärks av en ökad samverkan mellan en förvaltningsmyndighet och de företag vars verksamhet myndigheten ska bedöma inte är ny. Vad gäller skatteområdet bildades sålunda år 2002 en enhet inom OECD, Forum on Tax Administration (FTA), i syfte att under gemensamma former utveckla skatteförvaltningsrelaterade frågor. Målet med verksamheten beskrivs enligt följande:¹

“The FTA aims to influence the environment within which tax systems operate: to move away from a confrontational dialogue to more constructive engagement with taxpayers. To do this, it brings together Commissioners from 45 OECD and non-OECD countries to share information and experience and to identify international good practices for resolving particular administration issues.”

OECD har mot denna bakgrund bland annat i en rapport 2007 skisserat ett förändrat arbetssätt vid skatteadministration utmärkt av att företag förmås att lämna informationer tidigt och kontinuerligt samt visa större öppenhet, jämfört med ordningen med årliga deklarationer som kontrolleras i efterhand. Man talar härvid om ”enhanced relationship”. En ordning baserad på dessa tankegångar tillämpas i Nederländerna under beteckningen Horizontal Monitoring men liknande ordningar förekommer även i vissa andra länder. En ny OECD-rapport i ämnet som bygger på gjorda erfarenheter i vissa OECD-länder har lagts fram 2013. Man har här övergått till begreppet ”co-operative compliance”.²

¹ Se OECDs hemsida, www.oecd.org, under tax administration. Hemsidan besöktes senast 10 maj 2015.

² Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance. OECD Report, Paris 2013.

Mot den här lämnade bakgrunden lämnar vi först en kortare beskrivning av svensk förvaltningstradition och förvaltningslagen (avsnitt 2). Vi behandlar härafter under rubriken Förvaltningsrätten bortom staten utvecklingen mot nya förvaltningsformer (avsnitt 3). Vi återvänder härafter i avsnitt 4 till fördjupad dialog som en form av samarbete mellan Skatteverket och företagen utanför ramen för sedvanlig ärendehandläggning. I avsnitt 5 går vi närmare in på Skatteverkets samarbete genom ramavtal med FAR och SRF. I avsnitt 6 lämnas en sammanfattande bedömning av de ingående frågorna under rubriken Avslutande analys.

2. Svensk förvaltningstradition och förvaltningslagen

I detta avsnitt presenteras de grundläggande drag i svensk förvaltning som är av betydelse vid en analys av Skatteverkets nya arbetsformer, nämligen dels den svenska förvaltningsmodellen (avsnitt 2.1) dels den grundläggande indelning av förvaltningsmyndigheters verksamhet som följer av förvaltningslagen (1986:223), FL och hur myndigheternas skyldigheter i förhållande till enskilda varierar inom olika kategorier av verksamheter (avsnitt 2.2).

2.1 Den svenska förvaltningsmodellen

Den svenska förvaltningsmodellen har vissa drag som särskiljer den från de flesta andra jämförbara länder, Finland undantaget, nämligen att det råder en organisatorisk och ansvarsmässig uppdelning mellan regeringen och förvaltningen. Uppdelningen vilar huvudsakligen på två faktorer. Den ena är förbudet mot ministerstyre, av vilket följer att förvaltningsmyndigheterna är underställda regeringen som kollektiv och inte den ansvarige ministern (RF 7:3 och 12:1). Den andra är att förvaltningsmyndigheterna har ett visst utrymme för självständigt beslutsfattande genom att ingen, vare sig regeringen, riksdagen eller annan, får bestämma hur en förvaltningsmyndighet i ett särskilt fall ska besluta i ett ärende som rör myndighetsutövning mot en enskild eller mot en kommun eller som rör tillämpningen av lag (RF 12:2).

Denna dualism har sitt ursprung i utvecklingen under tiden cirka 1720–1770 (frihetstiden), då modellen infördes som en reaktion mot hur förvaltningen hade skötts under enväldetiden, då monarkerna hade styrt landet efter eget huvud och undergrävt såväl rådets som ämbetsverkens ställning.³ Även om förvaltningen i dag fungerar i en helt annan kontext, finns spår av samma överväganden kvar. Anna Jonsson har förklarat detta utifrån den i regeringsformen fastslagna legalitetsprincipen: all offentlig makt ska utövas under lagarna. Lagarna får sin demokratiska legitimitet genom att de antas av folkets representanter och förvaltningsmyndigheterna kommer genom att följa lagarna att agera i enlighet med folkets vilja. Förvaltningsmyndigheternas självständighet utgör därmed en garanti för att folkets vilja respekteras och inte kringkärs av ministrar med egna agendor.⁴ Andra fördelar med dualismen som brukar framhållas är att förvaltningsmyndigheternas självständiga ställning främjar rättssäkerhet och likabehandling i förhållande till de enskilda, samt att förvaltningen som sådan ska ha en egen initiativkraft och inte vara beroende av enskilda personer, företrädesvis ministrar.⁵

Legalitetsprincipen är således central för förståelsen av de svenska förvaltningsmyndigheternas fristående ställning. Principen, även betecknad normbundenhetens princip, innebär alltså att all utövning av offentlig makt kräver ett författningsstöd.

³ Se Andersson, C., *Tudelad trots allt: dualismens överlevnad i den svenska staten 1718–1987*, Statsvetenskapliga institutionen Stockholms universitet, 2004, s. 38 ff.

⁴ Se Jonsson, A., *Förvaltningens självständighet och förbudet mot ministerstyre: en analys av konstitutionsutskottets betänkanden från 2000 till 2005*, i Marcusson, Lena (red.), *God förvaltning – ideal och praktik*, De lege Juridiska fakulteten i Uppsala årsbok, Iustus, 2006, s. 174 f.

⁵ Stjernquist ställer dock frågan om medborgarna faktiskt uppfattar förvaltningsmyndigheterna om ett värn mot staten, Stjernquist, N., *Regerar regeringen över de centrala ämbetsverken?* *Statsvetenskaplig tidskrift*, 1984, s. 211–226, s. 224.

Maktutövningen ska vara normbunden, i motsats till godtycklig.⁶ Mer konkret innebär det att alla åtgärder som vidtas av ett offentligt organ måste ha stöd i lag, även om det inte sällan är så att lagar och andra författningar ger de offentliga organen ett diskretionärt utrymme för hur organet väljer att bedriva en verksamhet. Hur stor grad av diskretion som är godtagbar beror på vilken typ av verksamhet som bedrivs. Legalitetsprincipen i RF 1:1 kompletteras av likabehandlings- och objektivitetsprincipen i RF 1:9, varav framgår att domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter ska i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saklighet och opartiskhet.

RF 12:2 och myndigheternas område för självständigt beslutsfattande hindrar dock inte att myndigheterna i deras verksamhet i övrigt står i ett lydnessförhållande till regeringen (RF 12:1).⁷ Regeringen har såväl formella styrmedel i form av föreskriftsmakt, finansmakt och utnämningssmakt som informella medel, i synnerhet i form av löpande kontakter mellan ansvarigt statsråd och myndigheten. Utanför området som täcks av RF 12:2, det vill säga frågor som inte rör myndigheternas beslutsfattande omfattande myndighetsutövning mot enskild eller tolkning av lag, kan regeringen styra direkt. Bull och Sterzel understryker att man i det förvaltningspolitiska arbetet idag inte enbart talar om att regeringen har en befogenhet att styra, utan även en plikt att styra.⁸

Relationen mellan förvaltningen och riksdagen kan beskrivas som något osymmetrisk i ett svensk konstitutionellt perspektiv. Sedan införandet av parlamentarism i Sverige, utgår det svenska statsskicket från funktionsfördelningsprincipen, det vill säga att riksdagen såsom folkets främsta företrädare utgör den legitima utövaren av den offentliga makten och att särskilda funktioner därefter fördelas till övriga statsorgan.⁹ Av RF följer att det är regeringen som styr riket, och att denna är ansvarig inför riksdagen. Riksdagens kontrollerar således enbart regeringen, som i sin tur styr och kontrollerar förvaltningen. I såväl statsvetenskaplig som juridisk doktrin har diskuterats hur den självständiga svenska förvaltningen kan kombineras med det nuvarande svenska statsskicket, med riksdagen som Sveriges främsta statsorgan.¹⁰ Wockelberg menar att det egentligen är en anomali, då den svenska förvaltningsmodellen enbart passar in i den parlamentariska idealtypen om antagandet är att förvaltningen inte behöver styras annat än genom formell och generell normgivning.¹¹

2.2 Förvaltningslagen och indelningen av myndigheternas verksamhet

Ett viktigt instrument för att styra förvaltningsmyndigheterna och deras agerande i förhållande till enskilda finns i förvaltningslagen, FL. Den är subsidiär till annan lagstiftning (3 § FL) och för skatteområdet gäller istället skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL i tillämpliga delar. Den grundläggande strukturen för myndigheternas verksamhet följer dock av FL också såvitt gäller skatteområdet.

⁶ Se Warnling-Nerep, W., m.fl. *Statsrättens grunder*, 4 uppl. Norstedts juridik, Stockholm, 2011, s. 53.

⁷ Se Johansson, T. O. Regeringens styrning av förvaltningsmyndigheterna efter den 1 januari 2011 *SvJT* 2012, s. 830.

⁸ Bull, T & Sterzel, F., *Regeringsformen, en kommentar*, SNS förlag, Stockholm, 2010, s. 281.

⁹ Warnling-Nerep, W. m.fl. *Statsrättens grunder*, 4 uppl. Norstedts juridik, Stockholm, 2011, s. 36 f.

¹⁰ Se Wockelberg, H. *Den svenska förvaltningsmodellen: parlamentarisk debatt om förvaltningens roll i styrelseskicket*, Acta Universitatis Upsaliensis, Uppsala, 2003 och Bull, T., Självständighet och pluralism – om vertikal maktindelning i Sverige, Marcusson, L. (red), *Festschrift till Fredrik Sterzel*, Iustus, Uppsala, 1999

¹¹ Se Wockelberg, H., *Den svenska förvaltningsmodellen*, s. 28.

Förvaltningsmyndigheters verksamhet brukar delas in i tre olika kategorier; faktisk förvaltning, handläggning av ärenden och myndighetsutövning mot enskild. Förvaltningslagen är uppbyggd så att faktisk förvaltning innebär att en förvaltningsmyndighet utför förvaltningsuppgifter som inte är kopplade till ett ärende och inte avser att leda till ett beslut. Typiska exempel på denna typ av verksamhet är kommunala organs skötsel av parker, kommunala skolor som bedriver undervisning, landstingssjukhus som bedriver sjukvård etc. Även information och råd till allmänheten utan koppling till ett enskilt ärende räknas hit. Ärendehandläggning innebär således en ur juridisk synvinkel mer kvalificerad verksamhet, som syftar till att förvaltningsmyndigheten fattar ett beslut varigenom myndigheten vill påverka andra myndigheters eller enskildas handlande. Den tredje kategorin, myndighetsutövning mot enskild, utgör en underkategori till ärendehandläggning, som omfattar vissa typer av ärenden där utövandet av offentlig makt är särskilt tydlig. Myndighetsutövning är ett svårdefinierat begrepp, men innebär i stora drag att en myndighet har befogenhet att bestämma ensidigt i förhållande till enskild. Det kan vara fråga om situationer där den enskilde befinner sig i beroendeställning, förvaltningsmyndigheten grundar sin befogenhet i författning eller annat beslut från riksdag eller regering eller ärendet mynnar ut i bindande beslut, där myndigheten beslutar ensidigt. Centralt är att det är fråga om en situation som är ett uttryck för samhällets maktbefogenheter i förhållande till medborgarna.¹² Beslut att ta ut skatt med visst belopp av en person, fysisk eller juridisk, med stöd av vissa lagrum utgör givetvis myndighetsutövning mot enskild.

Förvaltningslagen är uppbyggd så att enbart ett mindre antal av lagens regler är tillämpliga vid faktisk förvaltning (serviceskyldighet, samverkan mellan myndigheter, 4–6 §§ FL), en större del är tillämplig på ärendehandläggning (såsom regler om rätt till tolk, ombud och biträde, när en handling ska anses ha inkommit till myndigheten och regler om jäv etc., 7–13, 19, 22–25 §§ FL), medan de mest kvalificerade handläggningsreglerna enbart behöver tillämpas på handläggning av ärenden som innefattar myndighetsutövning (såsom rätt till muntlig handläggning, enskildas rätt att ta del av uppgifter, rätt till motivering av beslut etc., 14–18, 20–21 §§ FL). Avsikten är att åstadkomma en flexibel reglering, som medger förvaltningsmyndigheterna stor handlingsfrihet i faktisk förvaltning och relativt stor i ärendehandläggning utan myndighetsutövning, medan förvaltningsprocessuella regler som ställer mer ingående krav på myndigheten att beakta den enskildes ställning enbart är tillämpliga i de ärenden där den enskildes rättssäkerhet behöver starkare garantier. För att systematiken ska fungera i praktiken, är det dock en förutsättning att myndighetens handhavanden kan klassificeras som antingen faktisk verksamhet eller som ärendehandläggning. Som kommer att diskuteras i avsnitt 4 är klassificeringen problematisk vad gäller Skatteverkets nya samarbetsformer. Inom skatteområdet regleras de mer kvalificerade handläggningsreglerna genom skatteförfarandelagen medan övriga åtgärder i allmänhet faller inom ramen för FL.

¹² SOU 2010:29, En ny förvaltningslag, s. 100 ff.

3. Förvaltningsrätten bortom staten – Good governance, New public management och the Rule of law

Från att ha varit en juridisk disciplin med främst ett nationellt tillämpningsområde har förvaltningsrätten kommit att verka allt mer utanför nationalstaten. Globalisering i allmänhet och europeisering i synnerhet har inneburit att förvaltningsrättsliga frågor inte längre kan lösas inom varje stat för sig. Behovet av gemensamma eller i vart fall kompatibla lösningar på förvaltningsrättsliga problem av internationell karaktär har medfört att internationella organisationer och privaträttsliga NGO:er i allt större utsträckning tar fram förvaltningsrättsliga regleringar och standarder.¹³

Inte sällan har behovet av goda styrelseformer, *good governance*, behandlats i samband med diskussioner om ekonomisk tillväxt, effektivare resursutnyttjande och fattigdomsbekämpning. Inom organisationer som IMF,¹⁴ Världsbanken och OECD har teorier om *new public management* presenterats som fördelaktiga för att nå ekonomisk tillväxt.¹⁵ Inom denna teoribildning betonas ekonomiska modeller för styrning av förvaltningen, med fokus på effektivitet.¹⁶ OECDs arbete med *enhanced relationships* kan ses i detta perspektiv. I ett Working Paper som tagit fram på uppdrag av FTA,¹⁷ beskrivs att arbetet med *enhanced relationships* drivs av insikten att skattedisciplinen kan förbättras genom att växla åtgärder för att skapa incitament att betala skatt med traditionella sanktioner för överträdelse.¹⁸

I den juridiska doktrinen har new public management ofta ställts mot en mer traditionell legalitetsorienterad syn på förvaltningen i Webers anda, varvid effektivitetsperspektivet på förvaltningen ofta kritiserats.¹⁹ Thomas Bull menar att värden som professionalism, objektivitet och legalitet i längden inte kan ersättas av administrativ produktion och effektivitet, eftersom den offentliga makten riskerar att utövas under alltför komplexa former vilket omöjliggör ansvarsutkrävande.²⁰

En annan relaterad fråga som uppmärksammas i doktrinen är hur förvaltningsrättsliga legalitetsaspekter kan hanteras när förvaltningsrättsliga spörsmål regleras bortom nationalstaten. I stället för att vara underordnade en regering inom en nationell konstitutionell kontext, agerar förvaltningsorgan bortom staten inom öppna samarbeten

¹³ Se till exempel Cassese, S., Administrative Law without the State? The Challenge of Global Regulation, 37 *New York University Journal of International Law and Politics* 663 (2005), s. 663–694 och Chitis, E., Giorgio Mattarella, B. (eds), *Global Administrative Law and EU Administrative Law. Relationships, Legal Issues and Comparison*, Springer Heidelberg, 2011.

¹⁴ International Monetary Fund.

¹⁵ Renuitz-Ursoiu, N., Economic efficiency and legality as a criteria for the development of good administration in a globalized order, Lind, A-S & Reichel, J. (Eds.), *Administrative Law Beyond the State- Nordic Perspective*, Liber/Martinus Nijhoff Publishers, 2013, s. 246 och Christensen, T & Lægred, P., New Public Management: The effects of contractualism and devolution on political control, *Public Management Review*, 3:1, 73–94, (2001) s. 79.

¹⁶ Christensen, T & Lægred, P New Public Management: The effects of contractualism and devolution on political control, *Public Management Review*, 3:1, 73–94, (2001) s. 74 och 78.

¹⁷ Forum on Tax Administration, den enhet inom OECD som arbetar med skatteförvaltningsfrågor.

¹⁸ OECD Tax Intermediaries Study, Working Paper 6 – The Enhanced Relationship, 2007, publicerad på OECD:s hemsida, www.oecd.org, s. 3.

¹⁹ Bull, T., Global governance; need for a new theory or the return of an old friend?, och Renuitz-Ursoiu, Lind, A-S & Reichel, J. (Eds.), N Economic efficiency and legality as a criteria for the development of good administration in a globalized order, båda i, *Administrative Law Beyond the State- Nordic Perspective*, Liber/Martinus Nijhoff Publishers, 2013. Även inom statsvetenskapen har framförts kritik, se Olsen, J. P., Maybe It Is Time to Rediscover Bureaucracy, *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol 16 issue 1, 2005.

²⁰ Bull, T., Global governance; need for a new theory or the return of an old friend?, s. 237.

och nätverk.²¹ Att fastställa en gemensam syn på hur legalitet, eller rule of law, ska förstås på global nivå är knappast möjligt.²² Vad gäller tillämpningen av internationella rättsregler på nationell nivå, har staterna ett visst utrymme att vägra tillämpa bindande regler som befinns strida mot den nationella konstitutionen, även om utrymmet i vart fall är mycket begränsat i förhållande till exempelvis EU-rätten.²³ I den diskussion som förs här och som bygger på att Skatteverket inspirerats av ett arbete inom OECD vid utformningen av ett program för samarbete med skattskyldiga, är det dock inte fråga om en direkt normkollision mellan internationell rätt och svensk rätt, utan istället en mjuk påverkan via internationellt samarbete, benchmarking och idéutbyte. Den svenska grundlagen är således inte utmanad i rättslig mening, om än eventuellt i praktiken vilket diskuteras i avsnitt 4 och följande.

Det går dock att finna stöd även inom den internationella rätten för att en stat är skyldig att upprätthålla rättsstatsprinciper inom förvaltningen, inklusive legalitetsprincipen. Europadomstolen har således uttalat att rättsstatsprincipen eller "the rule of law" är en bärande idé bakom Europakonventionen,²⁴ varför godtyckliga myndighetsåtgärder inte är tillåtna. Europakonventionen i sig innehåller inte någon egentlig reglering av förvaltningsprocessuella frågor, men konventionen har likväl betydelse för förvaltningsmyndigheters arbete.²⁵ Så uppställer konventionen till exempel allmänna krav om legalitet och proportionalitet vid myndighetsingripande.²⁶ Vissa av de beslut Skatteverket kan fatta, nämligen beslut om skattetillägg, kan enligt praxis kategoriseras som straff i Europakonventionens mening. Det innebär att särskilt höga krav också bör ställas på den verksamhet som leder fram till beslutet, det vill säga den föregående utredningen.²⁷

Även inom EU-rätten upprätthålls en rätt till god förvaltning och likabehandling, som innefattar en rätt att få sina angelägenheter behandlade på ett rättsäkert, förutsebart och opartiskt sätt.²⁸ Dessa principer, som numera till stor del är förankrade i EU:s bindande rättighetsstadga, kan vara tillämpliga även vid handläggning hos myndigheter i medlemsstaterna, när de ärenden som handläggs faller inom området för unionsrättens tillämpningsområde.²⁹ De kan vara tillämpliga på Skatteverkets handläggning, i vart fall i vissa lägen, även om Skatteverkets nya arbetsformer med fördjupad dialog huvudsakligen tillämpas i förhållande till svenska företag. Vi väljer dock att inte gå in närmare på denna fråga.

²¹ Bignami, F., From Expert Administration to Accountability Network: A New Paradigm for Comparative Administrative Law, *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 59 (2011) pp. 859–907.

²² Kirsch, N., Global Administrative Law and the Constitutional Ambition, *The Twilight of Constitutionalism*, Dobner, P. & Loughlin, M. (eds.) 2010, s. 253.

²³ von Bogdandy, A., Pluralism, direct effect, and the ultimate say: On the relationship between international and domestic constitutional law, *International Journal of Constitutional Law*, vol. 6 No. 3 & 4, 2008, s. 397–413, s. 412 och Palombella, G., The rule of law beyond the State: failures, promises and theory, *International Journal of Constitutional Law*, vol 7, no 3, s. 442–467, s. 463.

²⁴ Se mål Engel and others v. Netherlands, European Court of Human Rights judgement of the 8 June 1976 on Application No. 5100/71; 5101/71; 5102/71; 5354/72; 5370/72, punkt 69.

²⁵ Se Reichel, J. God förvaltning i EU och i Sverige, Jure, Stockholm 2006, s. 269 ff.

²⁶ Se mål Winterwerp v. Netherlands, European Court of Human Rights judgement of the 25 October 1979 on Application No. 6301/73, punkt 37–39. Målet gällde beslutsförfarandet vid tvångsvård av en psykiskt sjuk person, vilket ansågs strida mot artikel 5 och 6 i Europakonventionen.

²⁷ Se bland annat mål Janosevic v. Sweden, European Court of Human Rights judgement of the 23 July 2002 on Application No. 34619/97. Detta har också varit utgångspunkten för EU-domstolens ställningstagande i målet C-617/10, Åkerberg Fransson och HD:s efterföljande ställningstaganden i NJA 2013 s 502 och 2013 s 746.

²⁸ Se bland annat mål C-269/90, Technische Universität München (TEU) mot Hauptzollamt München-Mitte, REG 1991, s. I-5469, svensk specialutgåva XI, s. I-453, punkt 14.

²⁹ Principen om god förvaltning har tillämpats inom ramen asylprövningar på nationell nivå, mål C-604/12 H. N. mot Minister for Justice, Equality and Law Reform, punkt 50 och mål C-277/11, målet M. mot Minister for Justice, Equality and Law Reform, punkt 83, 93–94., Se även mål C-349/07 Sopropé mot Fazenda Pública REG 2008 s. I-10369, punkt 33 och 38 och mål C-617/10 åklagaren mot Hans Åkerberg Fransson, punkt 21.

4. Skatteverkets fördjupade dialog med vissa företag

Formerna för Fördjupad dialog mellan Skatteverket och medverkande företag, vilket fram till mars 2014 benämndes Fördjupad samverkan, rör i praktiken ett urval av stora svenska företag. En beskrivning av verksamheten ges i en Rapport från Skatteverket från 2011 med titeln Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner³⁰ samt Skatteverkets år 2014 framtagna riktlinjer, benämnda Riktlinjer för fördjupad dialog med härtill knutna Kommentarer, här kallat Riktlinjerna.³¹ Båda dokumenten är relativt kortfattade. Ytterligare information om förfarandet och dess syfte finns på Skatteverkets hemsida. Samverkansmodellen beskrivs här något översiktligt utifrån ovan angivna källor, samt analyseras i ljuset av den svenska förvaltningsstraditionen.

4.1 Kort bakgrund

Fördjupad dialog är en modell för samverkan med Skatteverket som erbjuder ett urval av företag med inriktning på större företag och koncerner. Syftet är att företagets redovisning av skatter och avgifter ska bli rätt från början.³² Dialogen ska genomföras i samförstånd och har till avsikt att vara framåtsyftande.³³ Arbetsformen bygger på att företaget tar upp skattefrågor på ett tidigt stadium och självmant lämnar information. Frågor som avser ett pågående ärende vid Skatteverket faller utanför fördjupad dialog, liksom frågor som rör transaktioner för vilka deklarationsskyldighet redan har inträtt.³⁴ Arbetet går enligt Skatteverkets beskrivning ut på att identifiera och minska företagens skatterisker, vilket innebär att man ska säkra den interna kontrollen av skatteflöden samt identifiera och klargöra osäkra skattepositioner i företags skattestrategi.³⁵

Samarbetet inleds genom att Skatteverket fattar ett särskilt beslut om saken samt utser två personer, en ansvarig och en biträdande ansvarig, att hålla kontakten gentemot företaget. Förordnanden som ansvarig och biträdande ansvarig är tidsbegränsade till fyra år.³⁶

Skatteverkets roll vid fördjupad dialog är att redovisa sin bedömning av risker i fråga om företagets möjligheter att uppfylla sina skyldigheter enligt skattelagstiftningen, stödja företaget i dess interna arbete med att säkerställa system och rutiner så att rätt uppgifter kan lämnas till Skatteverket samt hjälpa företaget genom att ge tydliga och snabba svar.³⁷ Skatteverket kan inte inom fördjupad dialog begära att få ta del av material eller uppgifter eller på annat sätt genomföra kontroller och avsikten är inte att Skatteverket på eget initiativ ska söka uppgifter hos företaget.³⁸

³⁰ Datum 2011-03-31, Dnr 480-698289-10/1211. Skatteverkets rapport beskrivs och kommenteras i Pålsson, R., Fördjupad samverkan/horizontal monitoring i svensk offentliggrättslig miljö, okt. 2012, publicerad av Svenskt Näringsliv. Se särskilt s 18 ff. Citeras i det följande Pålsson.

³¹ Riktlinje för fördjupad dialog, Dnr 131-409414-13/111.

³² Riktlinjerna punkt 1.

³³ Riktlinjerna punkt 6.

³⁴ Kommentaren till punkt 6.

³⁵ Skatteverkets rapport Fördjupad samverkan mellan Skatteverket och Sveriges största koncerner, 2011-03-31, Dnr 480-698289-10/1211, s. 3.

³⁶ Riktlinjerna punkt 4 och 5 samt Kommentaren till p. 5.

³⁷ Riktlinjerna punkt 8.

³⁸ Kommentaren till punkt 8.

4.2 Förhållandet till förvaltningslagen

Redan utifrån denna kortfattade beskrivning kan konstateras att Skatteverkets arbete med fördjupad dialog utgör en form av verksamhet som inte är helt enkel att kategorisera utifrån den i avsnitt 2.2 redovisade indelningen i faktisk förvaltning, ärendehandläggning och ärendehandläggning med inslag av myndighetsutövning mot enskild. Syftet med dialogen är enligt punkt 1 i Riktlinjerna att lämna stöd och upplysningar inom beskattningsverksamheten. I så måtto utgör verksamheten faktiskt förvaltning. Skatteverkets verksamhet i sin helhet syftar dock till att besluta om skatt för företagen. I samma punkt i Riktlinjerna anges även att fördjupad dialog kan, när så är lämpligt, underlätta arbetet i Skatteverkets beskattningsverksamhet. I riktlinjerna hänvisas vidare till samarbetet som ett 'ärende', ett begrepp som är intimt knutet till begreppet beslut.³⁹ Frågan är därför om även Skatteverkets verksamhet inom ramen för fördjupad dialog är att uppfatta som handläggning av ett ärende, varigenom förvaltningslagens mer kvalificerade handläggningsregler blir tillämpliga. Pålsson har funnit att så är fallet genom att samarbetet inleds med att Skatteverket fattar ett beslut (det vill säga ett förvaltningsbeslut) som därefter pågår fram till dess att samarbetet avslutas.⁴⁰ Det finns även skrivningar i Riktlinjerna som tyder på att verket ser verksamheten som ärendehandläggning. I p. 10 och 13 anges att frågor och svar som ges i ärendet ska dokumenteras och arkiveras. Är verksamheten att kategorisera som ärendehandläggning, får den även antas utgöra myndighetsutövning, eftersom verksamheten ytterst syftar till att bestämma skatterättsliga frågor.⁴¹

Å andra sidan är inte tanken med det informationsutbyte som sker mellan Skatteverket och företaget att det ska läggas till grund för ett direkt bestämmande av företags skatt utan syftet är att stödja företaget inför framtida deklarationer. Exempelvis framgår av p. 5 i Riktlinjerna med tillhörande kommentar att den som utses som kontaktperson gentemot företaget inte samtidigt får vara handläggare av företags ärenden i övrigt. Dialogen bygger istället på att ett relativt nära och öppet samarbete om företags skattesituation ska etableras, som ska pågå under längre tid utan något på förhand bestämt avslut. Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) prövade sommaren 2013 frågan om arbetsmodellen, då benämnd fördjupad samverkan, var en sådan verksamhet som täcktes av 27 kap. 1 § offentlighets- och sekretesslagen (OSL, 2009:400), det vill säga verksamhet som avser bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt.⁴² Domstolen uttalade:

"Bestämmelser om förfarandet vid uttag av skatt finns i skatteförfarandelagen. Fördjupad samverkan är inte en sådan verksamhet som regleras i den lagen eller i någon annan författning med anknytning till skatteförfarandet. Annat har inte framkommit än att den verksamhet som bedrivs genom fördjupad samverkan är att se som en form av kontinuerlig rådgivning. Den kan därför inte anses ha med bestämmande av skatt eller fastställande av underlag för bestämmande av skatt att göra."

HFD fann därför att fördjupad samverkan (numera fördjupad dialog) faller utanför det område som täcktes av den aktuella sekretessgrunden.

³⁹ SOU 2010:29, En ny förvaltningslag, s. 97.

⁴⁰ Pålsson, s. 39

⁴¹ A.a., s. 43.

⁴² HFD 2013 ref. 48.

En annan fråga där det råder osäkerhet är frågan om tillgång till domstolsprövning. Enligt Skatteverkets syn, som den har redovisats i en tidigare version av riktlinjerna,⁴³ kan beslut att *inte* inleda fördjupad dialog med ett företag inte anses vara överklagbart. Det konstaterades att det är fråga om ett oreglerat förfarande som bygger på att både företaget och Skatteverket ser fördelar i att använda denna arbetsform framför andra sätt för företaget att få stöd och upplysningar från Skatteverket. Skatteverkets slutsats var därför att beslutet inte borde kunna överklagas, men att det inte kunde uteslutas helt.⁴⁴ Eftersom vare sig beslutet att inleda en dialog eller utfallet av denna i sig är avsedd att ha några egentliga rättsverkningar för den enskilde, utan snarare, med Högsta förvaltningsdomstolens ord, är att betrakta som en form av kontinuerlig rådgivning, förefaller slutsatsen rimlig och stöds av HFD:s bedömning av det ovan redovisade rättsfallet⁴⁵.

Frågan om huruvida arbetsformen fördjupad dialog bör kategoriseras såsom faktisk förvaltning, ärendehantering eller ärendehantering med inslag av myndighetsutövning, är komplicerad på flera sätt. SFL är inte tillämplig på fördjupad dialog, vilket som nämnt har konstaterats av HFD, men FL gäller generellt för myndigheters verksamhet. Även för det fall fördjupad dialog skulle ses som handläggning av ett ärende med inslag av myndighetsutövning, synes dock verksamheten inte vara organiserad så att FL:s mer preciserade processrättsliga skyddsregler aktualiseras.

Kommunikationsprincipen i 17 § FL utgår sålunda från att myndigheten, här Skatteverket, inte får fatta beslut i ett ärende utan att den enskilde underrättats om och fått tillfälle att yttra sig över uppgift som har tillförts ärendet genom någon annan än honom eller henne själv. Som framgått ovan är avsikten inte att några konkreta beslut ska fattas inom ramen för fördjupad dialog. Inte heller är avsikten att uppgifter ska hämtas in från någon annan än företaget själv, vilket medför att kommunikationsprincipen i praktiken inte aktualiseras.⁴⁶ Andra principer som anknyter till själva beslutsfattandet och därmed knappast heller blir relevanta är motiveringsskyldigheten, omröstningsregler, anteckningar om avvikande mening liksom den ovannämnda rätten till domstolsprövning. Rätten till aktinsyn enligt 16 § FL kan bli aktuell, men i den utsträckning akten enbart består av skriftväxling mellan företaget och Skatteverket är detta inte särskilt intressant från rättssäkerhetssynpunkt. Reglerna om jäv i 11–12 §§ FL kan dock vara av intresse. Som diskuterats ovan får den ansvariga kontaktpersonen inte samtidigt handlägga skatteärenden för företaget, vilket är positivt ur jävssynpunkt.

Det kan dock konstateras att ett nära och förtroendefullt samarbete mellan Skatteverket och ett företag som pågår över tid utgör en ovanlig konstellation i svensk förvaltning.

Visserligen lär den information som företagen lämnar förr eller senare komma att ingå i det underlag som företagen lämnar för att få sin skatt bestämd, men då sker detta inom ramen för en reglerad process och handläggs i en strukturerad form där de förvaltningsprocessuella skyddsreglerna såsom kommunikation utgör en väsentlig del. Det faktum att Skatteverket har haft tillgång till företagets information under en längre tid innan informationen används som underlag för ett konkret beslut är dock inte utan betydelse. Frågan är viktig vid bedömningen av vilken ställning de

⁴³ Daterade den 25 maj 2013.

⁴⁴ P. 4 med tillhörande kommentar i tidigare version av Riktlinjer för fördjupad samverkan av den 25 maj 2013.

⁴⁵ HFD 2013 ref. 48. Se vidare Warnling-Nerep, W, *Rättsmedel: om- & överprövning av förvaltningsbeslut*, Norstedts Juridik, 2015, s 124.

⁴⁶ Se dock Pahlsson s. 46.

råd som Skatteverket ger till företagen har. I vad mån kan företaget förlita sig på att Skatteverket kommer att bedöma skattefrågan i enlighet med sitt råd, när frågan så småningom avgörs i ett konkret beslut? I kommentaren till p. 8 i Riktlinjerna anges att lämnade svar inte utgör bindande förhandsbesked, men att det är en given förutsättning att lämnade svar ska vara så väl underbyggda att mottagaren normalt sett ska kunna förvänta sig att svaret kommer att gälla. Denna förutsättning sägs gälla för all Skatteverkets verksamhet med råd och upplysning. Även om det är naturligt att Skatteverket inte kan tillhandha rättsligt bindande råd, är det likväl ur företagets synpunkt en osäkerhetsfaktor att de upplysningar som lämnas enbart kan komma att bli gällande under normala omständigheter. Vid fråga om sådana komplexa skattesituationer som motiverar en fördjupad dialog kan det förväntas uppstå svårbedömda frågor med relativ hög frekvens. I p.7 i Riktlinjerna anges att specifika frågor av komplex och svårbedömd karaktär tas emot inom fördjupad dialog men besvaras enligt befintliga rutiner för sådana frågor. Vilka dessa rutiner är och om utgörs av en reglerad process framgår inte. Sammanfattningsvis kan konstateras att de svar som lämnas i inom ramen för fördjupad dialog normalt torde vara tillförlitliga men inte behöver vara det, något som bör beaktas vid bedömningen av det följande.

En annan relaterad fråga av stor vikt för företagen är i vad mån de kan förlita sig på att Skatteverket enbart använder sig av informationen för att ge företaget goda råd inför kommande taxering och inget annat. Fördjupad dialog bygger på att företagen frivilligt lämnar information till Skatteverket. Som nämnt ska enligt p. 10 i Riktlinjerna frågor och svar som ges inom fördjupas dialog dokumenteras i ärendet. Frågan uppkommer då hur Skatteverket ska förhålla sig till information som företagen lämnar. Utgångspunkten är att samarbetet ska vara framtidsinriktat och eventuella felaktigheter i tidigare deklARATIONER ska inte utredas särskilt. Samtidigt konstateras i kommentaren till p. 6 i Riktlinjerna att uppgifter som även avser förfluten tid kan komma att ingå och att det inte kan uteslutas att sådana uppgifter kan komma att användas i ett konkret ärende om fastställande av underlag för beskattning eller bestämmande av skatt. Någon klar gräns mellan det oreglerade arbetet med fördjupad dialog och reguljär ärendehandläggning finns alltså inte. Skatteverket ska inte på eget initiativ söka uppgifter från företaget,⁴⁷ men inget hindrar att dialogen avslutas och att verket därefter begär att få ta del av material eller genomför kontroller i anledning av de uppgifter som framkommit i dialogen. Skatteverket har en egen självständig utredningsskyldighet, vilket till skillnad från FL uttryckligen framgår i SFL (40:1). Skatteverket kan knappast bortse helt från eventuell graverande information som framkommer.

Sammanfattningsvis utgör Skatteverkets arbete med fördjupad dialog en arbetsform som svårigen kan kategoriseras inom ramen för traditionell svensk förvaltningsrätt. Information om företagens skatt lämnas under informella former till Skatteverket, som i sin tur bistår med råd inför kommande deklARATIONER. Genom att arbetet organiseras informellt och den information som lämnas inte är avsedd att läggas till grund för beslut om skatt direkt, hamnar Skatteverkets hantering av informationen i en förvaltningsrättslig gråzon, där formella rättssäkerhetsgarantier i stor utsträckning saknas.

⁴⁷ Kommentaren till p. 8.

5. Skatteverkets samarbetsavtal med FAR och SRF

Vid sidan av den ordning för fördjupad dialog mellan Skatteverket och stora företag och koncerner som behandlats i det föregående tillämpar Skatteverket även samarbete med grupper av redovisningsföretag och konsulter som bygger på särskilda avtal och som får ses som en annan typ av samverkan.

Skatteverket har i denna form inlett samarbete med FAR, branschorganisationen för revisorer och rådgivare, och Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SRF). Dessa utför redovisning och skatterådgivningsuppgifter för ett mycket stort antal företag, övervägande små och medelstora sådana. FAR tillämpar en ordning för att certifiera skatterådgivare. Arrangemanget har betecknats som ett samverkansprojekt.

Överenskommelserna mellan Skatteverket och FAR resp. SRF har formen av skriftliga samarbetsavtal och följer samma mall. Överenskommelserna innebär att konsultföretag som är anslutna till FAR eller SRF får en särskild ställning i förhållande till Skatteverket. Dessa revisions- eller redovisningsbyråer kan rapportera till Skatteverket vilka deklarationer de har varit med om att upprätta.⁴⁸ Så tidigt som möjligt ska konsulterna kontakta Skatteverket i oklara och komplicerade frågor. Skatteverket återkopplar till dem om eventuella fel för att ytterligare stärka kvalitetsarbetet. FAR och SRF medverkar i erfarenhetsutbyte. Skatteverkets synsätt är att det behövs ingen kontroll i efterhand om det blivit rätt från början. Det torde innebära att företag som anlitar konsulter anslutna till FAR eller SRF löper en mindre risk för att bli utsatta för skattekontroll i efterhand. I vart fall får man räkna med att företagen ofta kan uppfatta det faktiska läget på detta sätt.

Problemet med att Skatteverket inleder samarbete i avtalsform med två ledande organisationer inom revisions- och rådgivningsområdet är bland annat att de företag som tillhör dessa organisationer tillförsäkras en gynnsam specialbehandling. Det innebär att övriga företag i dessa branscher ställs utanför. Dessa företag riskerar att härigenom tillskyndas en påtaglig nackdel i konkurrenshänseende. Det gäller särskilt i den mån kunderna uppfattar att det är fördelaktigare att anlita företag som är anslutna till ramavtal med Skatteverket, eftersom det kan ge fördelar, särskild i form av minskad risk för efterhandskontroll från Skatteverkets sida. Från rättssäkerhetssynpunkt ter sig denna olikhet i Skatteverkets behandling och bedömning högst betänklig.

Den utformning de nämnda ramavtalen har innebär att den särskilda ställning, som getts de revisions- och rådgivningsföretag som tillhör de två organisationerna FAR och SRF i förhållande till Skatteverket, ger dessa företag en förmånlig position på marknaden som kan och också torde utnyttjas som konkurrensmedel. Förmånsställningen synes inte kunna motiveras av att de nämnda företagen har en speciell kompetens eller seriositet. Det torde finnas åtskilliga andra revisions- och rådgivningsföretag på marknaden som uppfyller motsvarande krav utan att Skatteverket har erbjudit dem en liknande position.

⁴⁸ Närmare uppgifter lämnas bl a på FAR:s hemsida.

Arrangemanget med särskilda avtal mellan Skatteverket och FAR resp. SRF leder sålunda till effekter som snedvrider konkurrensförutsättningarna på redovisnings- och revisionsmarknaderna. Den tillämpade ordningen synes dock inte kunna angripas med stöd av konkurrenslagen. Skatteverket utgör nämligen såsom statlig myndighet inte något företag i konkurrenslagens mening, vilket normalt är en förutsättning för att lagen ska vara tillämplig. Det är heller inte fråga om någon sådan offentlig säljverksamhet som omfattas av konkurrenslagen.

Som redan berörts i avsnitt 3 slår emellertid regeringsformen fast en allmän och grundläggande likabehandlingsprincip och objektivitetsprincip i RF 1:9. Den föreskriver att förvaltningsmyndigheter ska beakta allas likhet inför lagen i sin verksamhet samt iakttä saklighet och opartiskhet. Här ligger ett krav på att myndigheter ska behandla enskilda likformigt och inte ägna sig åt särbehandling som särskilt gynnar vissa företag i relation till deras konkurrenter. Att skattekontrollen fungerar likformigt framstår som centralt från rättslikhets- och rättssäkerhetssynpunkt.

Sammanfattningsvis framstår avtalsarrangemanget med FAR och SRF av nu nämnda skäl inte som väl förenligt med RF 1:9 och därmed inte med Skatteverkets ställning som förvaltningsmyndighet. Det står inte heller i överensstämmelse med svensk förvaltningstradition. Det nuvarande avtalsarrangemanget förtjänar allvarlig kritik och bör ersättas av en ordning som ges en neutral utformning.

6. Avslutande analys

Internationaliseringen av förvaltningsrätten har inneburit att svenska myndigheter tar allt större intryck av internationella idéer och strategier i sin verksamhet. Denna utveckling är i grunden positiv och inte sällan nödvändig till följd av att samhället i övrigt internationaliseras.

Det finns dock anledning att följa utvecklingen noga och att kritiskt utvärdera de impulser som internationaliseringen innebär utifrån svenska förhållanden. Internationaliseringen av förvaltningsrätten tenderar att medföra ett ökat utrymme för soft law som utvecklats av internationella organisationer och vad som kan kallas governance verktyg; det vill säga mer eller mindre formlösa överenskommelser om hur verksamheten inom ett område ska bedrivas, jämförande studier i syfte att påverka de ingående myndigheterna i en viss riktning, utbildnings- och informationskampanjer etc.⁴⁹ OECD:s arbete att med att utveckla skatteförvaltningsrelaterade frågor kan ses som ett exempel på en sådan verksamhet. Internationaliseringen av förvaltningsmyndigheternas verksamhet kan även innebära att myndigheterna blir mindre nåbara för den nationella regeringen genom att myndigheterna tar intryck, om än inte instruktioner, från andra.⁵⁰

Med den svenska förvaltningsmodellen, där myndigheterna redan från början är organisatoriskt och ansvarsmässigt separerade från regeringen, kan en sådan utveckling bli särskilt kännbar.⁵¹ Den svenska förvaltningsmodellen bygger på att myndigheterna ska styras med lag och inte genom politiska dekret i enskilda fall. Inom området för myndigheternas eget beslutsfattande svarar myndigheterna själva för de beslut som fattas och vare sig politisk styrning eller politiskt ansvarsutkrävande är tillgängligt. Grundläggande offentlighetsprinciper om objektivitet och likabehandling får därför särskilt stark betydelse. I regeringens förvaltningspolitiska proposition från år 2008 underströks vikten av att medborgarna kan känna förtroende för myndigheterna, vilket ansågs kunna uppnås genom att myndigheterna iakttar saklighet och opartiskhet och att de har en hög grad av integritet så att de inte låter sig obehörigen påverkas.⁵² Självtändighet, integritet och objektivitet utgör i den svenska förvaltnings-traditionen de rättsliga garantierna för att uppnå grundläggande demokratiska värden som normbundenhet, förutsägbarhet och rättssäkerhet.

Frågan är här i vad mån Skatteverkets nya samarbetsformer kan anses vara utformade på ett sätt som garanterar verkets självständighet, integritet och objektivitet. Som diskuterats ovan kan samarbetsformerna hänföras till de effektivitetsorienterade strömningar som varit inflytelserika under senare tid, genom new public management och liknande teoribildningar. Det finns också en tydlig koppling mellan Skatteverkets nya samverkansformer och OECD:s arbete med att förnya och effektivisera skatteförvaltningens arbete. Detta syfte är i sig lovvärt, men som anförts ovan är det viktigt

⁴⁹ Reichel, J, EU-rättsliga källor i svensk förvaltningsrätt – något om governance-verktyg och metod, i *Festskrift till Lena Marcussen*, Bull, T, Åhman, K och Lundin, O (red), Iustus 2013.

⁵⁰ Harlow, C., Global Administrative Law: The Quest for Principles and Values, *European Journal of International Law* Vol. 17 No 1 (2006), pp. 187–214, s. 212.

⁵¹ SOU 2008:118, Styra och ställa – förslag till en effektivare statsförvaltning, s. 82 ff.

⁵² Prop. 2009/10:175, Offentlig förvaltning för demokrati, delaktighet och tillväxt, s. 38.

att kritiskt granska utvecklingen. Syftet här är således att peka på vissa aspekter i utvecklingen som kan innebära svårigheter utifrån den svenska förvaltningsmodellen i ett skattesammanhang.

Skatteverkets nya samarbetsformer bygger i stor utsträckning på att överenskommer ingås mellan verket och vissa företag i form av en samverkan i beskattningsverksamheten genom fördjupad dialog samt genom särskilda samarbetsavtal med två branschorganisationer. Till skillnad från förvaltningsbeslut, där en myndighet ensidigt tar ställning i en viss fråga och förväntar sig att omgivningen rättar sig därefter, är avtal resultatet av en förhandling i någon form mellan två parter, där parterna måste komma överens för att ett avtal ska komma till stånd. Två grundläggande invändningar kan anföras mot bruket av avtal i Skatteverkets verksamhet.

För det första bör det förutsättas att en tillämpning av legalitetsprincipen i ett skatterättsligt sammanhang medför att det faktiskt finns ett rättsligt korrekt sätt – i vart fall i princip – att redovisa intäkter samt att övriga sätt därmed är felaktiga. Fastställelandet av gällande rätt kan inte vara frågan om en förhandling. Såsom samverkansformen fördjupad dialog är uppbyggd, inkommer företagen själva med det underlag de vill ha ska ingå i dialogen, varefter Skatteverket gör sin bedömning. Som angetts ovan utgör lämnade svar inte bindande förhandsbesked, men det är likväl en given förutsättning att lämnade svar ska vara så väl underbyggda att mottagaren normalt sett ska kunna förvänta sig att svaret kommer att gälla. Detta bör rimligen förutsätta att det underlag som företagen lämnar in är tillräckligt fullständigt, så att Skatteverkets bedömning inte bygger på underlag som friserats i något avseende, eller i övrigt presenterats i en för företagen fördelaktig form. Frågan uppkommer likväl i vad mån det finns ett utrymme för företagen att komma överens med Skatteverket hur dess intäkter ska redovisas samt i vad mån storleken på skatteuttaget för företagets räkning kan ses som resultatet av en lyckad förhandling.

Den andra invändningen kan ses som en fortsättning på den första. I vad mån kan Skatteverket uppnå likformighet i behandlingen mellan skattskyldiga, om vissa företag beskattas efter att ingått avtal med Skatteverket om en fördjupad dialog och därmed haft möjlighet att föra en ingående diskussion om svåra skatterättsliga frågor i förhand? Inte minst gäller denna invändning i förhållande till utländska företag, som enbart har en mindre del av sin verksamhet i Sverige. Det kan förväntas att sådana företag har ett mindre intresse av att ingå avtal om en fördjupad dialog med Skatteverket, på motsvarande sätt som Skatteverkets intresse av att ge vägledning till utländska företag kan förväntas vara mindre.

Genom att i de nya samverkansformerna ersätta traditionella offentlighetsrättsliga verktyg i form av ärendehantering och beslut med avtal om dialog och samarbete, frångår Skatteverket den ordinarie rollfördelningen mellan statlig myndighet och enskild. När Skatteverkets utövande av offentlig makt sker inom ramen för avtal med enskilda skattesubjekt skapas osäkerhet om vilka förutsättningar som gäller för verksamheten, både för de företag som är med och de som står utanför. Det finns en inreboende risk att det offentliga maktutövandet blir mindre objektivt och lagbundet, utan istället mer flexibelt i syfte att öka effektiviteten i verksamheten. I Förvaltningsutredningen beskrevs objektivitetsprincipens kärna som ett förbud för myndigheterna att låta sig vägledas av andra intressen än dem de är satta att tillgodose eller att grunda sina avgöranden på hänsyn till andra omständigheter än sådana som enligt tillämpliga författningar får beaktas vid prövningen av ett ärende.⁵³ Om detta kan garanteras i Skatteverkets nya samarbetsformer är en tveksam och allvarlig fråga.

⁵³ SOU 2010:29, En ny förvaltningslag, s. 149.

Sammanfattningsvis utgör Skatteverkets nya samarbetsformer en arbetsform som ter sig främmande för den svenska förvaltningsmodellen. När Skatteverket söker interagera med enskilda företag och förmå dem att följa skattelagstiftning genom att ingå avtal om informationsutbyte snarare än genom traditionell ärendehandläggning, hamnar arbetsformen i en gråzon. Detta gäller inte enbart i förhållande till förvaltningslagen som diskuterats ovan, utan även i förhållande till RF 12:2 och frågan om tillgängliga verktyg för styrning och kontroll av myndigheter inom och utom området för förvaltningsmyndigheternas självständiga beslutsfattande. Inom skatteområdet har domstolskontrollen sedan länge varit det huvudsakliga verktyget för att kontrollera Skatteverkets verksamhet. Om Skatteverkets nya arbetsformer bedöms utgöra en form av faktisk förvaltning som ligger utanför verkets beslutsfattande verksamhet, kan de inte utan vidare utmanas genom rättsliga verktyg såsom genom att underställas domstolsprövning. De faller även utanför myndighetens skyddade område i RF 12:2, varför bruket av arbetsformerna istället bör kunna styras – eller avstyras – genom en tydligare politisk styrning. Detta kan i sig ses som en naturlig följd av att Skatteverket i allt större utsträckning ägnar sig åt vad som kan betecknas som en politiserad verksamhet, med syfte att påverka enskildas beteende på ett generellt plan.

En sådan utveckling skulle dock innebära ett avsteg från den traditionella svenska förvaltningsmodellen, något som i sig kräver noggranna överväganden. Utöver den rättsliga regleringen av den förvaltningsmodellen finns andra mer praktiskt orienterade aspekter, såsom att Regeringskansliet är förhållandevis litet och att en stor del av sakkompetensen har allokerats till myndighetsnivå. Det förutsätter vidare en vilja av riksdag och regering att använda sig av de verktyg för politisk kontroll som finns att tillgå. Det finns, som Wockelberg konstaterat, inbyggda svårigheter med att kombinera parlamentarism med självständiga myndigheter.⁵⁴ Riksdagens möjlighet att utöva ett direkt inflytande över förvaltningen inskränks till att styrning genom lag. Den svenska förvaltningsmodellen har medfört en viss försiktighet hos de styrande, som kan tänkas medföra att politisk styrning inte utnyttjas i den utsträckning grundlagen medger. Globaliseringen kan medföra att avståndet ökar mellan riksdag och regering å ena sidan, och en internationellt verksam förvaltning å den andra.⁵⁵ Tillsammans med den ökade komplexiteten i modern förvaltning kan, som påpekats av Bull, förutsättningarna för ansvarsutkrävande försämrats.⁵⁶

De svenska myndigheternas självständighet är dock långt ifrån oinskränkt, utan regeringen har som ovan konstaterats såväl möjlighet och skyldighet att styra förvaltningen, dock inte myndighetsutövning mot enskild. Eftersom riksdagens kontroll över förvaltningen enbart sker indirekt, det vill säga riksdagen kan kontrollera att regeringen styr och kontrollerar förvaltningen i tillräcklig omfattning, blir riksdagen beroende av en aktivt styrande regering. Skatteverkets nya samarbetsformer kastar således ljus på en fråga av grundläggande konstitutionell karaktär; hur kan myndigheter styras i en globaliserad värld och i vad mån har myndigheter i realiteten i viss mån kommit att styra sig själva?

⁵⁴ Se Wockelberg, H., Den svenska förvaltningsmodellen, s. 28 och avsnitt 2.1 ovan.

⁵⁵ Se Reichel, J. *Ansvarsutkrävande – svensk förvaltning i EU*, Jure 2010, s. 85 ff.

⁵⁶ Se Bull, T. *Global governance; need for a new theory or the return of an old friend?*, s. 237 och avsnitt 3 ovan.

www.svensktnaringsliv.se

Storgatan 19, 114 82 Stockholm

Telefon 08-553 430 00

