

# Skatteverkets uttalanden och överklagbarhet\*

CAROLINE NORDKLINT

*För att beredas rätt till domstolsprövning av ett förvaltningsbeslut, och därmed garanteras det rättsskydd som följer, måste beslutet vara överklagbart. I den allmänna förvaltningsprocessen finns en rikhaltig rättspraxis om vad som utgör ett överklagbart förvaltningsbeslut. I rättspraxis konstateras att även andra former av myndighetsuttalanden, utöver formella förvaltningsbeslut, kan vara överklagbara. Grundläggande för bedömningen är bl.a. om uttalandet är tillräckligt handlingsdirigerande och vilka konsekvenser som uttalandet medför för den enskilde. I artikeln undersöks hur långt överklagbarheten sträcker sig i skatteförfarandet. Inom skatteförfarandet är Skatteverkets rättsliga ställningstaganden vanliga myndighetsuttalanden. I artikeln diskuteras därför särskilt överklagbarheten i relation till Skatteverkets rättsliga ställningstaganden och om tillräckligt rättsskydd garanteras de skattskyldiga i dessa fall.*

## 1. Inledning

Rätten till domstolsprövning och tillgång till effektiva rättsmedel är grundläggande för en rättsstat.<sup>1</sup> I Sverige är det framför allt överklagandeinstitutet som garanterar att de enskilda bereds tillräckligt rättsskydd genom domstolsprövning och att eventuella felaktigheter i myndighetsförfarandet åtgärdas. Grundläggande för domstolsprövningen är förvaltningsbeslutet. Oftast råder ingen tvekan om att ett förvaltningsbeslut är fattat. När ett uttalande från

\* Artikeln har tidigare publicerats i *Skattenytt* 2025 s. 3–27 och har varit föremål för peer review-granskning (double-blind peer review).

Denna artikel har möjliggjorts genom finansiering från Stiftelsen TOR/Skattenytt. Jag vill rikta ett varmt tack till professor Roger Persson Österman, skattedirektör Tomas Algotsson och universitetslektor Torvald Larsson för värdefulla synpunkter och kommentarer på artikeln.

<sup>1</sup> Se bl.a. HFD 2011 ref. 22 och HFD 2016 ref. 49.

myndigheten däremot formaliserats som något annat än ett beslut och samtidigt avser en form av styrande uttalande väcks den intressanta frågan – vad är ett förvaltningsbeslut? Frågeställningen är betydelsefull eftersom endast ett beslut är överklagbart. Det innebär att myndighetsuttalanden som faller utanför beslutsbegreppet inte kan bli föremål för domstolsprövning. De enskilda som påverkas av uttalandet är i dessa fall inte lika skyddade av de rättigheter som följer med domstolsprövningen och överklagbarheten.

Att Skatteverket genom olika former av uttalanden förmedlar sin syn på rätten bidrar till ett transparent och förutsebart skatteförfarande. Ofta sker denna typ av uttalanden i form av rättsliga ställningstaganden. I den allmänna förvaltningsprocessuella debatten har frågan om myndigheters uttalanden och överklagbara förvaltningsbeslut diskuterats under lång tid. Ragnemalm väckte frågan redan i sin avhandling och konstaterade att vissa myndighetsuttalanden är att jämställa med beslut som är överklagbara.<sup>2</sup> Avgörande är särskilt vilken påverkan uttalandet har på den enskilde och vilka rättsverkningar det medför. Ragnemalms iakttagelser och slutsatser har varit centrala för praxisbildningen och den fortsatta rättsutvecklingen. Ett sådant exempel som återkommer i artikeln är det s.k. olivoljefallet, RÅ 2004 ref. 8, som behandlar ett uttalande i en skrivelse från Livsmedelsverket om hälsorisker med vissa olivoljor. Uttalandet ansågs utgöra ett överklagbart beslut eftersom det närmast kunde betraktas som ett försäljningsförbud för producenterna av de utpekade oljorna.

Syftet med denna artikel är att undersöka hur långt överklagbarheten sträcker sig i skatteförfarandet. I artikeln diskuteras särskilt överklagbarheten i relation till Skatteverkets rättsliga ställningstaganden och om tillräckligt rättsskydd garanteras de skattskyldiga. Av utrymmesskal har föremålet för undersökningen i huvudsak avgränsats till de rättsliga ställningstagandena, men problemet kan aktualiseras även för andra former av uttalanden från Skatteverket, t.ex. allmänna råd. Undersökningen är rättsdogmatisk och interdisciplinär på så sätt att den företrädesvis grundar sig på förvaltningsrättsliga rättskällor, särskilt rättspraxis, som appliceras i en skatterättslig kontext.<sup>3</sup> De flesta rättsfall som berörs i artikeln behandlar andra förvaltningsrättsliga måltyper än skattemål. Detta har i huvudsak ingen betydelse för

<sup>2</sup> Se Ragnemalm, Hans, *Förvaltningsbesluts överklagbarhet*, Norstedt, Stockholm, 1970 (cit. Ragnemalm 1970).

<sup>3</sup> Se vidare Nordklint, Caroline, *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen*, Jure Förlag, Stockholm, 2019, s. 26 ff. och 32 ff. (cit. Nordklint 2019), för närmare beskrivning av min syn på rättsdogmatisk och interdisciplinär metod.

slutsatserna i artikeln, eftersom det är de grundläggande syftena med överklagandeinstitutet som är centrala för undersökningen. I den utsträckning som det finns skillnader mellan de olika måltyperna och som kan påverka slutsatserna har detta beaktats i analysen.

Artikeln är disponerad enligt följande. I avsnitt 2 redogörs för syftet med överklagandeinstitutet. Frågorna om vad som utgör ett förvaltningsbeslut och vad som är överklagbart hänger ihop, men av pedagogiska skäl kommer de att separeras i den mån det går. I avsnitt 3 undersöks därför de grundläggande kriterierna för vad som utgör ett förvaltningsbeslut och i avsnitt 4 undersöks vad som krävs för att ett förvaltningsbeslut ska tillerkännas överklagbarhet. I avsnitt 5 tillämpas sedan de förvaltningsrättsliga slutsatserna på uttalanden från Skatteverket i syfte att analysera i vilken utsträckning dessa uttalanden ska betraktas som överklagbara beslut. Skatteverkets rättsliga ställningstaganden är särskilt föremål för analys i denna del. Artikeln avslutas i avsnitt 6 med en diskussion de lege ferenda.

## 2. Syftet med överklagandeinstitutet

Att förvaltningsbeslut ska kunna prövas i domstol och vara föremål för ändring när felaktigheter förekommit uppfattas som en grundläggande rättsprincip.<sup>4</sup> Frågan om överklagbarhet är nära sammanknuten med rätten till domstolsprövning och effektiva rättsmedel som båda garanteras genom europarätten.<sup>5</sup> Som Reichel och Wenander understryker är rätten till domstolsprövning inte enbart en europeisk tanke, utan erkänns som en mänsklig rättighet genom art. 10 i FN:s deklaration om de mänskliga rättigheterna.<sup>6</sup> Även Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, har framhållit att tillgång till domstolsprövning är en grundläggande rättsstatlig princip.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> Se Larsson, Torvald, *Domstolsprövning av förvaltningsbeslut*, Lunds universitet, Lund, 2020, s. 7 (cit. Larsson 2020).

<sup>5</sup> Se bl.a. art. 6.1 EKMR och art. 47 i EU-stadgan. Se även bl.a. HFD 2019 ref. 43, p. 36 och Warnling Conradson, Wiweka, *Rätten till domstolsprövning av förvaltningsbeslut – en tämligen komplicerad historia. Reflektioner kring HFD 2018 ref. 43*, *Förvaltningsrättslig tidskrift (FT)* 2020 s. 493. Wenander konstaterar dock att Sverige ännu inte har en grundlagsskyddad rätt till domstolsprövning, mer än genom hänvisning till EKMR i 2 kap. 19 § RF. Se vidare Wenander, Henrik, *Varför en rätt till domstolsprövning i förvaltningsbeslut?* i *Festskrift till Wiweka Warnling Conradson, Jure Förlag, Stockholm, 2019*, s. 447.

<sup>6</sup> Se Reichel, Jane & Wenander, Henrik, *Europeisk förvaltningsrätt i Sverige*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2021, s. 205 f.

<sup>7</sup> Se t.ex. HFD 2011 ref. 22 och HFD 2016 ref. 49.

För svensk del regleras överklagandeinstitutet främst i förvaltningslagen (2017:900), FL, och förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL.<sup>8</sup> I specialförfattningar, t.ex. skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, finns särskilda regler för vissa måltyper. Syftet med överklagandeinstitutet är primärt att bereda enskilda rättsskydd.<sup>9</sup> Genom domstolsprövningen säkerställs att den enskilde ges den rätt som följer av de materiella bestämmelserna. Annorlunda uttryckt ges den enskilde härigenom möjlighet att få oönskade verkningar av ett beslut eliminerade.<sup>10</sup> Rättsskyddet gäller i förhållande till såväl rätten till något, s.k. positiv rättighet, som rätten att skyddas från något, s.k. negativ rättighet.<sup>11</sup> Vid sidan om det primära syftet bidrar överklagandeinstitutet till en oberoende rättslig kontroll av den offentliga maktutövningen.<sup>12</sup> Med detta menas en kontroll att den offentliga makten som utövas av förvaltningen följer lagar och andra bindande regler samt att maktindelningen mellan de olika offentliga organen upprätthålls. Domstolsprövningen är på så sätt ett instrument för att kontrollera att grundläggande rättssäkerhetsgarantier, som t.ex. legalitetsprincipen, likabehandling, objektivitet och proportionalitet respekteras.

Larsson framhåller att de två funktionerna, rättsskydd och kontroll, interagerar med varandra.<sup>13</sup> När domstolarna tillgodoser enskildas rättsskydd, bidrar de även till att lagenligheten i förvaltningens handlande upprätthålls. Enligt Larsson syftar även domstolsprövningen till att säkerställa materiell och formell rättssäkerhet. Med materiell rättssäkerhet menar han målet att nå förvaltningsbeslut som är materiellt riktiga.<sup>14</sup> Formell rättssäkerhet fokuserar

<sup>8</sup> Se t.ex. 36–39 §§ FL om rättelse och ändring av beslut samt 40–49 §§ FL om överklagande. De senare bestämmelserna behöver läsas parallellt med överklagandebestämmelserna i FPL, se särskilt 33–34 §§ FPL.

<sup>9</sup> Se Ragnemalm 1970, s. 13.

<sup>10</sup> Se SOU 2010:29 s. 616.

<sup>11</sup> Se Larsson 2020, s. 36.

<sup>12</sup> Se Ragnemalm 1970, s. 13. Se även Larsson 2020, s. 36 ff. och Warnling Conradson, Wiweka, Domstolsprövning av förvaltningsbeslut, Jure Förlag, Stockholm, 2021, s. 38 ff. (cit. Warnling Conradson 2021). Här ska samtidigt framhållas att överklagandeinstitutet inte syftar till att brukas som medel för att komma tillrätta med diverse administrativa ofullkomligheter, t.ex. påtala felgrepp av en offentlig befattningshavare eller för att anmärka mot myndighets dröjsmål eller totala passivitet, se vidare SOU 2010:29 s. 612.

<sup>13</sup> Se Larsson 2020, s. 37.

<sup>14</sup> Innebörden av begreppen materiell och formell rättssäkerhet kan diskuteras, se bl.a. Larsson 2020, s. 37 och Vahle Westerhäll, Lotta, Rättsliga aspekter på sjukförsäkringsprocessen med betoning på begreppen sjukdom och arbetsförmåga, FT 2012 s. 202 f.

i sin tur, enligt honom, på att beslutsfattandet sker under rättssäkra former och att rättvisa förfaranderegler iakttas.

I forskningen har en spänning eller motsättning mellan vissa grundläggande intressen uppmärksamrats, inte minst konflikten mellan rättssäkerhet och effektivitet.<sup>15</sup> Å ena sidan talar värdet för de enskildas rättsskydd och en oberoende kontroll av den offentliga maktutövningen för en omfattande rätt till domstolsprövning. Blir domstolsprövningen allt för långtgående riskerar det å andra sidan att sätta förvaltningens demokratiska legitimitet, politiska anknytning och sakkunskap samt den konstitutionella rollfördelningen ur spel. Det kan därför finnas goda skäl att begränsa överklagandeinstitutets räckvidd.

### 3. Skattebeslut som förvaltningsbeslut

#### 3.1 Inledning

Av allmänna förvaltningsrättsliga grundsatsar och 67 kap. 2 § SFL framgår att endast beslut är överklagbara. En diskussion om hur långt överklagbarheten sträcker sig i skatteförfarandet och vad som utgör överklagbara skattebeslut kräver alltså i första hand ett ställningstagande om vad som är ett förvaltningsbeslut. Beslutet bestämmer överklaganderättens maximala räckvidd.

Ett mål som fått väsentlig betydelse för frågan om vad som utgör ett förvaltningsbeslut är olivoljefallet, RÅ 2004 ref. 8. Avsnittet inleds därför med en genomgång av rättsfallet. Därefter undersöks några centrala förvaltningsrättsliga utgångspunkter som påverkat den fortsatta praxisbildningen om beslut och överklagbarhet.

#### 3.2 Olivoljefallet – några förvaltningsrättsliga utgångspunkter

Olivoljefallet behandlar ett uttalande som Livsmedelsverket gjorde rörande hälsorisker med vissa olivoljor och huruvida detta uttalande var ett överklagbart förvaltningsbeslut. Rättsfallet har fått stor betydelse för bedömningen och klassificeringen av överklagbara förvaltningsbeslut. I målet slog HFD fast en tvåstegsmetod där det först fastställs om uttalandet utgör ett beslut och därefter prövas om beslutet är överklagbart. Den metod som HFD grundar avgörandet på bygger på Ragnemalms synsätt om vad som utgör ett överklagbart förvaltningsbeslut.<sup>16</sup>

<sup>15</sup> Se bl.a. Larsson 2020, s. 16 och Nordklint 2019 s. 69.

<sup>16</sup> Se Ragnemalm 1970.

I olivoljefallet var en skrivelse från Livsmedelsverket föremål för bedömning. Skrivelsen hade skickats till samtliga miljö- och hälsoskydds nämnder och till intressenter inom livsmedelsbranschen och var betecknad som "INFORMATION". I skrivelsen framgick att Livsmedelsverket hade analyserat innehållet i vissa olivoljor och bedömt att de oljor som innehöll högre halter av ett visst ämne än gränsvärdet var otjänliga och inte fick saluhållas. Verket påtalade också att den som saluhåller livsmedel ansvarar för att dessa inte kan antas vara otjänliga. Livsmedelsverket skickade även ut ett pressmeddelande med information om undersökningen av olivoljor.

En producent av de utpekade oljorna överklagade Livsmedelsverkets uttalanden. Producenten menade att informationsåtgärden bl.a. innefattade ett förbud om saluhållande av bolagets oljor och yrkade därför att informationen var ett beslut som skulle ogiltigförklaras.

För frågan om Livsmedelsverkets skrivelse utgör ett förvaltningsbeslut menade HFD att kännetecknande för ett beslut är att det innefattar ett *uttalande varigenom en myndighet vill påverka andra förvaltningsorgans eller enskildas handlande*. Uttalandets form spelar mindre roll, även om muntliga eller konkludenta uttalanden som snarast utgör momentana händelser kan bortses från.<sup>17</sup> I det aktuella fallet utgjorde uttalandet en offentliggjord och riktad informationskrivelse. Det konglomerat av uttalanden som gjorts utöver själva skrivelsen härrörde från Livsmedelsverket, samma myndighet som lämnat skrivelsen. Skrivelsen ansågs därmed utgöra ett förvaltningsbeslut.

När uttalandet betraktas som ett förvaltningsbeslut blir nästa fråga om beslutet är överklagbart. Överklagandeinstitutets funktion är att bereda den som berörs av ett beslut en möjlighet att få det ändrat eller upphävt. Enligt HFD ska därför principiellt endast beslut som har, eller åtminstone är ägnade att få, en *påvisbar effekt* tillerkännas överklagbarhet. I denna bedömning blir särskilt beslutets rättsverkningar eller *faktiska effekter* väsentliga. Två kategorier av rättsverkningar som motiverar överklagbarhet är när rättsordningen anvisar särskilda medel som garanterar att den avsedda effekten uppnås, s.k. *exigibla beslut*, eller när beslutet medför *positiv rättskraft* och således kan läggas till grund för senare beslut utan att omprövas.<sup>18</sup>

En tredje kategori av rättsverkningar eller faktiska effekter som motiverar överklagbarhet är om beslutet är *ägnat att faktiskt negativt påverka någons*

<sup>17</sup> Se även Ragnemalm 1970, s. 27 f. och 33 ff.

<sup>18</sup> Se även t.ex. Lavin, Rune, HFD 2019 ref. 17. Fråga om vem som orsakat felaktiga utbetalningar av bostadstillägg. Även fråga om ett i en journal antecknat ställningstagande utgör ett överklagbart beslut, FT 2019 s. 528 (cit. Lavin, FT 2019).

*personliga eller ekonomiska situation*. I olivoljefallet kom denna kategori att prövas. Beslut med ren information kan enligt HFD inte anses utgöra sådana verkningar som konstituerar överklagbarhet. Även om flera uttalanden i det aktuella fallet kunde betraktas som ren information var det emellertid fråga om uttalanden som var ägnade att uppfattas som ”bindande” med följd att det ändå kunde få verkan enligt sitt innehåll. Även det faktiska händelseförloppet som följde på offentliggörandet av informationen visar att så också blev fallet. Både offentliga och privata aktörer handlade så som om de vore bundna av Livsmedelsverkets anvisningar. För att den enskildes behov av rättsskydd ska kunna tillgodoses måste ett sådant beslut med hänsyn till dess betydande faktiska verkningar kunna överklagas.<sup>19</sup>

I olivoljefallet slog HFD således fast några grundläggande förutsättningar för vad som utgör ett överklagbart beslut. Lavin menar dock att den utvidgning som beslutsbegreppet fått i och med detta mål har medfört att det kan vara svårt att avgöra om man har att göra med ett förvaltningsbeslut eller inte.<sup>20</sup> Det kan förklara varför rättspraxis om vad som utgör överklagbara förvaltningsbeslut flitigt har prövats under senare år. Det finns en omfattande rättspraxis och sammanfattningsvis kan sägas att överklagbarhet kräver att en myndighetsåtgärd, t.ex. ett uttalande, dels är handlingsdirigerande, dels har någon form av verkan gentemot någon.

### 3.3 Kriterier för förvaltningsbeslut

#### 3.3.1 Bindande och handlingsdirigerande uttalanden

Ett beslut föregås vanligtvis av att en förvaltningsmyndighet handlagt ett ärende och avslutar handläggningen genom att fatta ett beslut.<sup>21</sup> Skatteverket handlägger exempelvis ett ärende när verket granskar en inkomstdeklaration. När handläggningen är avslutad fattas ett beslut om slutlig skatt. Funktionen

<sup>19</sup> Se även Ragnemalm, Hans, Förvaltning i förvandling, FT 2005 s. 453 (cit. Ragnemalm, FT 2005).

<sup>20</sup> Se Lavin, FT 2019 s. 528.

<sup>21</sup> Från ärendehandläggning ska skiljas myndighetens faktiska handlande. Förvaltningsmyndighetens faktiska handlande leder inte till ett beslut, utan innebär endast att viss verksamhet bedrivs eller att praktiska åtgärder vidtas. Ragnemalm brukade illustrera skillnaden med ett exempel från universitetet. När en professor föreläser sysslar hon med faktisk förvaltningsverksamhet. När hon senare har hand om examinationen handlägger hon ett ärende. Examinationen ska utmynna i ett betygsbeslut. Se Ragnemalm, Hans, Förvaltningsprocessrättens grunder, 10 u., Jure Förlag, Stockholm, 2014, s. 21 (cit. Ragnemalm 2014). Se även bl.a. HFD 2020 ref. 12 p. 30.

hos ett förvaltningsbeslut är typiskt sett att påverka faktiska förhållanden.<sup>22</sup> Ett beslut brukar därför karaktäriseras som ett slags *uttalande* som är avsett att på något sätt *styra* enskilda personer eller myndigheter, antingen den egna förvaltningsmyndigheten eller något annat allmänt organ.<sup>23</sup> Genom uttalandet klargör myndigheten hur den anser att en viss fråga ska lösas. I det aktuella exemplet klargörs hur mycket skatt den skattskyldige ska betala för det aktuella beskattningsåret. De rättsverkningar som beslutet innebär motiverar i allmänhet att beslutet ska vara överklagbart.<sup>24</sup>

En förvaltningsmyndighet avslutar alltså vanligtvis ärendehandläggningen med ett *formellt och bindande förvaltningsbeslut* i någon form, t.ex. ett tillståndsbeslut efter ansökan till myndigheten eller ett avslagsbeslut om begäran inte medges. Trots att ett beslut ofta är formaliserat i skriftlig form, saknas i allmänhet formkrav för beslut.<sup>25</sup> Myndighetsuttalandet kan därför vara formlöst eller formbundet, internt eller externt, individuellt eller generellt, betungande eller gynnande, slutligt eller interimistiskt, och ändå ha karaktär av beslut. För att överklagandeinstitutet ska fungera tillfredsställande, krävs dock att myndighetens uttalande framgår av någon slags dokumentation.<sup>26</sup>

Det förekommer att myndigheten inte anser sig ha meddelat ett formellt beslut, utan uppfattar situationen så att den endast har informerat om ett förhållande.<sup>27</sup> Frågan om myndigheten har fattat ett beslut eller ett s.k. *oförbindande uttalande* är väsentlig för frågan om överklagbarhet. Avgörande är i dessa fall om uttalandet är *handlingsdirigerande*.<sup>28</sup> Med handlingsdirigerande menas att myndigheten genom uttalandet velat påverka förvaltningsorgans eller enskildas handlande.

Beslutet kan ha antingen ett direkt eller ett indirekt handlingsmönster.<sup>29</sup> Ett exempel på beslut med *direkt handlingsmönster* är Skatteverkets beslut om slutlig skatt. Beslutet om slutlig skatt innebär att den skattskyldige ska betala den skatt som följer av beslutet och syftar till ett handlande. Ett exempel på *indirekt handlingsmönster* är Skatterättsnämndens förhandsbesked. För-

<sup>22</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 248.

<sup>23</sup> Se bl.a. Ragnemalm 2014, s. 21 och von Essen, Ulrik, Förvaltningsrättens grunder, 6 u., Norstedts Juridik, Stockholm, 2024, s. 184 (cit. von Essen 2024). Jfr även RÅ 2004 ref. 8.

<sup>24</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 248.

<sup>25</sup> Se SOU 2010:29 s. 98.

<sup>26</sup> Se SOU 2010:29 s. 613.

<sup>27</sup> Se von Essen 2024, s. 185.

<sup>28</sup> Se bl.a. HFD 2020 ref. 12.

<sup>29</sup> Se Ragnemalm 2014, s. 24 ff.

handsbeskedet innefattar inget omedelbart handlingsdirektiv, men beslutet är bindande vid ett senare tillfälle när det återopas vid beskattningen. Förhandsbeskedet får således positiv rättskraft och kommer genom dess rättsverkan fungera som ett indirekt handlingsmönster. Skatteverket måste förhålla sig till beslutet, vilket i sin tur läggs till grund för beskattningen. Båda typer av uttalanden kan därmed utgöra beslut under förutsättning att de kan anses medföra ett handlingsmönster av något slag.

### *3.3.2 Rättspraxis om handlingsdirigerande uttalanden och förvaltningsbeslut*

Utöver olivoljefallet finns det fler exempel i rättspraxis på vad som utgör handlingsdirigerande uttalanden. Det ställs relativt låga krav på ett uttalande för att det ska behandlas som ett förvaltningsbeslut. I RÅ 1996 ref. 43 hade miljö- och hälsoskyddsnämnder i en kommun lämnat information om att företag i kommunen inte fick sälja vissa bilavfettningsprodukter och tändvätskor. Uttalandet medförde att produkterna slutade säljas i butikerna. Med hänsyn till de påtagliga faktiska verkningarna som uttalandet innebar ansåg HFD att det var att betrakta som beslut som således kunde överklagas. I RÅ 2007 ref. 7 prövade HFD en skrivelse från en socialförvaltning till en enskild som uppbar ekonomiskt bistånd. Den enskilde anmodades sälja sin bil inom viss tid vid äventyr att rätten till bistånd annars kunde komma att ifrågasättas. HFD ansåg att skrivelsen var att betrakta som ett överklagbart beslut då skrivelsen haft karaktär av ett åläggande för den enskilde.

Även i senare avgöranden har HFD hållit fast i sin praxis. I HFD 2018 ref. 23 hade Revisorsinspektionen lämnat ett ställningstagande i en fråga som låg utanför myndighetens beslutskompetens. Uttalandet ansågs kunna ge faktiska verkningar för någon och skulle därför betraktas som ett överklagbart förvaltningsbeslut. Det medförde också att domstolen kunde undanröja det felaktigt fattade beslutet. I HFD 2020 ref. 12 prövades om en anvisning från Skogsstyrelsen utgjorde ett förvaltningsbeslut. HFD påpekade att det är uttalandets syfte och innehåll som avgör dess karaktär av förvaltningsbeslut, inte dess yttre form. Mot denna bakgrund, och att anvisningen inte lämnats med stöd av Skogsstyrelsens allmänna serviceskyldighet utan inom ramen för dess tillsynsverksamhet, ansågs anvisningen ha sådan handlingsdirigerande effekt att den utgjorde ett förvaltningsbeslut.

I HFD 2019 ref. 17 fastslogs att ett beslut kan föreligga trots att informationen varken nått den enskilde eller är till nackdel för denne. I målet hade en myndighet antecknat att den enskilde fått för mycket i bostadstillägg, men

bestämt att inte kräva tillbaka det som betalats ut felaktigt. Anteckningen ansågs överklagbar, vilket också resulterade i att det allmänna ombudet kunde föra talan om den felaktiga betalningen. I sammanhanget kan noteras RÅ 2010 ref. 29 där en klagande hade begärt att Datainspektionen skulle vidta åtgärd på grund av felaktigheter på en hemsida. Datainspektionen fann att behandlingen av personuppgifterna på hemsidan inte innebar en kränkning som stred mot lag och vidtog därför ingen åtgärd. HFD avvisade överklagandet och påpekade att en myndighets faktiska handlande eller underlåtenhet att handla inte kan överklagas. Vad som motiverar en annan bedömning i målet från 2019 är för mig något oklart.<sup>30</sup> Ett tänkbart argument kan vara att man inte velat frånta det allmänna ombudet möjligheten att driva process om prejudicerande frågor och att det intresset motiverar ett avsteg från tidigare rättspraxis. Det skulle i så fall vara ett betydelsefullt argument också för skattemålen och det allmänna ombudets uppgifter i skatterätten.

Det finns också exempel där en myndighets uttalanden inte ansetts vara handlingsdirigerande och alltså inte medfört påvisbara effekter. Ett sådant exempel är RÅ 2010 ref. 72 som gällde ett brevsvaret till en enskild från Försäkringskassan. I brevet meddelade kassan att den enskilda inte kunde få ersättning för kostnader för rehabiliteringsutredning. Meddelandet ansågs inte utgöra ett överklagbart förvaltningsbeslut eftersom Försäkringskassan saknade möjlighet att bevilja sådan ersättning. Uttalandet saknade därmed faktisk effekt, trots att svaret kunde synas ha haft ekonomisk effekt för den enskilda.

I HFD 2023 not. 54 prövades om meddelanden från Skatteverket var att betrakta som förvaltningsbeslut. Två mål hade i dom återförvisats från kammarrätten till Skatteverket för fortsatt handläggning. Bolaget hade med anledning av återförvisningarna, i en skrivelse till Skatteverket, begärt att myndigheten skulle verkställa domen. Skatteverket underrättade bolaget i meddelanden att domen skulle verkställas genom fortsatt handläggning enligt kammarrättens instruktion. HFD menade att meddelandena inte

<sup>30</sup> Lavin är kritisk till målet, se vidare Lavin, FT 2019 s. 527 ff. HFD framhåller dock att många anteckningar som en myndighet gör i en journal eller liknande i viss mening utgör beslut, men att de saknar sådana faktiska verkningar som krävs för överklagbarhet. Exempel på denna typ av anteckningar är en notering om att myndigheten inte avser att fullfölja en utredning till följd av exempelvis bevisvärigheter eller avstår från att göra en åtalsanmälan i visst fall, liksom när en myndighet antecknar att någon åtgärd inte kommer att vidtas till följd av framförda klagomål. Däremot kan det finnas anteckningar som är avsedda att direkt läggas till grund för andra beslut, t.ex. storlek på en utbetalning, och som därmed är överklagbara.

medförde några sådana konsekvenser för bolaget att de kunde anses ha betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna. Meddelandena kunde därför inte överklagas. Det får uppfattas som att HFD syftar på den tidigare rättspraxisen om att beslut kräver faktisk verkan för den enskilde för att beslutet ska vara överklagbart.

En genomgång av rättspraxis visar att frågan om vad som utgör ett förvaltningsbeslut och vad som är överklagbart många gånger smälter samman.<sup>31</sup> Klart är att det krävs ett beslut för att överklagandeinstitutet ska aktualiseras och många gånger prövas de båda frågorna gemensamt. Sammanfattningsvis kan dock konstateras att det i rättspraxis framgår dels att beslut som har faktiska effekter är överklagbara, dels att myndigheterna inte får styra enskilda genom uttalanden som förvisso kan sakna rättsliga verkningar men som i realiteten är lika effektiva som ett föreläggande eller förbud.<sup>32</sup>

### 3.3.3 Gränsdragning mot uttalanden som en del av serviceskyldigheten

I 6 § FL föreskrivs att en myndighet ska se till att kontakten med de enskilda blir smidiga och enkla samt ge den hjälp som krävs för att den enskilde ska kunna ta till vara sina intressen. Hjälpen ska ges i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet. Denna bestämmelse är ett uttryck för *myndighetens allmänna serviceskyldighet* och syftar till att stärka den enskildes ställning i myndighetskontakten.<sup>33</sup>

I förarbetena framgår att serviceskyldigheten sträcker sig längre än att enbart ge stöd i ett specifikt ärende.<sup>34</sup> En myndighet ska exempelvis vid förfrågan lämna upplysningar om sin praxis på ett visst område. Serviceskyldigheten omfattar dock inte ett krav på rådgivning av sådant slag som privata ombud med juridisk eller teknisk specialkompetens inom ett visst område tillhandahåller åt enskilda och företag. En myndighet är inte heller skyldig att svara på frågor på ett sätt som förutsätter att den först genomför en omfattande rättsutredning.<sup>35</sup>

Att förmedla information om skattelagstiftningens innehåll och att fylla ut lagstiftningen med egna tolkningsförslag är, vid sidan om beskattnings-

<sup>31</sup> Se även den kritik som Lavin riktar mot HFD:s metod, Lavin, FT 2019 s. 527 ff.

<sup>32</sup> Se även von Essen, Ulrik, Besluts överklagbarhet, FT 2013 s. 166 f. (cit. von Essen, FT 2013).

<sup>33</sup> Se von Essen 2024, s. 110.

<sup>34</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 129.

<sup>35</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 291.

verksamheten, en central uppgift för Skatteverket. Informationsåtgärder av detta slag ska i första hand hänföras till myndighetens faktiska handlande, dvs. inte ärendehandläggning.<sup>36</sup> Pahlsson betecknar detta för den *normativa uppgiften*.<sup>37</sup>

För en stor myndighet som Skatteverket, med mycket masshantering, är det naturligt att förmedla allmän information som ska nå många mottagare genom offentliga uttalanden som enkelt går att ta del av via myndighetens hemsida. På så sätt kan Skatteverket både utföra den normativa uppgiften och beakta serviceskyldigheten.<sup>38</sup> Generella uttalanden om hur verket uppfattar en viss rättsfråga brukar lämnas i ett rättsligt ställningstagande.<sup>39</sup> Ställningstagandena syftar till att verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen och är styrande för Skatteverket.<sup>40</sup> Det bidrar framför allt till en likformig tillämpning av skattelag och stärker rätts säkerheten, särskilt att upprätthålla likabehandling och förutsebarhet.<sup>41</sup> Härigenom ökar också transparensen i skatteförfarandet.

Trots att det benämns Skatteverkets normativa uppgift, anses ställningstaganden generellt sett, och till skillnad mot förvaltningsbeslut, inte innefatta

<sup>36</sup> Se Ragnemalm 2014, s. 20 f. och von Essen 2024, s. 79 f.

<sup>37</sup> Se Pahlsson, Robert, Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten, SN 2006 s. 402 (cit. Pahlsson, SN 2006).

<sup>38</sup> I 11 § förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket framgår att Skatteverket ska tillhandahålla behovsanpassad, lättillgänglig och kvalificerad information och service till allmänhet och företag. Detta ger till viss del uttryck för och konkretiserar serviceskyldigheten. Se även SOU 2014:62 s. 46 f. samt Pahlsson, SN 2006 s. 401 ff. för en beskrivning över olika typer av uttalanden från Skatteverket och hur de historiskt har betecknats.

<sup>39</sup> Se hur Skatteverket beskriver syftet med rättsliga ställningstaganden på sin hemsida <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html> (information hämtad 2024-06-25). För en djupare genomgång av Skatteverkets ställningstaganden hänvisas till Pahlsson, SN 2006 och Persson Österman, Roger, Något om alternativa former för att ge skattskyldiga rätts säkerhet och rättstrygghet i skattefrågor – En teoretisk och praktisk studie av ett amerikanskt och ett svenskt förfarande, Stiftelsen Juridisk Fakultetslitteratur, 2022 (cit. Persson Österman 2022). I sin artikel redogör Persson Österman närmare för processen hur ett rättsligt ställningstagande tas fram. Se även SOU 2014:62 s. 46 f. och Johansson, Åsa, Skatteverkets arbete med enhetlig rättstillämpning och Rättslig vägledning, SN 2017 s. 535. Intressant är även vad Persson Österman observerar om skrivningarna i regleringsbrevet avseende Skatteverket, se Persson Österman 2022, s. 10. Under åren har skrivningarna om bl.a. kvalificerad information och service samt förenklingsarbete tonats ned. Detsamma kan även noteras beträffande skrivningarna i förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket som jämfört med tidigare instruktioner inte lika tydligt skriver fram t.ex. följdriktighet och enhetlighet. Jfr bl.a. numera upphävd 2 § förordning (2007:780) med instruktion för Skatteverket.

<sup>40</sup> Se Persson Österman 2022, s. 21.

<sup>41</sup> Se Pahlsson, SN 2006 s. 402 och Persson Österman 2022, s. 25.

besked som adressaten nödvändigtvis behöver följa.<sup>42</sup> Ett ställningstagande saknar på så sätt ett normerande syfte. Även om Skatteverkets ställningstagande kan påverka en enskilds handlade är alltså inte syftet med uttalandet att ge uttryck för beslut i förvaltningsrättslig mening.

Serviceskyldigheten är sammanfattningsvis något som i allmänhet bidrar positivt till rättssäkerheten, framför allt förutsebarheten. Trots de positiva delarna har det i doktrin pekats på risker med en allt för generös syn på service. Särskilt problematiskt anses det enligt von Essen vara om servicen övergår till en form av smygstyrning eller dold maktutövning.<sup>43</sup> Han belyser problematiken med olivoljefallet, RÅ 2004 ref. 8, och RÅ 2007 ref. 7 som rörde en skrivelse från socialförvaltningen till en biståndstagare vari den enskilde anmodades sälja sin bil. I båda dessa situationer nådde myndigheterna det eftersträvade resultatet utan att iaktta grundläggande rättssäkerhetsgarantier. Om åtgärderna i stället hade hanterats som ärenden vilka mynnat ut i beslut, så hade de enskilda garanterats möjlighet att få yttra sig över handlingarna, haft rätt till partsinsyn, fått ett motiverat beslut osv. Så som von Essen poängterar, kan en myndighets faktiska handlande, trots goda intentioner, försätta den enskilde i ett sämre läge jämfört med om myndigheten i stället inlett ett ärende.

Även Pahlsson och Persson Österman för liknande resonemang beträffande Skatteverkets ställningstaganden och benämner dessa uttalanden för kvasibindande regler eller qvasi-normer.<sup>44</sup> Trots att syftet inte är att vara normerande, får vissa ställningstaganden normativrättslig karaktär på grund av hur de fungerar och tas fram. Det ligger därför nära till hands att påstå att när den rena informationsåtgärden övergår till att ge rättsverkningar med viss styrka, så kan åtgärden kategoriseras som ett ärende och följas av ett beslut, trots att det saknas en specifikt utpekad person.<sup>45</sup>

Gränsen mellan service- och informationsåtgärder respektive beslut är stundtals svår att definiera och riskerar att leda till att myndigheten sammanblandar dess olika funktioner. Denna risk påtalades redan av Ragnemalm för

<sup>42</sup> Jfr prop. 2016/17:180 s. 24.

<sup>43</sup> Jfr von Essen 2024, s. 113 ff.

<sup>44</sup> Se Pahlsson, Robert, Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet, Iustus Förlag, Uppsala, 1995, s. 118 (cit. Pahlsson 1995) och Persson Österman 2022, s. 23.

<sup>45</sup> Jfr dock HFD 2020 ref. 12, p. 35 som skulle kunna tolkas som att det föreligger en högre acceptans för handlingsdirigerande effekter utan att det leder till ett förvaltningsbeslut om uttalandet sker inom ramen för den allmänna serviceskyldigheten.

ca 20 år sedan.<sup>46</sup> Han ansåg att informationssamhället bidrog till denna sammanblandning och att rättsskydd ska erbjudas där överprövning behövs.<sup>47</sup> Behovet av beslut framkommer, enligt Ragnemalm, om man gör klart för sig vilka de praktiska konsekvenserna av uttalandet är. Digitaliseringen och det snabba informationsflöde som förväntas av samhället idag hjälper knappast till i denna gränsdragningsproblematik. Ragnemalms kritik är därför värd att beakta än idag.

## 4. Krav för överklagbarhet

### 4.1 Utgångspunkter i lag

När det konstaterats att ett uttalande utgör ett förvaltningsbeslut är nästa fråga om beslutet är överklagbart, vilket kommer att undersökas närmare i detta avsnitt. Som huvudregel är beslut överklagbara och får överklagas av den som beslutet gäller. Det följer av 67 kap. 2 § SFL och 41–42 §§ FL. Till skillnad mot det allmänna förvaltningsförfarandet får skattebeslut överklagas även om beslutet inte är till nackdel för den som beslutet gäller. Möjligheten att överklaga skattebeslut är alltså inte lika begränsade som för andra förvaltningsbeslut.<sup>48</sup>

De flesta skattebeslut är överklagbara, men i 67 kap. 5 § SFL regleras några undantag. Undantagen rör ett begränsat antal skattebeslut rörande bl.a. revision, kontrollbesök och beslut om bevissäkring. Gemensamt för flera av dessa beslut är att det handlar om interimistiska beslut och ingripande kontroller som ofta kräver snabba beslut. Ärendehandläggningen skulle alltså riskera att fördröjas om beslutet vore överklagbart. Besluten kan i stället angripas på andra sätt, ofta i efterhand eller genom att beslutet innebär frivillig medverkan.<sup>49</sup>

De beslut som Skatteverket fattar och som inte omfattas av specialbestämmelserna i SFL ska följa den allmänna överklaganderegeln i 41 § FL.<sup>50</sup> Enligt denna bestämmelse får beslutet överklagas om det kan antas påverka någons situation på ett inte obetydligt sätt. Bestämmelsen tillerkänner ett

<sup>46</sup> Se Ragnemalm, FT 2005 s. 448 och SOU 2010:29 s. 207.

<sup>47</sup> Se Ragnemalm, FT 2005 s. 448 ff. och s. 457. Se även von Essen, FT 2013 s. 166.

<sup>48</sup> Med skattebeslut avses här beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan enskild och det allmänna som regleras av SFL, se 67 kap. 2 § 1 st. SFL.

<sup>49</sup> Jfr bl.a. prop. 2010/11:165 s. 1127 f.

<sup>50</sup> Se t.ex. HFD 2016 ref. 25.

beslut överklagbarhet om det har utformats på ett sådant sätt att beslutet får konsekvenser enligt sitt innehåll.<sup>51</sup> Detta trots att beslutet saknar egentliga rättsverkningar. Regleringen är till viss del en kodifiering av rättspraxis.

## 4.2 Ett besluts påvisbara effekt

För att ett uttalande ska tillerkännas överklagbarhet är det inte tillräckligt att uttalandet kan uppfattas som handlingsdirigerande. Det krävs också att det medför en påvisbar effekt. Uttrycket *påverka någons situation* i 41 § FL tar sikte på beslutets faktiska verkningar och innebär å ena sidan att det måste vara fråga om en *tillräcklig påverkan* för att beslutet ska få överklagas.<sup>52</sup> Å andra sidan betonas i förarbetena att det är viktigt att det inte ställs för höga krav i fråga om styrkan eller nivån av verkningar för att grunda överklagbarhet.<sup>53</sup> Närmare reglering om vilka faktiska verkningar och vilken styrka som krävs för överklagbarhet har hänskjutits till rättstillämpningen och är inte helt självklar.

I några äldre rättsfall har frågan om vilken styrka som krävs särskilt prövats. I RÅ 1988 ref. 70 hade en forskarstuderande vid ett universitet genom ett prefektbeslut nekats handledarbyte. HFD framhöll att valet av handledare hade väsentlig betydelse för den studerandes fortsatta utbildning och avhandlingsarbete. Beslutet skulle därför vara överklagbart. I ett senare rättsfall, RÅ 1992 ref. 65, prövades överklagbarheten för ett beslut om att inte medge en person inom kriminalvården rätt att ta emot obehövade besök. HFD framhöll att beslutet genom sitt innehåll fick påtaglig rättsverkan och därför var överklagbart.<sup>54</sup>

I RÅ 2007 ref. 7, som behandlade en skrivelse från en socialförvaltning där den enskilde anmodades sälja sin bil, ansågs utgöra ett överklagbart beslut. Med hänsyn till att den enskilde och hans familj var beroende av ekonomiskt bistånd för sin försörjning skulle en underlåtenhet att följa åläggandet kunna medföra kännbara effekter för dem. Enbart en möjlighet att senare överklaga ett eventuellt beslut om vägrat ekonomiskt bistånd ansågs otillräcklig för att tillgodose den enskildes behov av rättsskydd.

<sup>51</sup> Se prop. 2016/17 s. 253.

<sup>52</sup> Se prop. 2016/17 s. 248 ff. och s. 332.

<sup>53</sup> Se prop. 2016/17:180 s. 253.

<sup>54</sup> Märk dock HFD 2017 ref. 37 som rörde Kriminalvårdens ställningstagande om s.k. rikt-punkt för när en intagen tidigast bedöms kunna beviljas permission, vilket inte ansågs utgöra ett överklagbart beslut. Det avgörande var här att ställningstagandet inte påverkade den intagnes möjlighet att vare sig ansöka om eller beviljas permission.

Ett skatterättsligt exempel på överklagbara beslut är HFD 2016 ref. 25. I målet hade en svensk värdepappersfond begärt att Skatteverket skulle utfärda ett s.k. hemvistintyg. Intyget skulle användas i Spanien för att visa att fonden vid tillämpning av skatteavtalet mellan Sverige och Spanien hade skatterättslig hemvist i Sverige. Skatteverket avlog begäran. Kammarrätten konstaterade att beslutet hade faktiska verkningar i form av skattemässig behandling utomlands vilket kunde påverka värderingen av fonden. Beslutet att vägra hemvistintyg ansågs därigenom ha gått fondbolaget emot och skulle enligt kammarrätten vara överklagbart. I avsaknad av särskilda skatterättsliga regler skulle de allmänna förvaltningsrättsliga reglerna gälla. HFD instämde i kammarrättens bedömning.

Även i senare års praxis återkommer HFD till kravet om att effekten behöver ha viss styrka för att anses påvisbar och motivera överklagbarhet.<sup>55</sup> I HFD 2019 ref. 21 fastslogs att överklagbarhet kräver påverkan av tillräckligt kvalificerat slag. Här ska en objektiv bedömning göras. Det innebär att bedömningen inte ska göras utifrån konsekvenserna i det specifika fallet, utan om beslutet typiskt sett medför att kravet på påverkan är uppfyllt.

I HFD 2020 ref. 12 prövades om en anvisning från Skogsstyrelsen var överklagbar. Med grund i överklagandeinstitutets funktion, dvs. att bereda den som berörs av ett besluts verkningar möjlighet att få beslutet ändrat eller upphävt, konstaterade HFD att just detta beslut inte var överklagbart. Det berodde främst på att det av anvisningen dels framgick att det var Skogsstyrelsens uppfattning i frågan, dels framgick att den enskilde kunde tillgoda naturvårdsintressena även på andra sätt än de som angavs i anvisningen. HFD konstaterar därtill att det föreligger två krav för att råd av detta slag ska vara överklagbara beslut. Råden eller anvisningarna ska vara 1) tillräckligt ingripande och 2) ägnade att uppfattas som bindande.

Det förefaller vara behovet av rättsskydd som framför allt motiverar överklagbarhet. Den handlingsdirigerande effekten och styrkan i denna effekt tycks vara det som HFD fäst störst vikt vid i sin praxis. En relevant fråga att ställa när överklagbarheten övervägs är därför om det finns behov av överprövning och rättsskydd i den enskilda situationen och vad som i så fall kan motivera överklagbarhet. Om svaret är jakande på den första frågan och det går att påvisa att en myndighets uttalande ger tillräcklig påverkan på den enskilde, ligger det nära tillhands att behandla uttalandet som ett överklagbart beslut.

<sup>55</sup> Se även bl.a. HFD 2022 ref. 31 och HFD 2024 ref. 1.

Vad som utgör påverkan av tillräckligt kvalificerat slag, dvs. vilken styrka som krävs på rättsverkningarna för att överklagbarheten ska motiveras, är dock svårt att precisera.<sup>56</sup> I ljuset av den rättspraxis som bildats tycks ekonomisk påverkan eller att en enskild förlorat rätten till något till följd av ett myndighetsuttalande vara omständigheter som generellt anses tala för överklagbarhet. När det däremot rör myndighetsuttalanden som går emot vad den enskilde önskar i stunden, men som inte utesluter en senare prövning, är den faktiska effekten generellt sett inte tillräcklig för att vara överklagbar. Exempel på det senare är Försäkringskassans ställningstagande om hur utbetalningar ska hanteras i HFD 2019 ref. 21 och meddelandet från Skatteverket i HFD 2023 not. 54.

## 5. Skatteverkets rättsliga ställningstaganden – generella uttalanden eller överklagbara beslut?

### 5.1 Inledning

Ett rättsligt ställningstagande brukar betecknas som soft law.<sup>57</sup> Det syftar alltså inte till att vara bindande, utan ska fungera vägledande för myndigheten för att säkerställa enhetlig och likformig rättstillämpning. I de flesta fall är det tydligt att ställningstagandena endast avser Skatteverkets uppfattning av en viss fråga och att den skattskyldige är fri att förhålla sig till ställningstagandet på det sätt han eller hon tycker är lämpligt.

Ibland behandlar ställningstaganden emellertid frågor som ger konsekvenser för de skattskyldiga, oavsett om de väljer att förhålla sig till uttalandena eller inte. Rättsliga ställningstaganden kan på det sättet ha ett indirekt normativt syfte.<sup>58</sup> Som framhållits i tidigare avsnitt är det en balansgång för Skatteverket hur mycket information som bör lämnas i ett ställningstagande och hur det kommuniceras. Att utföra den normativa uppgiften och iakttta serviceskyldigheten kräver således en avvägning mellan tydlighet och förutsebarhet å ena sidan och att inte utöva dold maktutövning å andra sidan.

Med några exempel analyseras om, och i så fall när, Skatteverkets ställningstaganden ska behandlas som överklagbara beslut, om ett tillräckligt

<sup>56</sup> Jfr även von Essen, Ulrik, Förvaltningsprocesslagen m.m. En kommentar, 8 u., Norstedts Juridik, Stockholm, 2023, s. 463.

<sup>57</sup> Ställningstagandenas rättsliga status har undersökts i flera tidigare sammanhang. Det råder en enighet om att Skatteverkets ställningstaganden inte är bindande rättsregler. Se bl.a. Pahlsson 1995 och Persson Österman 2022.

<sup>58</sup> Jfr Pahlsson, SN 2006 s. 405.

rättsskydd erbjuds de skattskyldiga och om några förändringar är nödvändiga för att garantera rättssäkerheten och de enskildas rättsskydd ytterligare.

## 5.2 Tre svårkategoriserade uttalanden

### 5.2.1 Mervärdesskatt på ersättningar till samfällighetsföreningar

Samfällighetsföreningar får in medlemsinsatser och bidrag som de uttaxerar av sina medlemmar. I februari 2022 publicerade Skatteverket ett ställningstagande om sådana ersättningar och menade att de skulle omfattas av mervärdesskatt till följd av bl.a. EU-rättslig praxis.<sup>59</sup> För att förhålla sig till ställningstagandet krävdes därför att samfällighetsföreningar registrerade sig för mervärdesskatt och började ta ut skatt på de ersättningar som medlemmarna betalade. I februari 2024 meddelade HFD att mervärdesskatt inte skulle tas ut i dessa situationer.<sup>60</sup> I samband med HFD:s domar informerade Skatteverket att ställningstagandet från 2022 inte längre skulle tillämpas.<sup>61</sup> Ändringen medförde att de föreningar som förhållit sig till ställningstagandet behövde vidta följdåtgärder, t.ex. avregistrera föreningen från mervärdesskatt, korrigera mervärdesskatte-redovisningar och bokföringar, justera felaktigt debiterad mervärdesskatt till medlemmarna och överväga om, och i så fall hur, ingående mervärdesskatt som dragits av påverkades av ändringen.

Ändringar av detta slag är inte bara administrativt kostsamma för föreningarna och deras medlemmar. Det kan även antas att flera föreningar fattat affärsmässiga beslut utifrån ställningstagandet under den tid det var i kraft, t.ex. större investeringar i föreningen. Denna typ av beslut är oåterkalleliga och fattades främst till följd av ställningstagandet. Ställningstagandet var därför handlingsdirigerande.

Fanns en påvisbar effekt som kunde motivera överklagbarhet? De faktiska effekterna av ställningstagandet är enligt min uppfattning så kännbara, särskilt från ett ekonomiskt perspektiv, att det fanns behov av rättsskydd för de enskilda. Av rättspraxis framgår att rättsskydd kan upprätthållas även om ett beslut inte medför överklaganderätt. Så kan exempelvis vara fallet om det finns ett alternativt förfarande som den enskilde kan välja. Upprätthölls rättsskyddet på annat sätt än genom den gängse överklagandeprocessen i denna situation? De mål som prövades av HFD var förhandsbesked som prövats av

<sup>59</sup> Se Skatteverkets ställningstagande ”Samfällighetsföreningars tillhandahållanden till sina medlemmar, mervärdesskatt”, 2022-02-15, dnr 8-1462899.

<sup>60</sup> Se HFD 2024 ref. 10 och HFD 2024 ref. 11.

<sup>61</sup> Se Skatteverkets ställningstagande 2024-02-26, dnr 8-2799919.

Skatterättsnämnden. Förhandsbeskedsinstitutet är visserligen ett alternativ som skulle kunna vara ett argument för att de enskildas rättsskydd värnas. För att en ansökan om förhandsbesked ska prövas måste emellertid vissa krav uppfyllas.<sup>62</sup> En prövning enligt detta förfarande kan alltså inte garanteras. Därtill är förfarandet avgiftsbelagt. Jag är tveksam till att rättsskyddet kan anses tillgodoses när det bygger på att en skattskyldig (av många berörda) är beredd att utmana Skatteverket genom en avgiftsbelagd prövning. Detta särskilt när det kräver ett visst inrättande till ställningstagandet under prövningstiden som dessutom tog två år.<sup>63</sup> Med hänsyn till dessa omständigheter menar jag att det hade varit motiverat att betrakta detta ställningstagande som ett överklagbart förvaltningsbeslut för att tillgodose de enskildas rättsskydd.<sup>64</sup>

### 5.2.2 Avyttring av bostadsrätt

I två ställningstaganden från åren 2006 och 2017 framgick att Skatteverket ansåg att en skattepliktig kapitalvinst kunde uppkomma vid förändringar i en bostadsrätt. Som exempel på sådana förändringar nämndes sammanläggning av två bostadsrätter eller att en bostadsrätt utökas med något som inte tidigare varit upplåtet med bostadsrätt, t.ex. vindsutrymme eller garageplats.<sup>65</sup> Frågan om och i så fall hur detta skulle beskattas var inte ostridig och omgärdades av kritik, bl.a. att skattekonsekvenserna blev orimliga och oproportionerliga.<sup>66</sup> Med hänsyn till de potentiellt ökade skattekostnaderna är det inte heller otänkbart att många skattskyldiga avstod från överlåtelse av detta slag, eller tvingades avyttra andra tillgångar för att kunna betala den

<sup>62</sup> Se vidare Persson Österman, Roger, *Förhandsbesked i skattefrågor*, Iustus Förlag, Uppsala, 2013, s. 49 ff. Jfr även hur HFD resonerar kring villkoren i HFD 2018 ref. 27. I detta fall gick HFD vidare och prövade frågorna som ställts i ansökan, men resonemangen illustrerar hur osäkert det är att frågorna i ansökan prövas.

<sup>63</sup> Se även den kritik om lång tidsutdräkt som Warnling Conradson anför i Warnling Conradson 2021, s. 53 f.

<sup>64</sup> En närliggande fråga är frågan om skadestånd från staten när Skatteverket har tolkat lagen på ett felaktigt sätt och det givit ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. Frågan ligger utanför artikelns syfte, men är intressant att undersöka vidare.

<sup>65</sup> Se Skatteverkets ställningstagande ”Kapitalvinst – sammanläggning eller uppdelning av bostadsrätt”, 2006-06-19, dnr 131 380192-06/111 och ”Förändring av villkoren för upplåtelse av en privatbostadsrätt”, 2017-02-16, dnr 131 64027-17/111.

<sup>66</sup> Se bl.a. Melz, Peter, *Förändringar av upplåtelser av bostadsrätter – synpunkter på Skatteverkets ställningstaganden*, SN 2017 s. 545–573 och Melz, Peter och Persson Österman, *Professorer: Skatteverkets tolkning är orimlig*, Svenska Dagbladet, publicerad den 24 februari 2017.

skatt som blev följden av ställningstagandena. Genom ett förhandsbesked kom frågan att slutligt bedömas i HFD 2018 ref. 27. HFD ansåg att dessa former av förändringar i bostadsrätter inte innebär att en skattepliktig överlåtelse inträffar.

Borde dessa ställningstaganden varit att betrakta som överklagbara förvaltningsbeslut? Ställningstagandena träffade fysiska personer och kunde leda till stora skattekostnader beroende av marknadsvärdet på bostadsrätten vid förändringen. Det finns därigenom en handlingsdirigerande faktisk effekt genom uttalandena. Antingen genomförs förändringarna, med krav på ökad skatteinbetalning, eller så avhålls den skattskyldige från att genomföra förändringarna på grund av den ökade beskattningen. Det senare leder bl.a. till inlåsnings effekter på bostadsmarknaden. Sammantaget skulle det kunna argumenteras för att uttalandet är så pass riktad och handlingsdirigerande att ett förvaltningsbeslut föreligger. I ställningstagandet från år 2017 skriver Skatteverket i tillämpningsinformationen att ställningstagandet är framåtsyftande och ska tillämpas på förändringar som sker först under år 2018. Det indikerar på att även Skatteverket ansett att uttalandet haft en handlingsdirigerande faktisk effekt.

Har de skattskyldiga utsatts för tillräcklig grad av påverkan så att det föreligger överklagbarhet? Konsekvenserna är å ena sidan generellt sett inte lika omfattande som i fallet med samfällighetsföreningar och mervärdesskatt. Här är alternativen ökad skatt eller en ej genomförd transaktion. Uttalandena träffar å andra sidan fysiska personer som oftast inte är lika kapitalstarka som juridiska personer är. Det finns många gånger sociala och ekonomiska skäl till att t.ex. utvidga en bostadsrätt i stället för att flytta och köpa en ny större bostad. Ur det perspektivet kan hävdas att det ändå finns ett behov av rättsskydd och att tillräcklig styrka för överklagbarhet föreligger.

I fallet var det fråga om ett förhandsbesked som prövades. En indirekt prövning av ställningstagandena genom förhandsbesked var alltså inte utesluten. Utöver den kritik som riktas i avsnitt 5.2.1 beträffande förhandsbeskedsinstitutet som rättsskydd, kan noteras den problematik som HFD framhåller i HFD 2018 ref. 27 och risken för att en ansökan inte kan prövas i domstol.

### 5.2.3 Lagerbolag och koncernbidragsrätt

Ett tredje exempel som visar hur Skatteverkets uttalanden kan få normativ betydelse är ett uttalande i den dåvarande handledningen om koncern-

bidragsrätt till lagerbolag.<sup>67</sup> Skatteverkets uppfattning var vid denna tidpunkt att koncernbidrag till ett externt förvärv av ett nybildat vilande bolag, s.k. lagerbolag, uppfyllde kraven om avdragsrätt i 35 kap. 3 § 3 p. IL. Efter prövning av HFD i RÅ 2006 ref. 58 stod det klart att reglerna om avdragsrätt inte var tillämpliga på ett nyförvärvat lagerbolag trots att bolaget vid förvärvstillfället var vilande. Skatteverket behövde därmed ändra sin uppfattning om rättsläget och publicerade ett nytt ställningstagande och tillämpningsinformation för att informera om detta.<sup>68</sup> I tillämpningsinformationen skriver Skatteverket att det förändrade synsättet kan skapa olägenheter för skattskyldiga som agerat utifrån Skatteverkets tidigare ståndpunkt. Den pragmatiska lösning som verket vidtog var att ställningstagandet skulle tillämpas framåtsyftande och alltså inte träffa de skattskyldiga som förhållit sig till Skatteverkets uttalande i handledningen.

Den ovan beskrivna situationen är ett omvänt exempel på den effekt ett myndighetsuttalande kan få. Här avsågs ett uttalande som tydliggjorde att Skatteverket och de skattskyldiga var överens. Det medförde i sin tur att det fanns en form av berättigad förväntan från de skattskyldiga att Skatteverkets uttalande skulle gälla. När HFD sedan slog fast att det motsatta skulle gälla, kan hävdas att Skatteverkets uttalanden i handledningen gav faktiska effekter av sådan styrka att de skulle betraktas som överklagbara beslut. Det motiveras särskilt av att koncernbidrag kräver en verklig förmögenhetsöverföring och gäller oftast mycket stora belopp. Att gå utanför förhandsbeskedsinstitutet skulle därför kräva en faktisk transaktion som görs av skatteskal och som är oåterkallelig i efterhand. Genom Skatteverkets pragmatiska inställning, dvs. att tillämpa rättsfallet och ställningstagandet framåtsyftande, hittades ett alternativt förfarande. Följaktligen garanterades de enskilda rättsskydd i detta fall.

<sup>67</sup> Se t.ex. Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2006 års taxering, del 3, SKV 336 utgåva 5, Fritzes Förlag, Stockholm, s. 186.

<sup>68</sup> Se Skatteverkets styrsignal ”Koncernbidragsrätt när dotterbolaget anskaffats under året”, 2006-12-04, dnr 131 695220-06/111 och tillämpningsinformation, dnr 131 744103-06/111. Det kan noteras att dokumentet betecknas styrsignal. Numera används beteckningen ställningstagande varför jag har valt att förhålla mig till den termen, se vidare Pahlsson, SN 2006 s. 401 beträffande terminologin. I sammanhanget kan nämnas att reglerna relativt snabbt förändrades till att överensstämma med den uppfattning som rådde före RÅ 2006 ref. 58, se prop. 2008/09:40 s. 21 ff.

### 5.3 Ställningstaganden och överklagbarhet

De tre exemplen på svårkategoriserade uttalanden visar dels på svårigheten att avgöra om ett uttalande är handlingsdirigerande och vilka faktiska effekter det får, dels samspelet mellan Skatteverket och de skattskyldiga som är betydelsefullt för rättsutvecklingen och praxisbildningen.

Som utgångspunkt är det positivt att Skatteverket för fram verkets uppfattning i form av rättsliga ställningstaganden. Denna funktion bidrar inte minst till ökad förutsebarhet och enhetlig rättstillämpning inom verket. Samtidigt finns det gränser för på vems bekostnad dessa fördelar uppnås. När ett ställningstagande har en handlingsdirigerande och påvisbar effekt, måste det övervägas om ställningstagandet är en form av smygstyrning som ska tillerkännas överklagbarhet. Det gäller särskilt när uttalandet ges en form och ett innehåll som i princip stänger ute andra alternativ, åtminstone inte utan ett högt pris, såsom dyra processkostnader eller tung administrativ börda. Överklagandeinstitutets syften, att bereda enskilda rättsskydd och kontrollera den offentliga makten, blir särskilt framträdande i dessa fall. Med hänsyn till den rätt till domstolsprövning som europarätten garanterar kan det därtill antas att gränsen för vad som utgör ett överklagbart beslut passeras tidigare när ställningstagandet rör bl.a. mervärdesskatt, EU-skatterättsliga frågor eller administrativa sanktionsavgifter.

Även om vissa ställningstaganden kan betraktas som förvaltningsbeslut är det viktigt att begränsa överklagbarheten till de situationer där det finns ett faktiskt behov för detta. Om ställningstaganden generellt skulle vara överklagbara, så skulle Skatteverkets möjligheter att fullgöra serviceskyldigheten undergrävas. Skatteverkets handlingsutrymme för den faktiska verksamheten kommer i sådana fall inskränkas på ett omotiverat sätt. En allt för långtgående domstolsprövning skulle dessutom riskera att sätta förvaltningens demokratiska legitimitet och den konstitutionella rollfördelningen mellan förvaltningsmyndigheter och förvaltningsdomstolar ur spel.<sup>69</sup> Syftet med överklagandeinstitutet talar alltså för att ställningstaganden inte alltid ska vara överklagbara. Frågan är bara när ett ställningstagande eller annat uttalande från Skatteverket ska vara överklagbart och om det finns något alternativt sätt för att garantera tillräckligt rättsskydd.

Det är en svår balansgång att avgöra vilket intresse eller behov som ska väga tyngst – rättsskydd och kontroll eller service, transparens och förutsebarhet? I exemplen i avsnitt 5.2 har det i samtliga fall rört sig om förhands-

<sup>69</sup> Se vidare avsnitt 2.

besked. Förhandsbesked kan fungera som alternativ till domstolsprövning och garanti för tillräckligt rättsskydd. I ett oklanderligt system skulle en skattskyldig som ifrågasätter ett ställningstagande kunna begära ett förhandsbesked och snabbt få besked om ställningstagandet är förenligt med gällande rätt. I praktiken vittnas emellertid om ett osäkert och kostsamt förfarande där villkoren många gånger leder till avvisningar.<sup>70</sup> Förhandsbeskedets funktion förlorar då sitt värde, särskilt i situationer där den skattskyldige behöver en oberoendes perspektiv på rättsfrågan för att kunna få tillräckligt rättsskydd.

Hur garanteras rättsskyddet i alla de fall som av olika skäl inte prövas förhandsbeskedsvägen? För ställningstaganden som rör frågor som enbart beaktas i inkomstdeklarationen är det inte lika problematiskt. Här kan den skattskyldige öppet yrka på en viss rättstillämpning. Skattebeslutet kommer relativt fort och den skattskyldige kan då begära omprövning alternativt överklaga beslutet om han eller hon inte anser att Skatteverkets ställningstagande är korrekt. Samtidigt kan ett ställningstagande medföra indirekta rättsverkningar i form av att den skattskyldige avhåller sig från att genomföra en viss transaktion.<sup>71</sup> I dessa fall kommer inte frågan att bli föremål för prövning via inkomstdeklarationen, eftersom detta generellt kräver att en handling vidtagits. Risken finns också att Skatteverket får en mer långtgående normgivande funktion än vad som är avsett.

I andra sammanhang, t.ex. mervärdesskatterättsliga frågor eller vissa inkomstskatterättsliga frågor som kräver att en större transaktion genomförs före deklarationstidpunkten, är det mer bekymmersamt om Skatteverkets uttalanden uppfattas som bindande. Så som diskuterats i tidigare avsnitt kan dessa frågor medföra oåterkalleliga rättsverkningar till följd av registreringar, transaktioner osv. som den skattskyldige enbart genomför för att han eller hon uppfattar sig bunden av Skatteverkets uttalanden. Här bedömer jag att framför allt den materiella frågeställningen och de konsekvenser som den materiella rätten medför om den skattskyldige inte förhåller sig till ställningstagandet får avgörande betydelse. När den skattskyldige blir utelämnad till ställningstagandet utan möjlighet att få det prövat innan oåterkalleliga

<sup>70</sup> Se Nilsson, Peter & Berkesten Häggglund, Camilla, Enklare att få prövningstillstånd än förhandsbesked – Högsta förvaltningsdomstolens strikta avvisningspolicy motverkar förhandsbeskedens syfte, SN 2022 s. 62 ff. och Melbi, Ingrid & Persson Österman, Roger, Förhandsbeskedsinstitutet – har det en framtid?, SN 2024 s. 511 ff. Den 10 juni 2024 hemställde Skatterättsnämnden i en skrivelse till Finansdepartementet att förhandsbeskedsinstitutet ska utredas, dnr 54–24/A.

<sup>71</sup> Frågan berördes i avsnitt 5.2.2 om avyttring av bostadsrätter.

handlingar med kännbar ekonomisk påverkan genomförs är det tveksamt om förfarandet möter gällande krav på rättsskydd och rättssäkerhet. Min uppfattning är att det inte går att garantera tillräckligt rättsskydd i dessa situationer såvida inte dessa uttalanden kan prövas i ett tidigare skede än vad som är möjligt idag.

## 6. Avslutande diskussion de lege ferenda

Denna artikel handlar primärt om att problematisera frågan om överklagbarhet. Gränsen mellan vilka uttalanden från Skatteverket som ska betraktas som överklagbara förvaltningsbeslut och vilka som är generella uttalanden är inte given. Med artikeln vill jag illustrera att det inte går att fastna i beteckningar, utan att det är de faktiska effekterna eller rättsverkningarna av ett uttalande som ska beaktas när frågan om överklagbarhet ska bedömas. Om ett uttalande uppfyller förutsättningarna för ett förvaltningsbeslut, så är huvudregeln att det är överklagbart. Överklagbarheten ska endast begränsas när det kan motiveras.

Först och främst måste framhållas att systemet med ställningstaganden är positivt och nödvändigt för ett rättssäkert skatteförfarande. Det bidrar till likabehandling i myndighetsutövningen och förutsebarhet för de skattskyldiga. Dessutom driver det på rättsutvecklingen och bidrar på sätt och vis till att frågor så småningom kan bli föremål för domstolsprövning. Oftast är ställningstagandet ett generellt uttalande av informationskaraktär. Stundtals förekommer det emellertid att uttalandet medför rättsverkningar som motiverar en oberoende bedömning i rimlig tid, trots att det saknas ett normativt syfte.<sup>72</sup> Vid utformningen av ett ställningstagande krävs således en avvägning mellan förutsebarhet å ena sidan och det normativa och styrande inslaget å andra sidan. I denna avvägning behöver det övervägas var gränsen går för hur handlingsdirigerande uttalandet kan vara utan att ett överklagbart förvaltningsbeslut anses fattat och om de enskildas rättsskydd garanteras i tillräcklig omfattning.

Denna gränsdragningsproblematik motiverar enligt min mening att systemet med ställningstaganden ses över så att rättsskyddet för de enskilda säkerställs. Det behöver inte innebära att prövningen av ställningstaganden nödvändigtvis ska ske via överklagandeinstitutet. Däremot måste det finnas

<sup>72</sup> Jfr olivoljefallet och det HFD kategoriserade som ”beslut som är ägnat att faktiskt negativt påverka någons personliga eller ekonomiska situation”.

alternativa rättsmedel för att säkerställa att ställningstaganden som uppfattas vara materiellt felaktiga inte får allt för långtgående konsekvenser utan en oberoende bedömning. Skatteverkets möjlighet att på eget initiativ ompröva och rätta till felaktigheter bakåt i tiden kan inte betraktas som ett tillräckligt rättsskydd i de fall ställningstaganden medfört att de skattskyldiga genomfört mer eller mindre oåterkalleliga handlingar. Effektivitet, resurser och förutsebarhet är starka argument för ökad användning av ställningstaganden, men det får inte ske på bekostnad av rättstryggheten.

I forskningen har kritik mot en restriktiv domstolsprövning och förslag på lösningar presenterats.<sup>73</sup> Persson Österman föreslår exempelvis att en akademiker i form av objektiv person ska finnas med som en remissinstans i framtagandet av nya ställningstaganden.<sup>74</sup> Ett annat alternativ kan vara att inrätta en form av kontrollfunktion dit enskilda kan vända sig med synpunkter på ett ställningstagande. Det skulle utgöra en informell prövningsinstans för att identifiera de uttalanden där det kan finnas behov av ökat rättsskydd. Persson Österman presenterar en liknande tanke rörande Skatteverkets brevvar.<sup>75</sup> Han föreslår att en form av systemkontrollerande funktion eller inspektion skulle inrättas på skatteområdet för att skapa bättre kontroll över brevsvaren. Detta är enligt min uppfattning något som skulle stärka de enskildas rättsskydd för alla former av informella men handlingsdirigerande uttalanden som Skatteverket lämnar. Det väsentliga för att garantera rättsskyddet är att bereda en första prövning av ett sådant uttalande innan allt för många skattskyldiga hunnit förhålla sig till det. Under vilket organ denna funktion ska ligga kan diskuteras. Ett förslag är att uppgiften läggs på Skatterättsnämnden som intar en mer objektiv roll i sammanhanget.

Det allmänna ombudet på skatteområdet, AO, är vid sidan om Skatterättsnämnden en funktion som skulle kunna få betydelse, antingen som kontrollfunktion eller inom ramen för det befintliga uppdraget. För att AO ska kunna föra process och driva rättsutvecklingen framåt krävs dock ett beslut i grunden som kan vara föremål för överklagan och processföringen. Problemet här är att ett formellt beslut saknas.<sup>76</sup> AO:s uppdrag skulle därför behöva kompletteras så att det explicit framgår att AO, utöver fattade skattebeslut,

<sup>73</sup> Se bl.a. Wenander, Henrik. Rättssäkerhet i förhållande till myndigheters föreskrifter och allmänna råd, Rättsstaten i den svenska förvaltningen – En forskningsantologi, Statskontoret, Stockholm, 2022, s. 23 ff.

<sup>74</sup> Se Persson Österman 2022, s. 24.

<sup>75</sup> Se Persson Österman 2022, s. 43.

<sup>76</sup> Jfr lösningen för allmänna ombudet för socialförsäkringen i HFD 2019 ref. 17.

också kan driva process om ett ställningstagande i Skatterättsnämnden eller domstol. Erhåller AO fler befogenheter, t.ex. att pröva ställningstaganden efter ansökan av en skattskyldig, kan åtminstone ett bättre rättsskydd erhållas i de situationer då ett ställningstagande riskerar att karaktäriseras som smygstyrning.<sup>77</sup>

Det förs redan diskussioner om AO:s framtida roll och flera önskemål finns om att AO ska ges en starkare ställning.<sup>78</sup> Likaså har Skatterättsnämnden hemställt att regeringen ska tillsätta en utredning av förhandsbeskedsinstitutet.<sup>79</sup> Båda funktionerna är statligt styrda, men självständiga i förhållande till Skatteverket. De är på så sätt en oberoende aktör mellan Skatteverket och de skattskyldiga. Att låta AO och Skatterättsnämnden forma kontrollstationen skulle därför vara lämpligt och stärka både rättsskyddet och rättssäkerheten i skatteförfarandet. Det finns ett befintligt system som är redo att anpassas i detta avseende. Låt det göras!

<sup>77</sup> Jfr även SOU 2014:62 där det föreslogs att AO ska ges möjlighet att ansöka om förhandsbesked utan att det föreligger formellt beslut i beskattningsfrågan. I utredningen diskuterades även om det behövs ett kompletterande förhandsbeskedsinstitut, se vidare SOU 2014:62 s. 88 f. och s. 113 ff.

<sup>78</sup> Se Melbi, Ingrid, Allmänna ombudet hos Skatteverket – en översyn, SN 2022 s. 589–602 och Melbi, Ingrid & Persson Österman, Roger, Förhandsbeskedsinstitutet – har det en framtid?, SN 2024 s. 511–516.

<sup>79</sup> Se Skatterättsnämnden, Hemställen om utredning av förhandsbeskedsinstitutet m.m., dnr 54–24/A.