

Skattemoralkrav vid offentlig upphandling?

Det förekommer att upphandlande myndigheter inom ramen för offentlig upphandling ställer krav på anbudsgivarnas skattemoral. I den här artikeln diskuterar Eleonor Kristoffersson och Jan Kellgren det lämpliga i att ställa sådana krav och om och hur en sådan prövning i så fall ska kunna genomföras på ett rationellt sätt.

Text: Eleonor Kristoffersson och Jan Kellgren



Det finns mycket man kan ha önskemål om, när det gäller företagens ansvarstagande i olika frågor. Det är värdefullt att bidra till olika hållbarhetsmål, ta god hand om sin personal och lovvärt att betala sin skatt på ett lojalt sätt. Staten,

kunder och andra aktörer kan på många sätt påverka företagets handlande, med både juridiska och ekonomiska incitament. Ekonomiska incitament medför att företag tjänar eller förlorar mer eller mindre på olika val, exempelvis så att skatten blir högre för vissa förpackningar eller att kunder tenderar att föredra miljövänliga eller billiga produkter. Juridiska incitament kan utgöras av spelregler av mer ekonomisk natur eller av straffbestämmelser och liknande sanktioner. Juridiska regler kan dock också utgöras av regleringar om, hur och för vilka syften positiva eller negativa ekonomiska incitament eller villkor får eller ska ges exempelvis av myndigheter och kommuner.

De sistnämnda slaget av regler kan avse krav på, eller villkor för att, offentliga myndigheter att vid upphandling ställa upp olika krav och även reglera hur dessa ska utredas och avvägas. Reglerna om offentlig upphandling är exempel på sådana regler. Här kommer vi att diskutera ställandet av skattemoralrelaterade krav på anbudsgivare inom ramen för offentlig upphandling. Ett exempel på sådana krav finns i Kalmar kommuns upphandlingspolicy. Policyn beträffande skatter är formulerad enligt följande: "Kommunens leverantörer ska agera etiskt och ansvarsfullt. Där ingår att inte kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå andra skatteeffekter än lagstiftaren avsett."

Artikeln är en vidareutveckling av delar av vår artikel

Upphandlingsskatterätt – skatternas roll vid offentlig upphandling utifrån ett hållbarhetsperspektiv (Svensk skattetidning 2022 s. 28 ff). Artikeln har skrivits inom ramen för forskningsprojektet *Public Procurement of Functions – A Stepping Stone Towards a More Sustainable Future!* finansierat av Marianne och Marcus Wallenbergs Stiftelse. Vi diskuterar om och hur och under vilka förutsättningar sådana krav är lämpliga att ställa.

Om rationaliteten i att ställa krav i samband med upphandling

Det finns förstås mycket gott som vore fint om det uppnåddes i vår värld. Företag gör inte alltid allt som vore möjligt för att bidra till alla sådana mål. Detta kan ha flera skäl, exempelvis att extremt vällovliga produkter (mycket höga personallöner, maximalt justa underleverantörer, noll miljöpåverkan etcetera) riskerar att göra produkterna så dyra att de blir osäljbara – då är ju föga vunnet, till exempel jämfört med att lägga sig på en något mer blygsam nivå där lönsamhet ändå är möjlig. Därför kan det vara viktigt att spelregler finns, som gör att också konkurrenterna tvingas uppfylla samma eller likartade krav. Företag bör, typiskt sett, inte ha något emot att uppfylla diverse mål, så länge konkurrenterna inte kan vinna massor på lägga sig på en lägre nivå och produkterna inte blir så dyra att konsumenterna inte har eller tar sig råd med dem.

Sett mot denna bakgrund är det lätt att se en stor positiv potential i att ställa krav (regler, incitament) på vällovt beteende. Sådana krav kan avse allt från avgasrening och pensionsavsättningar till etiska underleverantörskedjor. Innan man kan dra slutsatsen att ett krav, rörande något i och för sig önskvärt, faktiskt är motiverat och rationellt att ställa upp måste övervägas vad som, allt beaktat, är det bästa beslutet. I ett sådant sammanhang kan en checklista vara av värde och kan innehålla punkter som dessa:

”Skatterna är emellertid en förutsättning för ett hållbart samhälle, eftersom omställning till hållbarhet kostar pengar och skatterna är den offentliga sektorns viktigaste inkomstkälla.”

1. Om det finns en merkostnad för att få kravet tillgodosatt; är det värt det? Hur höga kostnader, som kanske skulle komma att övervältras på en fattig svensk kommun (=andra mål får offras), bör accepteras? Är kanske, i alla fall ibland, den nytta en hög kostnad för anbudsgivaren gör mindre värd än den nytta besparade skattemedel skulle göra, lagda på något annat lovvärt? Vilka mål är viktigast, om man inte kan uppnå alla?
2. Var är det mest effektivt att vällovliga åtgärder utförs? För samma kostnad kan i många fall större eller mindre effekter uppnås vid olika tider och platser och av olika aktörer. Allt annat lika bör de åtgärder genomföras som ger mest effekt, i frågor där det är viktigt, till en inte onödigt hög kostnad. Kanske är något annat ett viktigare mål att arbeta för inom ramen för offentlig upphandling, än skattemoral? Ett sådant annat mål skulle kunna vara cirkularitet och miljövänlighet.
3. Vem är rätt aktör att ställa krav, exempelvis om företagets skattemoral, och kontrollera att de uppnås – är det till exempel en upphandlande myndighet eller kan Skatteverket göra en liknande insats på ett mer effektivt sätt? Kan målen, mot en rimlig kostnad, kontrolleras på ett effektivt och rättssäkert sätt?

Mot denna bakgrund kommer vi nu att diskutera det rimliga i att myndigheter i samband med offentlig upphandling ställer krav på skattemoral och något skissera hur ett sådant kravställande i så fall borde utformas.

Före lämplighetsfrågan: laglighetsfrågan

Offentlig upphandling regleras i Sverige i lagen (2016:1145) om offentlig upphandling (LOU). Denna lag utgör ett införlivande av Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/24/EU av den 26 februari 2014 om offentlig upphandling och om upphävande av direktiv 2004/18/EG. Lagstiftningen är således EU-harmoniserad.

Ramarna för offentliga upphandlingar är inte huvudfrågan för föreliggande artikel, men några korta kommentarer ska ändå göras. Utgångspunkterna för all offentlig upphandling i Sverige slås fast i 4 kap. 1 § LOU och är att leverantörer ska behandlas på ett likvärdigt och icke-diskriminerande sätt, och att upphandlingarna ska genomföras öppet. Vidare ska upphandlingar genomföras i enlighet med principerna om ömsesidigt erkännande och proportionalitet. Upphandlingar får, enligt 4 kap. 2 § LOU, inte utformas i syfte att undanta dem från lagens tillämpningsområde. De får inte heller begränsa konkurrensen så att vissa konkurrenter gynnas eller missgynnas på ett otillbörligt sätt. Upphandlande myndigheter bör, enligt 4 kap. 3 § LOU, beakta miljöhänsyn, sociala och arbetsrättsliga hänsyn om upphandlingens art motiverar det.

Utrymmet för att ställa krav på leverantörerna begränsas till i lagstiftningen angivna utslutandegrunder enligt 13 kap. LOU och kvalificeringsgrunder enligt 14 kap. LOU. Motsvarande bestämmelser i direktivet är artikel 57 och 58. Uteslutandegrunderna delas in i de tre kategorierna brott, obetalda skatter och socialförsäkringsavgifter och missförhållanden i övrigt avseende en leverantörs verksamhet. Brotten som avses är mutor, vissa former av bedrägeri, terroristbrott, människohandel, penningtvätt och liknande brottslighet. Kravet på att leverantören inte får ha obetalda skatter och socialavgifter gäller både i det land där upphandlingen sker och i leverantörens hemland. Det krävs ett lagakraftvunnet beslut eller domstolsavgörande beträffande betalningsskyldigheten. ”Missförhållanden i övrigt” är inte en allmän generalklausul, utan innehåller en uppräkningslista av andra företeelser som utesluter en leverantör. Det är fråga om att leverantören har åsidosatt miljö-, arbets- eller socialrättsliga skyldigheter, är i konkurs eller befinner sig i en ackordsuppgörelse, har gjort sig skyldig till allvarligt fel i yrkesutövningen så att dess redbarhet kan ifrågasättas, har ingått konkurrensnedvidande överenskommelser, har visat allvarliga och ihållande brister vid tidigare upphandlingar, har lämnat oriktiga uppgifter om utslutningsgrunder

eller otillbörligt har försökt påverka upphandlingsprocessen. Vidare kan jäv och konkurrenssnedvridning som inte går att hantera på mindre ingripande sätt diskvalificera en leverantör.

Kvalificeringskraven i 14 kap. LOU får endast avse behörighet att utöva yrkesverksamhet, ekonomisk och finansiell ställning och teknisk och yrkesmässig kapacitet. Vad beträffar yrkesverksamheten krävs att leverantören är registrerad för att bedriva näringsverksamhet samt, om det är fråga om en tjänst, uppfyller eventuella krav på tillstånd och medlemskap i organisation som etableringsstaten ställer. Krav får ställas på minsta omsättning, förhållandet mellan tillgångar och skulder och lämplig ansvarsförsäkring. Vidare får krav ställas på att leverantören förfogar över de personella och tekniska resurser som behövs för att leverera.

Utrymmet är större att ställa krav som riktar sig mot *de varor och tjänster* som ska upphandlas. Utgångspunkten i offentlig upphandling är att upphandlande enheter har rätt att upphandla de varor och tjänster de behöver. Skattemoral är dock svårt att se som en egenskap hos varor och tjänster, utan bör ses som ett krav riktat mot företaget. Smaka till exempel på "oskatteplanerad skolmat" – det kan inte gärna i rättslig mening anses vara en kvalitet hos själva maten/produkten, utan riktar sig förstas mot företaget. Det kan därför diskuteras om de alls är tillåtna inom ramen för LOU. Inte desto mindre förekommer de och vi ska nedan diskutera under vilka förutsättningar de bör anses vara lämpliga (med bortseende från frågan om de alls är förenliga med själva upphandlingslagstiftningen).

Det kan således konstateras att LOU inte uttryckligen möjliggör att uppställa krav på leverantörers skattemoral. Samtidigt är en av de grundläggande principerna i 4 kap. LOU att upphandlande myndigheter bör beakta miljöhänsyn och sociala och arbetsrättsliga hänsyn om upphandlingens art motiverar det. Det finns således ett visst hållbarhetstänk bakom LOU, även om det inte tar sikte specifikt på skattemoral.

Är skattemoralkrav lämpliga inom ramen för offentlig upphandling?

Som ovan nämnts ingår det i Kalmar kommuns upphandlingspolicy att leverantörerna inte får kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå andra skatteeffekter än vad lagstiftaren har avsett. I den förklarande texten till denna punkt i upphandlingspolicyen preciseras detta krav närmare. Kravet innebär att kommunens leverantörer inte ska använda eventuella klyvhål i skattelagstiftningen för att minska sin skattebörda i Sverige. Överföringar av kraftigt nedskrivna beskattningsbara vinster inom en eventuell koncern ska inte tillämpas. Kommun förbehåller sig rätten att begära ut land-för-land-redovisning av skatt, som ger en helhetsbild av leverantörens totala internationella verksamhet. Uppgifter som leverantören förbinder sig att lämna ut begränsas, enligt den förklarande texten, enbart av nationell- och internationell lagstiftning.

Som ovan har framgått är det en uteslutningsgrund att inte betala förfallna skatter. Däremot är det inte en uteslutningsgrund och inte heller en kvalifikationsgrund att inte ha eller ha en viss skatthantering/skattemoral. Skatterna är emellertid en förutsättning för ett hållbart samhälle, eftersom omställning till hållbarhet kostar pengar och skatterna är den offentliga sektorns viktigaste inkomstkälla. Att som kommun inte handla upp varor och tjänster från "skattesmitare" kan således ligga i linje med ett allmänt hållbarhetstänk, och kan säkert vara något som många upphandlande myndigheter skulle överväga att föra in i sina upphandlingspolicys. Även om den grundläggande tanken bakom krav på skattemoral kan vara lovvärd, anlägger vi här ett kritiskt perspektiv och undersöker lämpligheten närmare.

Vi har identifierat tre problem med att inkludera skattemoral som ett kvalificeringskrav för offentlig upphandling.

1. Enligt gällande rätt saknas tillgång till information om aktuella företag, företagsgrupper och underleverantörer beträffande deras pågående skatthantering.

2. Upphandlande myndigheter saknar ofta både tillräcklig skatterättslig kunskap och dito utredningsresurser för att genomföra vederhäftiga skatterättsliga bedömningar.
3. Statsorganisatoriskt är det specifikt Skatteverket, och inte samtliga myndigheter, som har till uppgift att besluta om och utreda företagets skatter.

En kommun, region eller myndighet har vanligtvis mycket begränsad tillgång till data om företagets skattebeteende och saknar vanligtvis också rätt att från svenska och utländska skattemyndigheter kräva att erhålla sådan information. För att deras kontroll ska vara ändamålsenlig förutsätts att hela eller delar av en i många fall internationell företagsgrupp och även företagets betydande svenska och utländska leverantörer granskas. Det förefaller rättsligt tveksamt, att avkräva anbudsgivare tillräckligt utredningsmaterial för att en upphandlande myndighet ska kunna göra en sådan bedömning. Den administrativa börda och integritetskränkning som en sådan ordning skulle innebära skulle knappast motsvara den eventuella nyttan. Under alla omständigheter borde den föregås av en utredning, där för- och nackdelar analyseras noggrant och samt sedermera beslutas i ett lagstiftningsärende.

Om en upphandlande myndighet mot förmodan skulle få full insyn i företagets affärer är det en komplex uppgift att granska ett företags transaktioner i syfte att avgöra om det ägnar sig åt avancerad skatteplanering. Det kräver specialistkompetens på skatteområdet och förutsätter att den upphandlande myndigheten på djupet förstår syften och principer för svensk, och i många fall utländsk, skattelagstiftning och hur den skattemässiga effekten av en kombination av olika länders regler bör bedömas.

Om man återvänder till Kalmar kommuns formulering gör det faktum att det hänvisas till vad "skattelagstiftaren" avsett inte uppgiften enklare att utreda om ett företag ska uteslutas från en upphandling. Avses riksdagen som helhet, regeringen som har skrivit propositionen, Finansdepartementet som har

skrivit den statliga offentliga utredningen, eller de alla som kollektiv eller någon annan? De politiska uppfattningarna på skatteområdet varierar starkt mellan de olika partierna. Ska fortfarande den gamla lagstiftarens vilja slå igenom, även när regeringen är utbytt och majoritetsförhållandena i riksdagen har förändrats?

Vad som anses utgöra avancerad skatteplanering skiljer sig åt mellan olika länder. Medan gränsen i Kalmars upphandlingsregler, att "inte kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå andra skatteeffekter än lagstiftaren avsett", till sin natur är *upphandlingsrättslig*, men inte avser *beskattningsbeslut*, är det inte självklart att gränsen för det godtagbara ska anses ligga vid nivån för till exempel en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt. I stället synes en självständig prövning behöva göras av företagets skattemoral i relation just upphandlande myndighets eget krav, åtminstone enligt nuvarande upphandlingspolicy. Alternativt borde bedömningen bli densamma i samtliga medlemsstater, eftersom det är fråga om en EU-harmoniserad lagstiftning som syftar till att upprätthålla en sund konkurrens. Det går troligen inte att luta sig mot eventuella beskattningsbeslut. Allt beaktat skulle det inte bli några lätta frågor att tvista om i domstol, ens om upphandlande myndighet skulle få tillgång till samma information som Skatteverket.

Tidsaspekten utgör ett annat problem. Avtalsvillkoret "inte kringgå eller utnyttja skattebestämmelser i syfte att uppnå andra skatteeffekter än lagstiftaren avsett" är inte relaterat till något i tiden, utan tycks närmast avse ett konstant tillstånd hos företagen. Det framgår klart att det avser nutid, men frågan är om det inte är avsett att omfatta även dåtid, det vill säga att företaget är "ett sådant företag" som inte kringgår eller utnyttjar skattebestämmelser i syfte att uppnå andra skatteeffekter än de som lagstiftaren avsett. En sådan retroaktiv verkan blir emellertid svår att hantera, eftersom den är vag. Om ett företag (eller ett företag ingående i samma företagsgrupp) för tio år sedan, fem år sedan, två år sedan eller ett år sedan ägnade sig åt otillåten skatteplanering, ska det diskvalificera företaget från att delta i upphandlingen, om det inte gör det nu? Och

”Vår uppfattning är att Skatteverket, skattelagstiftaren och förvaltningsdomstolarna är bättre skickade att kartlägga, bedöma och motverka avancerad skatteplanering än andra svenska myndigheter inom ramen för ett upphandlingsförfarande.”

hur ska det hanteras att företaget under kontraktperioden börjar att bedriva aggressiv skatteplanering? Och om det skulle framkomma att ett företag åren innan upphandlingen konstateras har ägnat sig åt skatteplanering är det inte något brott eller på annan grund diskvalificerande och inte heller något man kan utgå från kommer att fortsätta. Om det vid upphandlingen skulle utredas att företaget inte har ägnat sig åt otillåten skatteplanering i dåtid, och det sedan vinner upphandlingen och i nutid börjar att skatteplanera på ett utstuderat sätt, aktualiseras tidsaspekten för när detta förhållande uppdragas. Upptäckt av sådan skatteplanering, i den mån den över huvud taget är möjligt, oftast torde vara realistisk först mot slutet av, troligen rentav efter, upphandlingsperioden. Skatteverkets granskning släpar typiskt sett efter.

En upphandling kan som ovan nämnts överprövas av förvaltningsrätten. Om ett krav på företagets skattemoral tas in bland upphandlingsvillkoren i samband med ett anbuds-förfarande bör en konkurrent som anser att den som har vunnit upphandlingen ägnar sig åt sådan skatteplanering som strider mot villkoret kunna överklaga tilldelningen på denna grund. En sådan prövning torde kunna innefatta en skatterättslig prövning av inte beslutade skatter. Bevisläget torde vara svårt för den part som söker överprövning, eftersom dennes lagliga rätt att få ut uppgifter om det vinnande företagets affärer torde vara mycket begränsad. Vi hävdar att Kalmar-villkoret i praktiken är nära nog omöjligt att hantera, åtminstone så att det fungerar som ett effektivt villkor. Det kan dock inte uteslutas att det ändå har haft någon avskräckande effekt.

Slutligen kan frågan ställas om fler myndigheter än Skatteverket bör göra skatterättsliga bedömningar som resulterar i positiva eller negativa effekter för företagen, i form av kvalificering och icke-kvalificering. Om sådana bedömningar inte görs med ett tillräckligt beslutsunderlag, tillräckliga resurser och tillräcklig kompetens, och i övrigt på ett rättssäkert sätt, finns risken för att förtroendet för myndigheterna och legitimiteten i deras beslut undergrävs.

Avslutning

Innan det har utvecklats dels vederhäftiga metoder för att mäta graden av skatteplanering på ett träffsäkert och mellan företag (företagsformer, organisationsformer med mera) likformigt sätt, dels att oberoende sådan ”klassning” föreligger, så att upphandlande myndigheter kan förlita sig på denna klassning istället för att själva göra sådana bedömningar är vår bestämda uppfattning att skattemoralkrav i samband med upphandling inte bör ställas, trots att god skattemoral i och för sig får anses vara en önskvärd egenskap hos ett företag. En lokal sådan bedömning riskerar att bli både kostnadskrävande och ovederhäftig, kanske rentav godtycklig. Det synes lämpligt att ifrågavarande klassningar, om de ska göras, bör utföras av (möjligtvis därpå specialiserade) revisorer. Då kan också samma form av ”skattemoralklassning” användas i fler upphandlingar, vilket vore resurseffektivt. Frågan är dock om det i nuläget är mödan värt, när det de facto föreligger så stora svårigheter att nå fram till en sådan klassning. För många företag framstår det också som överflödigt och därmed som en onödig kostnad, som måste vältras över på skattebetalarna. Vår uppfattning är att Skatteverket, skattelagstiftaren och förvaltningsdomstolarna är bättre skickade att kartlägga, bedöma och motverka avancerad skatteplanering än andra svenska myndigheter inom ramen för ett upphandlingsförfarande.

Vi vill också hävda att det finns mer angelägna och mer realistiska mål att bygga in i offentlig upphandling. Mycket tyder på att det finns stor potential att använda offentlig upphandling som ett instrument för att stärka cirkulariteten i ekonomin.

ELEONOR KRISTOFFERSSON,
professor i skatterätt vid Örebro universitet

JAN KELLGREN,
professor i skatterätt vid Linköpings universitet