Datum
2019-04-01

Dnr
8-19/A

Finansdepartementet
Skatte- och tullavdelningen
Enheten för skatteadministration, skatteavtal och tullfrågor
103 33 Stockholm

Promemorian "Några ändringar i fråga om informationsutbyte på skatteområdet" (Fi2019/00511/S3)

Skatterättsnämnden anser i likhet med vad som framförts i promemorian att det är väsentligt att Sverige kan uppfylla sina internationella åtaganden och att de eventuella brister som kan finnas när det gäller informationsutbyte ska åtgärdas. Skatterättsnämnden avstyrker dock förslaget att uppdraget att hämta in uppgifter med anledning av informationsutbytet läggs på nämnden.

Skatterättsnämndens närmare synpunkter redovisas nedan.

Ansvarig myndighet

Vid tidigare lagstiftningsarbete har det bedömts att Skatteverket är den myndighet som är bäst lämpad för att bereda och ta fram de upplysningar som ska utbytas enligt t.ex. DAC 3 (prop. 2016/17:19 s. 15) bl.a. eftersom det är verket som är behörig myndighet enligt lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Det informationsutbyte som i dag sker vad gäller Skatterättsnämndens förhandsbesked handhas alltså i sin helhet av Skatteverket. Den nu föreslagna ordningen där Skatterättsnämnden ska begära in uppgifter måste bedömas med beaktande av denna utgångspunkt. Vidare ligger Skatterättsnämndens kompetens inom det materiella skatteområdet och den typ av uppdrag som enligt förslaget ska delegeras till nämnden måste vara mer lämpligt för Skatteverket att utföra.

I promemorian, som bl.a. refererar till den utvärdering som gjorts inom ramen för arbetet i OECD, saknas en närmare redogörelse för om de brister som finns beträffande de svenska förhandsbeskeden endast gäller förhandsbesked som meddelats av Skatterättsnämnden eller om det t.ex. även är fråga om förhandsbesked i form av Skatteverkets svar på externa frågor som avses. Att

Adress
Box 24144,
104 51 Stockholm

Telefon
010-574 79 57

Telefax
08-21 06 19

E-postadress
kansliet@skatterattsnamnden.se

det finns brister med dagens ordning vad gäller relevanta uppgifter avseende Skatterättsnämndens förhandsbesked har inte påtalats tidigare för nämnden. I avsaknad av en sådan redogörelse blir det svårt att bedöma om den föreslagna ordningen som innebär att Skatterättsnämnden ska inhämta de angivna uppgifterna är nödvändig.

I 12 b § lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning anges vilka uppgifter som omfattas av det automatiska informationsutbytet. Till exempel ska utöver identitet på person som fått förhandsbeskedet även, när det är lämpligt, identiteten på gruppen av personer som personen tillhör utbytas. Vidare ska uppgift om de andra medlemsstater som sannolikt kommer att beröras av förhandsbeskedet kunna utbytas. Uppgiftslämnandet sker ytterst utifrån DAC 3 och där skyldigheten har sin grund i definitioner som kan medföra gränsdragningsproblem (jfr vad flera remissinstanser angav i tidigare lagstiftningsarbetet, a prop. s. 22). Detta visar tydligt att det kan finnas en risk för att en myndighet inte gör samma bedömning som en annan om när information ska hämtas in. En konsekvens av den föreslagna ordningen är alltså att en myndighet ska begära in uppgifter som en annan myndighet har ansvar för. En naturlig fråga blir då, vad händer om myndigheterna gör olika bedömningar om vilka närmare uppgifter som behövs samt om lämnade uppgifter är tillräckliga?

I promemorian anges vidare att en ytterligare anledning till lagstiftningsärendet är att Skatteverket uppmärksammat att det i vissa fall saknas möjlighet att inhämta utländska skatteregistreringsnummer för sökanden, sökandens moderbolag m.fl. Beskrivningen av problemet i detta avseende är inte särskilt tydlig. Det kan förstås så att uppgiften om utländska skatteregistreringsnummer i de fall som avses endast kan inhämtas från sökanden men att denne inte är eller varit behjälplig med att lämna uppgiften efter att ett förhandsbesked meddelats. Även om det förhåller sig så måste det ifrågasättas om också detta uppdrag att stämma av om ett skatteregistreringsnummer finns eller är korrekt, mest lämpar sig att utföras av Skatterättsnämnden.

Enligt förslaget bedöms det som mindre effektivt att Skatteverket ges möjlighet att begära in uppgifter i varje enskilt fall jämfört med om uppgifterna lämnas redan från början när ansökan görs och den sökande ändå måste lämna andra uppgifter. Slutsatsen dras att den alternativa ordningen (med verket som inhämtande myndighet) sannolikt skulle innebära att ett antal besked som berör

andra stater och jurisdiktioner i strid med minimistandarden för BEPS åtgärd 5 inte kommer att utbytas.

Det är denna bedömning som är utgångspunkten och som ligger till grund för det föreslagna tillägget i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor, FHBL. Görs en annan bedömning här saknas rimligen anledning till att föreslå en ordning med Skatterättsnämnden som inhämtande myndighet.

Det framförs dock inga argument varför det skulle bli mer effektivt om Skatterättsnämnden hämtar in uppgifterna. Promemorians förslag innebär endast att Skatterättsnämnden får hämta in uppgifter men inget om vad som händer om nämnden inte får in uppgifterna. Den angivna slutsatsen är inte särskilt väl motiverad och den måste bygga på en tänkt ordning att några förhandsbesked inte kommer meddelas om ifrågavarande uppgifter inte lämnas av sökanden under ansökningsförfarandet. Det anges emellertid inte något i promemorian om att detta är avsikten. Den föreslagna lagtexten kan t.o.m. tolkas på motsatt vis och en sådan tolkning innebär att slutsatsen i promemorian inte är riktig.

Det kan ifrågasättas om det är rimligt att avvisa en ansökan om förhandsbesked där nödvändigt underlag för att ta ställning till skattefrågan finns men information om t.ex. skatteregistreringsnummer saknas. Man bör ha i åtanke att om det är tänkt att en ansökan om förhandsbesked ska kunna avvisas av Skatterättsnämnden för det fall sökanden bedöms brista i uppgiftslämnandet, kan detta inte överprövas eftersom avvisningsbeslut inte kan överklagas (jfr 22 § FHBL).

Vidare bör följande argument kunna anföras till stöd för en annan ordning vid inhämtandet av uppgift än den föreslagna.

Det är Skatteverket som handhar utbytet av de uppgifter som hämtas in med anledning av DAC 3 och BEPS åtgärd 5. Det är också verket som ytterst har att göra bedömningen vilka förhandsbesked som ska bli föremål för utbytet samt också vilka uppgifter och vilka länder som kan bli aktuella. Med den nu föreslagna ordningen är det i första hand upp till sökanden att bedöma när upplysningar ska lämnas och vilka uppgifter det rör. I andra hand är det Skatterättsnämnden som föreslås kunna anmoda sökanden att komma in med uppgifterna. Om sökanden, eller Skatterättsnämnden vid beredning av ansökan om förhandsbesked, gör en annan bedömning gällande detta än den som

Skatteverket kan komma att göra vid ett senare tillfälle så blir detta en ordning som är mindre effektiv än om verket från början ges i uppdrag att inhämta uppgifterna. Av de förhandsbesked som nämnden meddelar i dag framgår alltid vilka länder och personer som är direkt berörda. Då Skatterättsnämnden inte är inblandad i informationsutbytet och därmed saknar relevant erfarenhet blir det svårt för nämnden att ta ställning till vilka andra länder och personer som sannolikt kan komma att beröras av beskedet. För det fall fler uppgifter begärs in av Skatterättsnämnden än vad som kan behövas vid det informationsutbyte som Skatteverket senare har att verkställa blir det dessutom fråga om överskottsinformation där olika rättssäkerhetsaspekter troligen gör sig gällande.

Den mest effektiva ordningen bör enligt Skatterättsnämndens mening vara att Skatteverket på lämpligt sätt inhämtar de aktuella uppgifterna i en separat ordning. Om uppgiftsinhämtningen inte som i dag ska ske efter det att ett förhandsbesked har meddelats bör detta istället kunna göras i samband med att en ansökan om förhandsbesked remitteras till Skatteverket för yttrande. Här kan man tänka sig olika förfaranden, t.ex. att inhämtandet sker inom ramen för ansökningsprocessen. Ett argument för att inhämtandet av uppgifter ska göras skilt från denna process är att sekretesskyddet för uppgifterna blir ett helt annat om förhandsbeskedet överklagas till Högsta förvaltningsdomstolen. Hos Skatterättsnämnden gäller s.k. absolut sekretess för uppgifter om enskildas personliga och ekonomiska förhållanden. För närvarande överklagas emellertid mer än 60 procent av alla förhandsbesked som meddelas av Skatterättsnämnden och vid Högsta förvaltningsdomstolen gäller s.k. domstolssekretess där offentlighet för uppgifterna i ärendet är huvudregeln.

Det kan också ifrågasättas om den föreslagna regleringen hör hemma i FHBL eller om motsvarande tillägg i stället ska göras i bl.a. lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Detta gäller särskilt om tanken är att ett förhandsbesked ska kunna meddelas även om de uppgifter som nu är i fråga inte lämnats av sökanden. Rättsakterna som uppgiftsskyldigheten härstammar från skiljer sig åt och har införlivats på olika sätt i svensk rätt och det bör i det fortsatta arbetet övervägas om det inte är i respektive regelverk som den föreslagna uppgiftsskyldigheten ska införas.

Det måste vid det fortsatta lagstiftningsarbetet noggrant övervägas en annan ordning för uppgiftsinhämtandet än vad som nu föreslås och där uppdraget läggs på Skatteverket. Den närmare regleringen om vilka uppgifter som ska lämnas

och på vilket sätt m.m. bör då införas i de regelverk där DAC 3 respektive BEPS införlivats.

I promemorian anges bl.a. att Skatteverkets svar på externa frågor ryms inom verkets handläggning av ärenden som i huvudsak regleras i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, samt att några specifika bestämmelser om förfarandet inte finns i lag eller förordning. Detta motiverar enligt promemorian att något behov av författningsändringar med anledning av de uppmärksammade bristerna inför informationsutbyte inte finns.

Även denna typ av svar kan emellertid vara sådana gränsöverskridande förhandsbesked som t.ex. omfattas av regleringen i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning. Promemorian saknar en närmare analys av behovet av en eventuell författningsändring i exempelvis detta regelverk avseende aktuellt förfarande.

Det är svårt att förstå varför gränsöverskridande förhandsbesked som omfattas av lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning ska behandlas olika beroende på vilken myndighet som lämnar förhandsbesked. Behovet av lagstöd borde rimligen vara lika oavsett meddelande myndighet. Det gäller såväl inhämtande av uppgifter som konsekvenserna av att uppgifter inte lämnas.

Synpunkter på lagförslaget

2.1 - Förslag till lag om ändring i lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Förslaget till ny paragraf (7 a §) ger till sin utformning uttryck för en generell skyldighet för alla som ansöker om förhandsbesked, som inte är fysiska personer, att lämna de angivna upplysningarna. Även den föreslagna paragrafens placering, mellan två stadganden som i princip gäller för samtliga typer av ansökningar om förhandsbesked, talar för en sådan generell skyldighet.

En generell skyldighet att lämna uppgifter är inte åsyftad utan ska bara gälla vissa ansökningar som avser inkomstskatt och inte övriga skatter som omfattas av lagen. Detta är en brist som måste åtgärdas i det fortsatta lagstiftningsarbetet.

Av den föreslagna lagtexten framgår vidare inte särskilt tydligt vilka förhandsbesked gällande inkomstskatt som faktiskt är tänkta att omfattas av

uppgiftslämnandet, jämför t.ex. ordningen i lagen om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning med en definition i 7 a §. Den enda parameter som anges är situationer då andra stater eller andra personer i andra stater "sannolikt" kan komma att beröras av förhandsbeskedet. I den allmänna motiveringen i promemorian samt i författningskommentaren finns visserligen exempel på tänkta fall angivna, men det måste ändå ifrågasättas om detta är tillräckligt.

Eftersom lagförslaget bl.a. har sin grund i vad som följer av DAC 3, där det ges en definition av "förhandsbesked i gränsöverskridande skattefrågor" och där förhandsbeskedet ska avse framtida transaktioner (jfr prop. 2016/17:19 s. 20), kan rimligen inte heller Allmänna ombudet hos Skatteverket omfattas av skyldigheten att lämna uppgifter, vilket måste uttryckas på lämpligt sätt.

Varken i den föreslagna lagtexten gällande FHBL eller någon annanstans i promemorian anges vad följden blir om de uppgifter som räknas upp i den föreslagna 7 a § inte anges i en ansökan om förhandsbesked eller lämnas i en komplettering under ansökningsprocessen. Visserligen uttrycks i den aktuella paragrafen att uppgifterna "ska" lämnas men samtidigt stadgas i den föreslagna nya lydelsen av 8 § att Skatterättsnämnden "får" inhämta uppgifterna.

Bl.a. utformningen av 8 § i den föreslagna lydelsen (jämförd med 7 a §) kan med fog tolkas som att avsaknaden av uppgifter inte i sig utgör ett hinder för Skatterättsnämnden att meddela ett förhandsbesked. I p. 2 står nämligen, till skillnad mot p. 1, inget om att det är fråga om upplysningar som nämnden behöver för att pröva ansökan om förhandsbesked.

Det måste klart framgå av lagtexten vad lagstiftaren anser att brister i uppgiftslämnandet av nu aktuellt slag innebär.

Rent språkligt kan det ifrågasättas om "stat eller jurisdiktion för registrering....." inkluderas i en identitet. Det är alltså ordet "inklusive" i såväl den föreslagna 7 a § i FHBL som 13 a kap. 8 a § SFL som lämpligen bör ersättas med "samt ange".

De uppgifter som nu föreslås ska lämnas av sökanden, alternativt inhämtas av Skatterättsnämnden, synes mot beaktande av bakgrunden till lagförslaget vara rimliga.

2.2 - Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Inte heller i lagförslagen rörande tonnagebeskattningen i SFL anges något om rättsföljden om uppgifter saknas, eller inte ges in under förfarandet.

Det kan vidare konstateras att förslaget till ny paragraf, 13 a kap. 8 a §, finns placerad under rubriken "Vad ska en ansökan innehålla". Det finns i den föreslagna paragrafen, till skillnad mot den i dag gällande 8 §, ingen referens till 2–3 §§ i kapitlet, lagrum som finns under rubriken "Förutsättningar för godkännande". Avsaknad av en sådan referens bör med fog kunna tolkas som om att uppgifterna som efterfrågas i den föreslagna 8 a § inte är nödvändiga för ett godkännande eftersom de inte utgör förutsättningar för godkännande.

Detta yttrande har beretts av Christina Eng, Birgitta Pettersson och Krister Rentrop samt diskuterats med ledamöter och ersättare vid Skatterättsnämndens avdelning för direkt skatt.

På Skatterättsnämndens vägnar

Christina Eng