



REMISSYTTRANDE

Datum
2019-04-08
Ert datum
2019-02-18

Dnr
FST 2019/137
Ert diarienum
Fi2019/00521/S3

Regeringskansliet
Finansdepartementet
103 33 Stockholm

Promemorian Genomförande av direktivet om skattetvistlösningsmekanismer inom EU

Allmänna synpunkter

Förvaltningsrätten noterar inledningsvis att det i promemorian föreslås införas bestämmelser som sedan inte återfinns i lagförslagen och att det i författningskommentaren förekommer felaktiga hänvisningar till artiklar i direktivet. Detta ger intryck av att förslagen inte är helt genomarbetade i alla delar.

Utifrån de utgångspunkter som domstolen i övrigt har att beakta har förvaltningsrätten följande synpunkter.

Definitioner

Avseende lagens tillämpningsområde noterar förvaltningsrätten att lagförslaget inte innehåller någon definition av begreppet ”tvist” men att det av författningskommentaren till 2 kap. 2 §, som behandlar när och hur en ansökan om tvistlösning ska ges in, kan utläsas när en tvist föreligger.

Förvaltningsrätten föreslår att skrivningen ”ord och uttryck som inte anges” i 1 kap. 3 § lagförslaget ska ersättas med ”ord och uttryck som inte definieras”.

Begreppet ”hemvist” uttrycks i lagförslaget som den stat där den fysiska eller juridiska personen enligt skattelagstiftningen anses höra hemma. Förvaltningsrätten anser att det i lagförslaget bör klargöras vad som gäller om vad som anses vara hemvist enligt intern rätt skiljer sig från vad som anses vara hemvist enligt ett skatteavtal.



Nekad tillgång till tvistlösningsförfarande samt vilandeförklaring

Enligt artikel 16.6 i direktivet får en berörd medlemsstat neka tillgång till tvistlösningsförfarandet i fall där påföljder har ålagts i den medlemsstaten för ”skattebedrägeri, avsiktlig försummelse och grov vårdslöshet”. Om ett förfarande har inletts som skulle kunna leda till sådana påföljder kan en behörig myndighet låta förfarandena enligt direktivet vila till och med datumet för den slutliga utgången i det förfarandet.

Enligt 4 kap. 4 § lagförslaget får Skatteverket avslå en begäran om att inrätta en rådgivande kommitté om sökanden avseende den fråga som är föremål för tvisten har påförts skattetillägg enligt skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Enligt 8 kap. 2 § lagförslaget får Skatteverket vilandeförklara förfarandet enligt lagen om ett förfarande samtidigt pågår i den fråga som gett upphov till tvisten och det kan leda till påförande av skattetillägg enligt SFL.

Eftersom skattetillägg kan påföras även i andra fall än skattebedrägeri, avsiktlig försummelse och grov vårdslöshet innebär bestämmelserna i lagförslaget att Skatteverket får vidare möjligheter att avslå en begäran om att inrätta en rådgivande kommitté och att vilandeförklara ett förfarande än vad som följer av direktivet.

Vidare anges i 8 kap. 2 § lagförslaget att förfarandet får vilandeförklaras till dess att ett ”slutligt beslut” har meddelats i det straffrättsliga eller administrativa förfarandet. Det kan behöva klargöras om det är ett lagakraftvunnet beslut som avses. Förvaltningsrätten noterar dock att det inte heller av direktivet klart framgår vad som avses, jämför artikel 16.1 där begreppet laga kraft används.

Möjligheten att vända sig till domstol eller myndighet

Direktivets bestämmelser om tvistlösning syftar till att säkerställa att en tvist mellan stater inom EU om tolkningen och tillämpningen av ett skatteavtal blir löst enligt en viss procedur och inom en viss tid. För att säkerställa detta ger direktivet en sökande flera möjligheter att under förfarandet vända sig till en domstol eller myndighet. Förvaltningsrätten anser att förslagen inte helt motsvarar direktivet i dessa avseenden.

Begäran att utnämna oberoende personer

Enligt artikel 7.1 i direktivet ska berörda personer lämna sin begäran att utse oberoende personer och deras ersättare till sina respektive hemvistländer, om fler än en berörd person är inblandade i förfarandet. Enligt 4 kap. 7 § lagförslaget får sökanden begära att Skatteverket utnämner oberoende personer för Sveriges del. Begäran ska ges in till Skatteverket.

I promemorian s. 54 anges att direktivet bör tolkas som att begäran om utnämning av oberoende personer ska ges in till Skatteverket om myndigheten har underlåtit att utnämna oberoende personer oaktat antalet berörda personer.

Förvaltningsrätten delar uppfattningen i promemorian om att det saknas bestämmelser i direktivet om överlämnande av en begäran om att utse oberoende



personer mellan medlemsstaterna. I de fall fler än en berörd person är inblandade i förfarandet tolkar dock förvaltningsrätten direktivet som att en berörd person med hemvist i Sverige ska lämna in sin begäran i Sverige, även om det är en behörig myndighet i en annan medlemsstat som har underlåtit att utse oberoende personer. Förvaltningsrätten anser därför att lagförslaget inte motsvarar vad som följer av direktivet och att oklarheter om i vilken medlemsstat en begäran ska lämnas in kan uppstå till följd av detta. Beroende på hur andra medlemsstater tolkar direktivet kan konsekvensen vidare bli att en berörd person inte får lämna in en begäran i någon medlemsstat. Likaså skulle en begäran om att Skatteverket ska utse oberoende personer kunna komma från en utländsk behörig myndighet. Lagförslaget anger enbart att ”sökanden” får begära att Skatteverket utnämner oberoende personer. Det kan behöva tydliggöras hur denna problematik ska hanteras.

Begäran om att åtgärder vidtas för att verkställa den ömsesidiga överenskommelsen

I artikel 15.4 i direktivet anges att om det slutliga beslutet inte har genomförts får den berörda personen vända sig till den behöriga domstolen i den medlemsstat som har underlåtit att genomföra det slutliga beslutet för att se till att det genomförs. Förvaltningsrätten tolkar direktivet som att den berörda personen får vända sig till den behöriga domstolen för att se till att det slutliga beslutet genomförs, både i det fall beslutet grundar sig på ett yttrande från den rådgivande kommittén/kommittén för alternativ tvistlösning och i det fall de behöriga myndigheterna i enlighet med artikel 15.2 har fattat ett beslut som avviker från yttrandet från kommittén.

En bestämmelse om att sökanden får begära att Skatteverket vidtar de åtgärder som krävs för att verkställa överenskommelsen, och att Skatteverket ska fatta ett beslut som kan överklagas återfinns i 5 kap. 6 § lagförslaget. Denna paragraf behandlar vad som ska gälla när en överenskommelse finns om att lösa tvisten i enlighet med yttrandet från den rådgivande kommittén/kommittén för alternativ tvistlösning. För att genomföra direktivet bör en bestämmelse om att sökanden får begära att Skatteverket vidtar de åtgärder som krävs för att verkställa överenskommelsen och att Skatteverket ska fatta ett beslut som kan överklagas även föras in i 5 kap. 5 § lagförslaget, som gäller det fall Skatteverket har kommit överens med utländsk behörig myndighet om att lösa tvisten på annat sätt än i enlighet med yttrandet från kommittén.

Vidare anges i artikel 4.2 i direktivet att när medlemsstaternas behöriga myndigheter har nått en överenskommelse om hur tvistefrågan ska lösas inom den tidsfrist som anges i artikel 4.1 ska den behöriga myndigheten i varje berörd medlemsstat utan dröjsmål underrätta den berörda personen om denna överenskommelse som ett beslut som är bindande för myndigheten och som kan drivas igenom av den berörda personen, under förutsättning att denne i förekommande fall godtar beslutet och avstår från rätten till andra åtgärder.

Förvaltningsrätten noterar att skrivningen i artikel 4.2 i direktivet, om ett beslut som kan drivas igenom av den berörda personen, skiljer sig från skrivningen i artikel 15.4 i direktivet, om att den berörda personen kan vända sig till den behöriga domstolen för att se till att det slutliga beslutet genomförs. Förvaltningsrätten tolkar dock direktivet som att det även i de fall som avses i artikel 4.2 ska vara möjligt för



sökanden att begära att Skatteverket vidtar de åtgärder som krävs för att verkställa överenskommelsen och att Skatteverket ska fatta ett beslut som kan överklagas. En sådan bestämmelse bör därför införas även i 3 kap. 6 § lagförslaget. Eftersom både 3 kap. 6 § och 5 kap. 5 § lagförslaget behandlar den situationen att en ömsesidig överenskommelse har kommit till stånd utan att överenskommelsen följer ett yttrande från en kommitté, bör bestämmelserna i dessa paragrafer utformas på ett liknande sätt. Detta innebär även att 10 kap. 1 § ska kompletteras med en hänvisning till dessa bestämmelser.

När det gäller möjligheten för sökanden att driva igenom att den ömsesidiga överenskommelsen verkställs framgår det av författningskommentaren till 10 kap. 1 § lagförslaget, att det enbart är Skatteverkets beslut att avslå begäran om att verkställa den ömsesidiga överenskommelsen som ska kunna överklagas. Ett överklagande av avslagsbeslutet innebär enligt författningskommentaren endast att domstolen överprövar huruvida Skatteverket haft fog för att avslå begäran om att verkställa överenskommelsen. Förvaltningsrätten bedömer att artikel 15.4 och 4.2 i direktivet synes gå längre än så.

För att sökanden i enlighet med nämnda artiklar ska kunna begära att den ömsesidiga överenskommelsen genomförs bedömer förvaltningsrätten att domstolen inte enbart har att pröva huruvida Skatteverket har haft fog för att avslå begäran om att verkställa överenskommelsen, utan att domstolen även kan ha att pröva huruvida de åtgärder Skatteverket vidtar med anledning av den ömsesidiga överenskommelsen faktiskt innebär att överenskommelsen verkställs.

Vid det fall domstolen har att pröva om de åtgärder som Skatteverket har vidtagit innebär att överenskommelsen verkställs, kan en sådan prövning komma att bli omfattande. Det bör därvid säkerställas att de allmänna förvaltningsdomstolarna får tillräckligt med resurser för detta.

Rätt att ta del av det slutliga beslutet

Av artikel 15.3 i direktivet framgår att om det slutliga beslutet inte har meddelats inom 30 dagar efter det att beslutet har fattats får den berörda personen överklaga i hemvistmedlemsstaten i enlighet med tillämpliga nationella regler i syfte att erhålla det slutliga beslutet.

För att genomföra artikel 15.3 bedömer förvaltningsrätten, i likhet med vad som anförts ovan, att Skatteverket även avseende 5 kap. 3 § andra stycket lagförslaget behöver fatta ett beslut som kan överklagas. Förvaltningsrätten noterar att det i promemorian s. 68 anges att det föreslås att det införs en bestämmelse enligt vilken en sökande som inte har fått del av överenskommelsens innebörd ska kunna vända sig till Skatteverket med en begäran om att få del av densamma. Myndigheten har då att antingen efterkomma begäran eller i ett beslut avslå den. Ett avslag på begäran ska precis som i förvaltningslagens 12 § kunna överklagas. Förvaltningsrätten konstaterar dock att det i lagförslaget inte införs någon sådan bestämmelse och att det även saknas en överklagandehänvisning i 10 kap. 1 § lagförslaget avseende 5 kap. 3 § andra stycket.



Vidare tolkar förvaltningsrätten skrivningen i artikel 15.3 i direktivet, om att den berörda personen får överklaga i hemvistmedlemsstaten i syfte att erhålla det slutliga beslutet, som att sökanden med skatterättslig hemvist i Sverige har rätt att, i enlighet med 5 kap. 3 § andra stycket lagförslaget, få begära att få del av innebörden i den ömsesidiga överenskommelsen hos Skatteverket. Det framgår inte att 5 kap. 3 § andra stycket lagförslaget avser sökanden med skatterättslig hemvist i Sverige. I promemorian s. 67 anges däremot att ”begreppet hemvistmedlemsstat bör i lagen uttryckas som den medlemsstat där den sökande enligt skattelagstiftningen anses höra hemma”. Den i promemorian föreslagna skrivningen återfinns dock inte i lagförslaget.

Kostnader för förfarandet

Artikel 12.1 i direktivet anger att medlemsstaterna inte ska stå för de kostnader som den berörda personen ”ådrar sig”. I 9 kap. 1 § lagförslaget anges att Skatteverket inte ska ersätta kostnader som sökanden eller en annan person som är berörd av tvisten ”försakar”.

Förvaltningsrätten anser att kostnader som en person försakar kan omfatta kostnader utöver de som en person ådrar sig och att det därför är olämpligt att använda begreppet försakar i lagen.

Vidare anges i författningskommentaren till 9 kap. 1 § att Sverige inte ersätter kostnader som en sökande åsamkar sig själv eller någon annan med anledning av tvisten. Förvaltningsrätten anser att det är otydligt vem som avses med ”någon annan” och att det därmed är otydligt vilka kostnader som sökanden kan komma att behöva stå för.

Vidare anges i promemorian avsnitt 6.13 att bestämmelserna i artikel 12 genomförs genom 9 kap. 1 och 2 § i den nya lagen och genom en bestämmelse i den nya förordningen. Förvaltningsrätten kan dock inte återfinna någon bestämmelse i förordningen som motsvarar artikel 12 i direktivet. Förvaltningsrätten noterar att det i artikel 12 i direktivet anges vad kostnader och arvoden för de oberoende personerna ska motsvara, och att det inte finns några bestämmelser om det i förslagen. Möjligen kan det vara dessa bestämmelser som saknas i förordningen.

Särskilda bestämmelser för fysiska personer och mindre företag

Möjligheten för fysiska personer och mindre företag att, i enlighet med artikel 17 i direktivet, lämna in en ansökan om tvistlösning m.m. endast till den behöriga myndigheten i den medlemsstat där personen har sin hemvist, har i det svenska förslaget införts som en upplysningsbestämmelse i förordningen. Förvaltningsrätten anser att det kan finnas skäl att överväga om det skulle vara tydligare att utforma en bestämmelse i lagen som anger att fysiska personer och mindre företag med hemvist i Sverige får lämna in en ansökan om tvistlösning med mera enbart till Skatteverket.

I 15 § första stycket förordningen används begreppet ”obegränsat skattskyldig”. Detta begrepp används inte i övrigt, utan istället används genomgående en skrivelse som motsvarar begreppet hemvist.



I 15 § andra stycket förordningen hänvisas till bestämmelser i ”den lagen” och ”samma lag”. Det framgår dock inte vilken lag som avses.

Vidare anges i propositionen avsnitt 6.9 att det i de svenska bestämmelserna bör införas en koppling till den artikel i direktivet 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag där det definieras vad som är ett mindre företag. Förvaltningsrätten kan inte se att denna koppling har införts i förslagen.

Avseende förordningen konstaterar förvaltningsrätten slutligen att 18 § saknar hänvisning till artikel 3.6 i direktivet.

Detta yttrande har beslutats av chefsrådmannen Peter Lif. Föredragande har varit specialistföredraganden Maria Freij. I den slutliga handläggningen har även förvaltningsrättsfiskalen Karin Larsson Linnerhed deltagit

Peter Lif

Maria Freij